

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია

529 Fifth Avenue, 6th Floor

New York, New York 10017 USA

პუბლიკაცია გამოიცა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) მიერ. ბსფ-ს მიზანია ემსახუროს საზოგადოებრივ ინტერესს, გააძლიეროს ბუღალტრული პროფესია მსოფლიო მასშტაბით და მაღალი ხარისხის პროფესიული სტანდარტების შემუშავების და გავრცელების გზით, ხელი შეუწყოს ძლიერი საერთაშორისო ეკონომიკის განვითარებას, დაეხმაროს ასეთი სტანდარტების დაახლოებას და თავისუფლად გამოხატოს აზრი საზოგადოებრივი ინტერესის საკითხებზე იქ, სადაც პროფესიული ინტერესი ყველაზე მნიშვნელოვანია. პუბლიკაცია პირადი მოხმარების მიზნით შესაძლებელია ჩამოიტვირთოს უფასოდ, სსბასსს-ს ვებ-გვერდიდან www.ipsasb.org.

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, განსახილველი პროექტები, საკონსულტაციო ნაშრომები და სსბასსს-ის სხვა პუბლიკაციები ქვეყნდება ბსფ-ს საავტორო უფლებით. დამტკიცებული ტექსტი ქვეყნდება ინგლისურ ენაზე.

სსბასსს და ბსფ არ იღებენ პასუხისმგებლობას ზარალზე, გამოწვეულზე ნებისმიერი პირის მიერ, რომელიც მოქმედებს ან თავს იკავებს მოქმედებისგან ამ პუბლიკაციის მასალის მიმართ, თუ ასეთი დანაკარგი გამოწვეულია გაუფრთხილებლობით ან სხვა გზით.

სსბასსსს-ს ლოგო, „International Public Sector Accounting Standards Board“, „IPSASB“, „International Public Sector Accounting Standards“ „IPSAS“, ბსფ-ს ლოგო, „International Federation of Accountants“, და „IFAC“ წარმოადგენს ბსფ-ს სავაჭრო და მომსახურების მარკებს.

სავტორო უფლება დაცულია © 2012 წლის აპრილს, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) მიერ. ყველა უფლება დაცულია. ნებართვა ამ ნაშრომის გამრავლებაზე გაიცემა აკადემიური კლასების ან პირადი მოხმარების მიზნით და არ იყიდება ან მრავლდება და გადაიცემა, და თითოეული ასლი წარმოდგენილი უნდა იყოს შემდეგის მითითებით: „სავტორო უფლება დაცულია © 2012 წლის აპრილს, ბუღალტერთა

საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) მიერ. ყველა უფლება დაცულია. გამოიყენება ბსფ-ს ნებართვასთან ერთად. კონტაქტი: permissions@ifac.org ამ დოკუმენტის გავრცელების, შენახვის ან გადაცემის მიზნით.” სხვა შემთხვევაში, ბსფ-დან წერილობითი ნებართვაა საჭირო გავრცელების, შენახვის, გადაცემის ან სხვა მსგავსი მოხმარების მიზნით, გარდა კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. კონტაქტი: permissions@ifac.org

ISBN: 978-1-60815-119-6

გამოქვეყნებულია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ



საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინამდებარე სახელმძღვანელო, რომელიც გამოქვეყნდა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ 2012 წლის აპრილში ინგლისურ ენაზე, იქნა თარგმნილი ქართულ ენაზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო სამსახურის მიერ 2014 წლის აპრილში და გავრცელდა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) ნებართვით. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების სახელმძღვანელოს თარგმნის პროცესი მიმდინარეობდა ბსფ-ს მეთვალყურეობის ქვეშ და განხორციელდა პოლიტიკის დოკუმენტის შესაბამისად „ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) მიერ გამოცემული სტანდარტების თარგმნის და გავრცელების პოლიტიკის შესახებ პოლიტიკის დოკუმენტის“ შესაბამისად. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების სახელმძღვანელოს დამტკიცებული ტექსტი არის ის, რომელიც გამოქვეყნდა ბსფ-ს მიერ ინგლისურ ენაზე.

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების სახელმძღვანელოს ტექსტი ინგლისურ ენაზე, © 2012 ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ. ყველა უფლება დაცულია.

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების სახელმძღვანელოს ტექსტი ქართულ ენაზე © 2014 ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ. ყველა უფლება დაცულია.

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების სახელმძღვანელოს ორიგინალი სახელწოდება: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements ISBN: 978-1-60815-119-6

თარგმანი მომზადებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო სამსახურის მიერ



**საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო
სტანდარტების სახელმძღვანელო**
2012 წლის გამოცემა

წინამდებარე სახელმძღვანელოს აგებულება

წინამდებარე სახელმძღვანელოს შინაარსი დაყოფილია შემდეგ სექციებად:

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო
სტანდარტების საბჭო. შესავალი... ..

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია - საბაზისო ინფორმაცია

წინამდებარე სახელმძღვანელოს მოქმედების სფერო

წინამდებარე სახელმძღვანელოს 2011 წლის გამოცემის შინაარსში შეტანილი
ცვლილებები

ტექნიკური დავალება.....

შინაარსი. ტომი I

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო
სტანდარტების წინასიტყვაობა... ..

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო
სტანდარტები— სსბასს-ები 1-25

შინაარსი. ტომი II

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო
სტანდარტები—სსბასს 26-32

საკასო მეთოდის საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის
საერთაშორისო სტანდარტის შესავალი

სსბასს-ის ტერმინთა გლოსარი 1-32.....

სხვა დოკუმენტები - შემაჯამებელი ინფორმაცია

მსგ ხელს უწყობს მის მიერ გამოცემული დოკუმენტების გავრცელებას, ან თარგმნასა და გავრცელებას. დაინტერესებულმა პირებმა, რომლებსაც სურთ გაავრცელონ, ან თარგმნონ და გაავრცელონ წინამდებარე სახელმძღვანელო, შესაბამისი პირობების გასაცნობად შეუძლიათ მოგვმართონ ელექტრონულ მისამართზე permissions@ifac.org.

ეს გვერდი სპეციალურად არის დატოვებული ტექსტის გარეშე

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს შესავალი

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (სსბასსს) საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის შეიმუშავებს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს, რომლებიც ცნობილია, როგორც საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (სსბასს). სსბასსს აცნობიერებს სხვადასხვა იურისდიქციის ქვეყნებში თავსებადი და შესადარისი ფინანსური ინფორმაციის სარგებლიანობის დიდ მნიშვნელობას და დარწმუნებულია, რომ სსბასსს გადამწყვეტ როლს ითამაშებს ამ სარგებლის რეალიზებაში. სსბასსს მთავრობებსა და ეროვნული სტანდარტების შემდგენლებს მოუწოდებს აქტიური მონაწილეობა მიიღონ სტანდარტების შეიმუშავების პროცესში პროექტებსა და საკონსულტაციო დოკუმენტებში წარმოდგენილი წინადადებების განხილვითა და შესაბამისი შენიშვნებისა და რეკომენდაციების უზრუნველყოფით.

სსბასსს აქვეყნებს სსბასს-ს, რომლებიც ითვალისწინებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო და დარიცხვის მეთოდების გამოყენებით. დარიცხვის მეთოდის სსბასსს ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (ფასს), თუ აღნიშნული სტანდარტების მოთხოვნები შეიძლება გამოყენებულ იქნას საჯარო სექტორშიც. ეს სტანდარტები აგრეთვე ითვალისწინებს საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელ ფინანსური ანგარიშგების სპეციფიურ საკითხებს, რომლებსაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები არ მოიცავს.

მთავრობების მიერ სსბასს-ის დანერგვა გააუმჯობესებს საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ გამოქვეყნებული ფინანსური ინფორმაციის როგორც ხარისხს, ასევე შესადარისობას მთელ მსოფლიოში. სსბასსს აღიარებს მთავრობებისა და ეროვნული სტანდარტების შემდგენლების უფლებებს, თავიანთი იურისდიქციის ფარგლებში შეიმუშაონ ბუღალტრული აღრიცხვის საკუთარი სტანდარტები და ფინანსური ანგარიშგების ინსტრუქციები. სსბასსს მოუწოდებს სსბასს-ის დანერგვას და ეროვნული მოთხოვნების ჰარმონიზაციას სსბასსს-თან. ფინანსური ანგარიშგება მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეიძლება ჩაითვალოს სსბასსს-თან შესაბამისობაში, თუ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას დაცულია შესაბამისი სსბასსს-ის ყველა მოთხოვნა.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია—

საბაზისო ინფორმაცია

პროფესიული ორგანიზაცია

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია - ბსფ (ან IFAC) არის გლობალური ორგანიზაცია, რომელიც ბუღალტრის პროფესიის მქონე ადამიანებს აერთიანებს. 1977 წელს დაარსებული ეს ფედერაცია მიზნად ისახავს ემსახუროს საზოგადოებრივ ინტერესებს მაღალი ხარისხის საერთაშორისო სტანდარტებისა და სახელმძღვანელო ინსტრუქცია-მითითებების შემუშავების, მიღებისა და ამოქმედების ხელშეწყობით; ძლიერი პროფესიული საბუღალტრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანიზაციებისა და აუდიტორული ფირმების ჩამოყალიბებისა და მათი განვითარების, აგრეთვე მაღალი ხარისხის პროფესიონალ საბუღალტრო საქმიანობის ხელშეწყობით; მთელს მსოფლიოში პროფესიონალ ბუღალტერის როლის პროპაგანდით; ; მოსაზრების გამოხატვით ისეთ საზოგადოებრივი საკითხებზე, რაც ბუღალტრული პროფესიის კომპეტენციას მიეკუთვნება.

ბსფ შედგება 167 ნამდვილი და ასოცირებული წევრისაგან მსოფლიოს 127 ქვეყნიდან. და წარმოადგენს ფინანსური მომსახურების, საჯარო, სამრეწველო, განათლებისა თუ ვაჭრობის სექტორებში დასაქმებულ დაახლოებით 2.5 მილიონ პროფესიონალ ბუღალტერს. მსოფლიოში არცერთ სხვა საბუღალტრო ორგანიზაციას და მხოლოდ ძალზე ცოტა პროფესიულ ორგანიზაციებს გააჩნიათ ბსფ-ის მსგავსი ფართომასშტაბიანი საერთაშორისო მხარდაჭერა.

ბსფ-ის მმართველობითი სტრუქტურები, მომსახურე პერსონალი და მოხალისე თანამშრომლები ერთგულად იცავენ პატიოსნების, გამჭვირვალობისა და პროფესიული ცოდნის მაღალი დონის ღირებულებებს. ბსფ ასევე ისწრაფვის იქითკენ, რომ კიდევ უფრო განავრცოს ეს ღირებულებები პროფესიონალ ბუღალტერთა შორის ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ შემუშავებული „პროფესიონალ ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსით“ (IESBA Code).

უფრო მეტი და დეტალური ინფორმაციის მოსაპოვებლად ეწვიეთ ბსფ-ის ვებ-გვერდს: www.ifac.org

სტანდარტების შემუშავების ინიციატივები

უკვე დიდი ხანია, რაც ბსფ აღიარებს, რომ საზოგადოებრივი ინტერესების დაცვის საერთაშორისო მასშტაბით აღიარებული სტანდარტების შემუშავება, მხარდაჭერა და გამოყენება წარმოადგენს ისეთი ინფორმაციის სანდოობის გარანტიის შექმნის უმთავრეს გზას, რომელსაც ეყრდნობიან ინვესტორები და სხვა დაინტერესებული პირები.

ბსფ უზრუნველყოფს ისეთ სტრუქტურებისა და პროცესების ფუნქციონირებას, რომლებიც მხარს უჭერენ სტანდარტების შემუშავებელი ოთხი დამოუკიდებელი საბჭოს საქმიანობას: აუდიტისა და მარწმუნებელი საქმიანობის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IAASB), ბუღალტერთა განათლების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IAESB), ბუღალტერთა პროფესიული ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IESBA) და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IPSASB ანუ სსბასს). აღნიშნული დამოუკიდებელი სტანდარტების შემუშავებელი საბჭოები იცავენ მკაცრად რეგლამენტირებულ პროცესს, რომელიც გამჭვირვალედ, ეფექტურად და ეფექტიანად

უზრუნველყოფენ საზოგადოებისათვის მაღალი ხარისხის სტანდარტების შემუშავებას; გარდა ამისა, IAASB-ს, IAESB-სა და IESBA-ს ჰყავთ აგრეთვე მრჩეველთა საკონსულტაციო ჯგუფები, რომლებიც აწვდიან მათ ინფორმაციას საზოგადოებრივი შეხედულებებისა და მოსაზრებებზე შესახებ და ასევე აერთიანებენ საზოგადოების წარმომადგენლებსაც. აღნიშნული საბჭოები აქვეყნებენ შემდეგ დოკუმენტებს:

- პროფესიონალ ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსს;
- აუდიტის, შემოწმების, სხვა მარწმუნებელი საქმიანობისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურებების საერთაშორისო სტანდარტებს;
- აუდიტის მომსახურების ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებს;
- პროფესიონალ ბუღალტერთა განათლების საერთაშორისო სტანდარტებს;
- საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს.

საზოგადოებრივი სამეთვალყურეო საბჭო ახდენს IAASB-ზე, IAESB-სა და IESBA-ის საქმიანობათა ზედამხედველობას. მეტი ინფორმაციისათვის შეგიძლიათ იხილოთ ვებ-გვერდი: www.ipiob.org

შესაბამისობის საკონსულტაციო კოლეგია (CAP) ზედამხედველობას უწევს ბსფ-ის წევრი სტრუქტურების შესაბამისობის განხორციელების პროგრამას, რომელიც ბსფ-ის ნამდვილი და ასოცირებული წევრებისაგან მოითხოვს, რომ ამ უკანასკნელთ წარმოადგინონ, თუ რა ძალისხმევას მიმართავენ ისინი ბსფ-ისა და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოშვებულ სტანდარტების დანარგვის მიზნით.. ფედერაციის წევრი სტრუქტურების მოვალეობები განსაზღვრულია ბსფ-ის წევრების მოვალეობათა შესახებ დეკლარაციაში.

მეტი ინფორმაციისათვის იხილეთ ვებ-გვერდი: www.ifac.org/complianceprogram

ორგანიზაციის სხვა ინიციატივები

ბსფ შეიმუშავებს სახელმძღვანელო და საორიენტაციო ინსტრუქციებს და მხარს უჭერს პროფესიული რესურსების გაზიარებას პროფესიონალ ბუღალტერთათვის მათ საქმიანობაში გამოყენების მიზნით. მას ასევე ჩამოყალიბებული აქვს ჯგუფები, რომლებიც განიხილავენ მცირე და საშუალო პროფესიულ საქმიანობებთან და (SMPs) მცირე და საშუალო ბიზნეს საწარმოებთან (SMEs) და აგრეთვე განვითარებად ერებთან დაკავშირებულ საკითხებს, რომლებიც გადამწყვეტი მნიშვნელობის როლს თამაშობს გლობალურ ეკონომიკაში.

- ბიზნესის სფეროში მომუშავე პროფესიონალ ბუღალტერთა კომიტეტი

ბიზნესის სფეროში დაკავებულ პროფესიონალ ბუღალტერთა (PAIB) კომიტეტი ემსახურება ბსფ-ის წევრ-კომიტეტებს და პროფესიონალ ბუღალტრებს, რომლებიც დაკავებულნი არიან ვაჭრობის, წარმოების, ფინანსური მომსახურების, განათლების, საჯარო და არაკომერციულ სექტორებში. იგი მიზნად ისახავს ბიზნესის სფეროში დაკავებულ პროფესიონალ ბუღალტერთა მისიის პროპაგანდას იმ მნიშვნელოვანი როლის შესახებ ცნობიერების ამაღლებით, რომელსაც პროფესიონალი ბუღალტრები ასრულებენ ორგანიზაციებისა და დაინტერესებული წრეებისათვის ღირებულებათა შექმნის, შენარჩუნებას და ანგარიშგების პროცესში მისი მიზანია, აგრეთვე მხარი დაუჭიროს ფედერაციის წევრ-სტრუქტურებს

თავიანთი წევრების პროფესიული კვალიფიკაციის ამაღლებაში, რათა მათ შეძლონ ზემოხსენებული მნიშვნელოვანი როლის შესრულება. ეს მიზნები საუკეთესო პრაქტიკისა და ახალი იდეების გაზიარებისა და კომუნიკაციის ხელშეწყობით მიიღწევა.

მეტი ინფორმაციისათვის იხილეთ ვებ-გვერდი: www.ifac.org/paib

- მცირე და საშუალო პროფესიული საქმიანობათა კომიტეტი

ეს კომიტეტი უზრუნველყოფს SMP/SME-ის ინტერესებისა და მოსაზრებების პირდაპირ ჩართულობას საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებელ ორგანოთა საქმიანობაში მათი დღის წესრიგის შესადგენად და იმის უზრუნველყოფას, რომ შექმნილი სტანდარტები SMPs-ისა და SMEs-ისათვის შეატყვისი და გამოსადეგია კომიტეტი აგრეთვე აქვეყნებს პრაქტიკულ დამხარე მითითებებს SMPs-სათვის, როგორცაა პრაქტიკული ინსტრუქციები და ინტერნეტ-რესურსები ისეთ საკითხებზე, როგორებიცაა საერთაშორისო სტანდარტების ეფექტური დანერგვა და პროფესიული საქმიანობის სრულყოფილი მენეჯმენტი. კომიტეტი ჩართულია მხარდაჭერისა და დახმარების ისეთ სოციალურ საქმიანობებში, როგორიცაა მაგალითად, SMP-ის ყოველწლიური ფორუმი, რათა დროული რეაგირება მოახდინოს წამოჭრილ საკითხებზე, ამაღლოს ამ სექტორის როლისა და მნიშვნელობის შესახებ ცნობადობა და ხელი შეუწყოს მისი წარმომადგენლების საჭიროებებზე დროულად რეაგირებას.

მეტი ინფორმაციისათვის იხილეთ ვებ-გვერდი: www.ifac.org/smp

- საბუღალტრო საქმის პროფესიონალთა ორგანიზაციის განვითარების კომიტეტი

კომიტეტის საქმიანობა უმთავრესად მიმართულია ახლად ჩამოყალიბებულ და განვითარებად ქვეყნებში ძლიერ პროფესიული საბუღალტრო ორგანიზაციებად (PAOs) ჩამოყალიბების გზაზე არსებული გამოწვევებისადმი. იგი აერთიანებს როგორც განვითარებული, ასევე განვითარებადი ერების წარმომადგენლებს, რომლებიც განსაზღვრავენ ბუღალტრული პროფესიის ცნობადობის ამაღლებისკენ მიმართულ საქმიანობის მიმართულებებს, ახდენენ საზოგადოების ყურადღების მოზიდვას ბუღალტრის პროფესიის პრობლემებზე. და ხაზს უსვამენ იმ ეკონომიკურ და სოციალურ სარგებელს, რომლის მოტანაც ბუღალტრის პროფესიას შეუძლია.

მეტი ინფორმაციისათვის იხილეთ ვებ-გვერდი: www.ifac.org/about-ifac/professional-accountancy-organization-development-committee

- საერთაშორისო აუდიტორთა კომიტეტი

კომიტეტი მოქმედებს, როგორც „ფირმების ფორუმი“ (FoF) აღმასრულებელი ორგანო, რომელიც წარმოადგენს საერთაშორისო აუდიტების განმახორციელებელ აუდიტორული ფირმების საერთაშორისო ქსელების ასოციაციას. იგი უზრუნველყოფს ოფიციალურ კავშირებს ფორუმსა და ბსფ-ს შორის და მთავარ როლს ასრულებს ფორუმის წევრების წახალისებაში, რათა ამ უკანასკნელებმა დაიცვან საქმიანობის მაღალი სტანდარტები საერთაშორისო აუდიტის პროცესში.

მეტი ინფორმაციისათვის იხილეთ ვებ-გვერდი: www.ifac.org/about-ifac/transnational-auditors-committee

სხვა წყაროები

ბსფ აქვეყნებს სხვა ფართო სპექტრის გამოცემებსა და რესურსებს. კერძოდ, ხელმისაწვდომია შემდეგი სახელმძღვანელოები:

- *აუდიტორული საქმიანობის საერთაშორისო ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, შემოწმების, სხვა მარწმუნებელი საქმიანობისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურებების დოკუმენტაციის ცნობარი;*
- *აუდიტორთა განათლების საერთაშორისო სტანდარტების სახელმძღვანელო;*
- *პროფესიონალ ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსის სახელმძღვანელო;*
- *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების სახელმძღვანელო.*

ბსფ ასევე აქვეყნებს ამა თუ იმ სტანდარტის სამოქმედოდ მიღების და დანერგვის დამხმარე მასალებს, განსახილველ პროექტებს, საკონსულტაციო დოკუმენტებს, და ბეჭდურ თუ ელექტრონულ საინფორმაციო ბიულეტენებს. ამ გამოცემათა უმრავლესობა ხელმისაწვდომია ელექტრონულ ფორმატში ბსფ-ის ვებ-გვერდზე, საიდანაც მათი ჩამოტვირთვა უფასოა. ასევე შესაძლებელია სახელმძღვანელოთა და ცნობართა ბეჭდვითი გამოცემების შესაძლებელია.

მეტი და უფრო დეტალური ინფორმაციისათვის იხილეთ ვებ-გვერდი: www.ifac.org/publications-resources

საავტორო უფლებები და თარგმანი

ბსფ-ის პოლიტიკა მისი გამოცემების საავტორო უფლებებთან დაკავშირებით განმარტებულია მის შემდეგ პოლიტიკის დოკუმენტებში: „ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ გამოქვეყნებული პუბლიკაციების რეპროდუქციის პოლიტიკა“ ან თარგმნისა და რეპროდუქციების პოლიტიკა“.

ბსფ აღიარებს, რომ ძალზე მნიშვნელოვანია, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებლებმა და მომხმარებლებმა, აუდიტორებმა, მარეგულირებელმა ორგანოებმა, იურისტებმა, აკადემიურმა წრეებმა, სტუდენტებმა და სხვა დაინტერესებულმა პირებმა არაინგლისურენოვან ქვეყნებში იქონიონ წვდომა მის სტანდარტებზე საკუთარ, მშობლიურ ენებზე. ბსფ-ის პოლიტიკა მისი საერთაშორისო სტანდარტების თარგმანთან და გავრცელებასთან (საბოლოო სახით) დაკავშირებით მოცემულია პოლიტიკის დოკუმენტში „ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ გამოქვეყნებული პუბლიკაციების თარგმნისა და გავრცელების პოლიტიკა“.

მეტი და უფრო დეტალური ინფორმაციისათვის იხილეთ ვებ-გვერდი: www.ifac.org/translations

სახელმძღვანელოს მოქმედების სფერო

2012 წლის გამოცემა

წინამდებარე სახელმძღვანელო შემდგომი გამოყენების მიზნით აერთიანებს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) შესახებ საბაზისო ინფორმაციას, სსბასსს-ს მიერ 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემულ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა (სსბასს) და სხვა პუბლიკაციების ოფიციალურ ტექსტს.

სახელმძღვანელოს 2011 წლის გამოცემაში შესული არსებითი ცვლილებები

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ოფიციალური გამოცემები

წინამდებარე სახელმძღვანელო მოიცავს საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) მიერ საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების თაობაზე შედგენილი სტანდარტების ოფიციალური გამოცემების სრულ კომპლექტს.

საცნობარო ინფორმაცია

წინამდებარე სახელმძღვანელო შეიცავს საცნობარო ინფორმაციას ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) მიერ გამოქვეყნებულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა (ბასს) და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) შესახებ. ბასს-ისა და ფასს-ის დამტკიცებულ ტექსტებად ითვლება სსბასსს-ს მიერ ინგლისურ ენაზე გამოქვეყნებული ტექსტები, რომელთა ასლების მოპოვება შესაძლებელია უშუალოდ სსბასსს-ს საგამომცემლო დეპარტამენტიდან, შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ახალი სტანდარტი

2011 წელს სსბასსს-მ დაასრულა სსბასს 32, მომსახურებაზე კონცესიური შეთანხმება: გრანტის გაცემა. სსბასს 32 მოქმედებს 2014 წლის 1 იანვარს ან მას შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის.

შეტანილი ცვლილებები

2011 წლის სსბასს-ის გაუმჯობესების პროექტის შედეგად, შეტანილია ცვლილებები რამდენიმე სსბასს-ში, აღნიშნული პროექტი ითვალისწინებს არასასწრაფო, მაგრამ აუცილებლად განსახორციელებელ ცვლილებებს სსბასს-ში, ცვლილებები შეტანილია შემდეგ დოკუმენტებში:

სსბასს 1 - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა;

სსბასს 3 - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები;

სსბასს 4 - უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები;

სსბასს 6 - კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ანგარიშგება;

სსბასს 7 - ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში;

სსბასს 8 - ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა;

სსბასს 10 - ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში;

სსბასს 12 - სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები;

სსბასს 13 - იჯარა;

სსბასს 14 - ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები;

სსბასს 16 - საინვესტიციო ქონება;

სსბასს 17 - ძირითადი საშუალებები;

- სსბასს 19 - ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები;
- სსბასს 21 - ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება;
- სსბასს 22 - სახელმწიფო მმართველობის სექტორის შესახებ ფინანსური ინფორმაციის გამჟღავნება;
- სსბასს 23 - შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები);
- სსბასს 24 - ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- სსბასს 25 - დაქირავებულთა სარგებელი;
- სსბასს 26 - ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება;
- სსბასს 27 - სოფლის მეურნეობა;
- სსბასს 28 - ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა;
- სსბასს 29 - ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება;
- სსბასს 30 - ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებები;
- სსბასს 31 - არამატერიალური აქტივები.

შეტანილი ცვლილებები მოქმედია, 2013 წლის 1 იანვარს ან მას შემდგომ დაწყებული პერიოდის წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის. სახელმძღვანელოს 2011 წლის გამოცემა მოიცავს სტანდარტების შეცვლილ ვერსიებს, რომლებიც ხელმისაწვდომი დარჩება ვებ-გვერდზე: www.ifac.org.

სხვა მასალა, რომელმაც განიცადა ცვლილება

სსბასს-ის ტექნიკური დავალების ტექსტი გადაისინჯა და მისი სსბასსს-ს ცნობარის წინამდებარე გამოცემაში შესული ვერსია წარმოადგენს ბსფ-ის საბჭოს მიერ 2011 წლის ნოემბერში დამტკიცებულ ვარიანტს. გარდა ზემოხსენებულისა, გადაისინჯა აგრეთვე *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის* ტექსტიც.

განმარტებულ ტერმინთა გლოსარი განახლდა მასში სსბასს 32-ში მოცემული ახალი განმარტებების შეტანის მიზნით. სსბასს-ის სახელმძღვანელოს 2011 წლისა და 2012 წლის გამოცემებს შორის გაკეთებული რედაქტორული შესწორებების ჩამონათვალი ხელმისაწვდომია ვებ-გვერდზე.

**საჯარო სექტორის ბუღალტრული
აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო
საქმიანობის დებულება
საქმიანობის დებულების ისტორია**

საქმიანობის დებულება გამოქვეყნდა 2004 წლის ნოემბერში.

2011 წლის ნოემბერში ბსფ-მ გამოაქვეყნა საქმიანობის დებულება გადასინჯული ვერსია. გადასინჯული საქმიანობის დებულება მოქმედია 2012 წლის 1 იანვრიდან.

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო

საქმიანობის დებულება

ძალაშია 2012 წლის 1 იანვრიდან

1.0 მისია

1.1 ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (ბსფ), როგორც ეს მის წესდებაშიც არის აღნიშნული, მიზნად ისახავს ემსახუროს საზოგადოებრივ ინტერესებს მაღალი ხარისხის საერთაშორისო სტანდარტებისა და სახელმძღვანელო ინსტრუქცია-მითითებების შემუშავების, მიღებისა და ამოქმედების ხელშეწყობით; ძლიერი პროფესიული საბუღალტრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანიზაციებისა და აუდიტორული ფირმების ჩამოყალიბებისა და მათი განვითარების, აგრეთვე მაღალი ხარისხის პროფესიონალი საბუღალტრო საქმიანობის ხელშეწყობით; მთელს მსოფლიოში პროფესიონალი ბუღალტერის როლის პროპაგანდით; მოსაზრების გამოხატვით ისეთ საზოგადოებრივი საკითხებზე, რაც ბუღალტრული პროფესიის კომპეტენციას მიეკუთვნება. აღნიშნულის მისაღწევად, ბსფ-ის საბჭომ ჩამოაყალიბა საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (სსბასს), რომელიც ფუნქციონირებს როგორც სტანდარტების შემმუშავებელი დამოუკიდებელი ორგანო ბსფ-ის ეგიდით.

1.2 საზოგადოებრივი ინტერესების დასაცავად და თავისი უფლებამოსილების ფარგლებში, სსბასსს შეიმუშავებს და აქვეყნებს მაღალი ხარისხის საბუღალტრო აღრიცხვის სტანდარტებს და სხვა გამოცემებს, რომლებიც გამიზნულია მთელი მსოფლიოს მასშტაბით საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ ზოგადი შინაარსის ფინანსური ანგარიშების მოსამზადებლად. ამასთან დაკავშირებით:

- ტერმინი „საჯარო სექტორის ერთეული“ აღნიშნავს ცენტრალურ მთავრობებს, რეგიონალურ (მაგ., შტატის, პროვინციის, რეგიონულ) მმართველობით ორგანოებს, ადგილობრივ (მაგ., ქალაქის, დაბის) და მათთან დაკავშირებულ მმართველობით ერთეულებს (მაგ., სააგენტოებს, საბჭოებს, კომისიებსა და საწარმოებს); და
- ზოგადი შინაარსის ფინანსური ანგარიშგება - ეს არის ფინანსური ანგარიშგება, რომლებიც გამიზნულია იმ

მომხმარებელთა ინფორმაციული მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად, რომელთაც არ შეუძლიათ მოითხოვონ მათი სპეციფიურ საინფორმაციო საჭიროებების შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება.

- 1.3 სბფ-ის საბჭომ მიიღო გადაწყვეტილება, რომ სსბასსს-ს საკუთარი საქმიანობის დებულებით განსაზღვრული უფლებამოსილების მქონე პასუხისმგებელ ორგანოდ ფორმირება, ყველაზე უკეთესად უზრუნველყოფს საზოგადოებრივი ინტერესების დაცვას მისი მისიის ამ მიმართულებით განხორციელებაში.

2.0 მიზანი

- 2.1 სსბასსს-ის მიზანია ემსახუროს საზოგადოებრივ ინტერესებს, მაღალი ხარისხის ბუღალტრული სტანდარტებისა და საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ ზოგადი შინაარსის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოსაყენებელი სხვა გამოცემების შემუშავების კვალობაზე.
- 2.2 ზემოაღნიშნულის მიზანია აამაღლოს საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების ხარისხისა და გამჭვირვალობის დონე საჯარო სექტორის ფინანსური მენეჯმენტისა და გადაწყვეტილებათა მიმღებთათვის უკეთესი ინფორმაციის მიწოდების კვალობაზე. ამ მიზნით, სსბასსს ხელს უწყობს საერთაშორისო და ეროვნული საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კონვერგენციას და, საჭიროების მიხედვით, ფინანსური ანგარიშგების ბუღალტრული და სტატისტიკური ბაზების კონვერგენციას; იგი ასევე ზრუნავს მის მიერ შემუშავებული სტანდარტებისა და სხვა გამოცემების მიღებაზე.

3.0 ოფიციალური გამოცემები

- 3.1 ზემოხსენებული მიზნების მისაღწევად, სსბასსს შეიმუშავებს და აქვეყნებს შემდეგ დოკუმენტებს:
- საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს (სსბასსს-ებს), როგორც სტანდარტებს, რომლებიც განსაზღვრულია აღნიშნული პროფესიის წარმომადგენლების მიერ საჯარო სექტორის ერთეულების ზოგადი შინაარსის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოსაყენებლად.
 - რეკომენდებულ პრაქტიკულ მითითებებს, რომლებიც აღწერს აღიარებულ პრაქტიკას და რომელთა გათვალისწინებაც რეკომენდირებულია საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის.

- საჯარო სექტორში ფინანსური ანგარიშგების საკითხებთან დაკავშირებით რეკომენდაციების მისაცემად ჩატარებული კვლევის შედეგებს, რომლებიც ეფუძნება განსახილველ საკითხებთან დაკავშირებული საუკეთესო პრაქტიკისა და ყველაზე ეფექტური მეთოდების შესწავლას.
 - სხვა პუბლიკაციებს და კვლევით ანგარიშებს, რომლებიც იძლევა ისეთ ინფორმაციას, რომელსაც გარკვეული წვლილი შეაქვს საჯარო სექტორის ფინანსურ ანგარიშგებათა საკითხებისა და მათი შესახებ ცოდნის დაგროვებაში და შემდგომ დახვეწაში. ეს პუბლიკაციები და ანგარიშები გამიზნულია კვლევითი საქმიანობიდან ახალი ინფორმაციისა თუ მსჯელობის საგნის ახლებური ინტერპრეტაციის და ზოგადი შედეგების მისაწოდებლად ასეთი კვლევები მოიცავს: სათანადო ლიტერატურის - მოძიებას, კითხვარებით ჩატარებულ კვლევებს და ანალიზს, ინტერვიუებს, ექსპერიმენტებს, კონკრეტული პრაქტიკული მაგალითების შესწავლას და ანალიზს.
- 3.2 სსბასს-ისა და სხვა გამოცემების ოფიციალურ ტექსტად ითვლება სსბასსს-ს მიერ ინგლისურ ენაზე გამოქვეყნებული დოკუმენტები.

4.0 წევრობა

- 4.1 სსბასსს-ს წევრებს, თავმჯდომარისა და თავმჯდომარის მოადგილის ჩათვლით, ნიშნავს ბსფ-ის საბჭო ბსფ-ის წარმდგენი კომიტეტის რეკომენდაციით. თავმჯდომარის მოადგილედ დანიშვნა არ ნიშნავს იმას, რომ ამ პოსტზე წარდგენილი კანდიდატი არჩეული თავმჯდომარეა.
- 4.2 სსბასსს 18 წევრისაგან შედგება, რომელთაგან 15-ის კანდიდატად წარდგენილია ხდება ბსფ-ის წევრი კომიტეტების მიერ, ხოლო 3 დანარჩენ წევრად საზოგადოების წევრები ინიშნებიან. საზოგადოების ყველა წევრს მოეთხოვება წარმოადგინოს და წარმოადგენს კიდევ, საზოგადოების ფართო ინტერესებს. საზოგადოების ეს სამი წევრი შეიძლება იყოს ბსფ-ის წევრი კომიტეტების წარმომადგენელი.
- 4.3 შერჩევის პროცესი „პოზიციისათვის საუკეთესო კანდიდატის“ პრინციპს ემყარება, რომლის უპირველეს კრიტერიუმს წარმოადგენს კონკრეტული პოზიციისთვის ასარჩევად წარდგენილი პირის პიროვნული თვისებები და ამ პოზიციისათვის შესაბამისი უნარები. თუმცა, შერჩევის პროცესი ასევე ითვალისწინებს დასახელებული კანდიდატის პიროვნული თვისებებისა და პროფესიული კვალიფიკაციის ურთულესთშეჯერებულობას და წარმომადგენლობითობის აუცილებლობას, რომელიც სსბასსს-ს

გენდერულ ბალანსსაც მოიცავს. შესაბამისად, ხდება სხვა ფაქტორების გათვალისწინებაც, ისეთების როგორიცაა გეოგრაფიული წარმომადგენლობა, დარგები, სადაც საქმიანობენ ბუღალტრები, წარმოდგენილი წევრებისათვის დამახასიათებელი ინსტიტუციონალური მექანიზმის ცოდნა, ორგანიზაციის სიდიდე და ეკონომიკური განვითარების დონე.

- 4.4 სსბასსს-ს წევრებს საბჭოს სხდომებზე შეიძლება თან ახლდეთ ტექნიკური მრჩეველები. ტექნიკურ მრჩეველს სსბასსს-ის იმ წევრის მიერ, რომელსაც იგი უწევს კონსულტაციებს, მინიჭებული აქვს აზრის გამოთქმის უფლება და შეუძლია მონაწილეობა მიიღოს პროექტების განხილვაში. ტექნიკურ მრჩეველს მოეთხოვება ფლობდეს სსბასსს-ს დებატებში საჭიროების და მიხედვით მონაწილეობისათვის საჭირო ტექნიკურ უნარ-ჩვევებს და რეგულარულად დაესწროს სსბასსს-ს სხდომებს, რათა მუდმივად იყოს ინფორმირებული მიმდინარე საკითხებზე, რათა სათანადოდ შეასრულოს თავისი მოვალეობა.
- 4.5 სსბასსს-მ შეიძლება მიმომხილველად დანიშნოს შესაბამისი ორგანიზაციების წარმომადგენლები, რომლებსაც გააჩნიათ სერიოზული დაინტერესება საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების მიმართ, რეგულარულად შეაქვთ წვლილი სსბასსს-ს მუშაობაში და დაინტერესებულნი არიან სსბასსსს-სადმი მხარდაჭერითა და ხელშეწყობით. მიმომხილველებს შეუძლიათ დაესწრონ სსბასსს-ს სხდომებს, აქვთ აზრის გამოხატვის უფლება და შეუძლიათ მონაწილეობა მიიღონ სხვადასხვა პროექტებში. მიმომხილველებს სსბასსს-ს სხდომებზე გამართულ დებატებში სრულად ჩასართავად და მონაწილეობის მისაღებად მოეთხოვებათ საჭირო ტექნიკური უნარ-ჩვევები და რეგულარული დასწრება სსბასსს-ს სხდომებზე, რათა მუდმივად იყვნენ ინფორმირებულნი მიმდინარე საკითხებზე. სსბასსს მიმომხილველების როლსა და შემადგენლობას ყოველწლიურად განიხილავს.
- 4.6 სსბასსს-ს წევრებს მოეთხოვებათ ყოველწლიურად ხელი მოაწერონ დეკლარაციაზე და დაადასტურონ, რომ იმოქმედებენ საზოგადოებრივი ინტერესებიდან გამომდინარე და პატიოსნად შეასრულებენ ბსფ-ის ფარგლებში მათთვის დაკისრებულ მოვალეობებს. სსბასსს-ს წევრების კანდიდატურების წარმდგენ ორგანიზაციებს და სსბასსს-ს თავმჯდომარის დამსაქმებელ ორგანიზაციას (თუ ეს არსებობს) მოეთხოვებათ ხელი მოაწერონ ანალოგიურ დამოუკიდებლობის დეკლარაციებს.

5.0 სსბასსს-ს თავმჯდომარე

- 5.1 თავმჯდომარის შერჩევა ხდება წარმდგენი კომიტეტის მიერ და მისი კანდიდატურა დასამტკიცებლად წარედგინება ბსფ-ის საბჭოს.

6.0 უფლებამოსილების ვადა

- 6.1 სსბასსს-ს წევრების სტანდარტული უფლებამოსილების ვადა განისაზღვრება სამი წლით, აქედან წევრთა დაახლოებით ერთი მესამედი ამ პერიოდს ექვემდებარება ყოველწლიურ როტაციას. საბჭოს წევრმა შესაძლოა ამ თანამდებობაზე იმსახუროს ზედიზედ ორი ვადის განმავლობაში, სულ ექვსი წლის მანძილზე.
- 6.2 საბჭოს თავმჯდომარემ ჩვეულებრივ შეიძლება იმსახუროს ზედიზედ სამი ვადის განმავლობაში (საბჭოს თავმჯდომარის პოსტზე მის დანიშვნამდე მას შეუძლია იმსახუროს ერთი ან ორი ვადა ზედიზედ თავმჯდომარის ან საბჭოს წევრის რანგში), სულ ცხრა წლის მანძილზე. გამონაკლის შემთხვევებში, რომლებიც წარმდგენმა კომიტეტმა უნდა ჩამოაყალიბოს, თავმჯდომარემ შეიძლება იმსახუროს კიდევ ერთი მომდევნო ვადით, რაც მთლიანობაში თორმეტ წელს შეადგენს.

7.0 სხდომათა ჩატარების პროცედურები

- 7.1 სსბასსს-ს ყოველ სხდომაზე საჭიროა მისი დანიშნული სულ მცირე თორმეტი წევრის დასწრება პირადად ან სატელეკომუნიკაციო არხების მეშვეობით სინქრონულ რეჟიმში.
- 7.2 სსბასსს-ს სხდომებზე თავმჯდომარეობა შეიძლება გაწიოს თავმჯდომარემ ან, მის არყოფნაში, თავმჯდომარის მოადგილემ. ორივეს არყოფნის შემთხვევაში დამსწრე წევრების მიერ ხდება ერთერთი მათგანის შერჩევა სხდომის გასაძღოლად სხდომის დამთავრებამდე ან თავმჯდომარისა თუ მისი მოადგილის არყოფნის პერიოდის მანძილზე.
- 7.3 სსბასსს-ს ყოველ წევრს ერთი ხმის უფლება გააჩნია, რომლის გამოყენების უფლებაც მხოლოდ დანიშნულ წევრს აქვს მინიჭებული. საკონსულტაციო დოკუმენტაციების, განსახილველი დასაგზავნი პროექტების, სსბასსს-ისა და რეკომენდებული პრაქტიკული მითითებების დასამტკიცებლად საჭიროა სხდომაზე დამსწრეთაგან სულ მცირე თორმეტი პირის დადებითი ხმა, რომლის მიცემაც მათ მიერ ხორციელდება პირადად ან სატელეკომუნიკაციო არხების მეშვეობით სინქრონულ რეჟიმში.
- 7.4 სტანდარტებისა თუ სხვა ტექნიკური დოკუმენტების განხილვისას, მათი გამოცემის გადაწვეტილებისა ან გაუქმებისას სსბასსს-ს სხდომები საზოგადოებისთვის ღია რეჟიმში ტარდება. ზოგად-

ადმინისტრაციული ხასიათის ანდა ისეთი საკითხები, რომლებიც პირადი მონაცემების კონფიდენციალურობას მოითხოვს, შეიძლება განხილულ იქნეს სსბასსს-ს დახურულ სხდომებზე. დახურულ სხდომებზე არ მიიღება არცერთი ისეთი გადაწყვეტილება, რომელიც გავლენას იქონიებდა სსბასსს-ის შინაარსზე და საბჭოს მიერ შემუშავებული სხვა ოფიციალურ შეტყობინებაზე. საბჭოს ღია სხდომების დღის წესრიგი, სხდომის ოქმების ჩათვლით, ქვეყნდება სსბასსსს-ს ვებ-გვერდზე. სხდომებთან ასევე მისი დღის წესრიგთან დაკავშირებული დოკუმენტაცია არის ინგლისური, რომელიც წარმოადგენს ბსფ-ის ოფიციალურ სამუშაო ენას.

8.0 ფორმალიზებული საქმისწარმოების პროცედურები

- 8.1 სსბასსსს-ს თავის საქმიანობაში მოეთხოვება გამჭვირვალობა და ფორმალიზებული საქმისწარმოების პროცედურების დაცვა სსბასსს-ის შემუშავებისას.
- 8.2 სსბასსსს აქვეყნებს ყველა შემოთავაზებული სსბასსს-ისა და რეკომენდებული პრაქტიკის მითითებების განსახილველ პროექტებს საზოგადოების კომენტარების გასაკეთებლად. ზოგიერთ შემთხვევაში, კომენტარების მიღების მიზნით, სსბასსსს-მ განსახილველი პროექტების შემუშავებამდე შეიძლება გამოაქვეყნოს საკონსულტაციო დოკუმენტი. - ეს უზრუნველყოფს იმას, რომ მხარეებს, რომლებსაც ეხება სსბასსსს-ს მიერ მომზადებული ოფიციალური გამოცემა, განხილვის პროცესში მონაწილეობის შესაძლებლობის მიეცეთ მანამ, სანამ მოხდება ოფიციალური გამოცემის მომზადება და საბოლოო დამტკიცება სსბასსსს-ისა და რეკომენდებული პრაქტიკის მითითებების შემუშავებისას სსბასსსსს განიხილავს საკონსულტაციო დოკუმენტებსა და განსახილველ პროექტებთან დაკავშირებით მიღებულ ყველა კომენტარს.
- 8.3 სსბასსსს-ისა და რეკომენდებული პრაქტიკის მითითებების შემუშავებისა და გამოცემის პროცესში სსბასსსს შესაძლებლობების თანამშრომლობს ეროვნული სტანდარტების შემუშავებელ ორგანოებთან რესურსების ერთობლივი გამოყენების, ზედმეტი ძალისხმევის მინიმუმამდე დაყვანისა და სტანდარტების შემუშავების ადრეულ ეტაპებზევე კონსენსუსისა და კონვერგენციის მიღწევის მიზნით. იგი ასევე ხელს უწყობს სსბასსსს-ისა და რეკომენდებული პრაქტიკის მითითებების სამოქმედოდ მიღებას ეროვნული სტანდარტების შემუშავებელი და სხვა უფლებამოსილი ორგანოების მიერ და ხელს უწყობს კონსულტაციების ჩატარებას მომხმარებლებთან, მათ შორის ხელისუფლების არჩეულ და დანიშნულ წარმომადგენლებთან; ხაზინასთან, ფინანსთა სამინისტროსა და მსგავს უფლებამოსილ ორგანოებთან; აგრეთვე, პრაქტიკოს სპეციალისტებთან მთელს მსოფლიოში, რათა

გამოვლენილ იქნეს მომხმარებლის მხრიდან ახალი სტანდარტებისა და სახელმძღვანელო-ინსტრუქციების საჭიროება.

8.4 სტანდარტების შემუშავების პროცესში სსბასსს რთავს საკონსულტაციო ჯგუფებს და იხილავს და იყენებს შემდეგი ორგანიზაციების მიერ შემუშავებულ ოფიციალურ გამოცემებს და დოკუმენტებს

- (ა) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) იმ ხარისხით, რა ხარისხითაც შესაძლებელია ისინი გამოყენებულ იქნას საჯარო სექტორის მიერ;
- (ბ) ეროვნული სტანდარტების შემუშავებელი, მარეგულირებელ სახელისუფლებო და სხვა უფლებამოსილ ორგანოების;
- (გ) პროფესიონალ ბუღალტერთა ორგანიზაციების;
- (დ) საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების საკითხებით დაინტერესებული სხვა ორგანიზაციების.

8.5 სსბასსს ვალდებულია უზრუნველყოს ის პირობა, რომ მისი ოფიციალური დოკუმენტაცია თანმხვედრია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) ოფიციალურ შეტყობინებასთან იმ ხარისხით, რა ხარისხითაც, აღნიშნული ოფიციალური შეტყობინებები გამოყენებადი და თავსებადია საჯარო სექტორისათვის.

9.0 საკონსულტაციო ჯგუფი

9.1 სსბასსს-ს საკონსულტაციო ჯგუფის მიზანია ფორუმის მექანიზმის ჩამოყალიბება, რომლის საშუალებითაც სსბასსს-ს შეეძლება სხვადასხვა წევრების ჯგუფების წარმომადგენლებთან კონსულტირებისა და მათგან თავისი სამუშაო პროგრამის, პროექტა პრიორიტეტების, ძირითადი ტექნიკური საკითხების, ფორმალიზებულ საქმისწარმოების პროცედურების თაობაზე მოსაზრებებისა და წინადადებების მიღება.

10.0 სხვა

10.1 სსბასსს ყოველწლიურად ამზადებს ანგარიშს თავისი წლიური სამუშაო პროგრამის შესრულებისა, წლის განმავლობაში დასახული მიზნებისა და მიღწეული შედეგების შესახებ. ეს ინფორმაცია, როგორც წესი, ჩართულია ბსფ-ის წლიურ ანგარიშში.

10.2 ბსფ-ის საბჭო სსბასსს-ს საქმიანობის დებულებას გადახედავს მინიმუმ სამ წელიწადში ერთხელ.

სარჩევი

ტომი I

	გვერდი
საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა	19
სსბასს 1— ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა	28
სსბასს 2— ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება	105
სსბასს 3— სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები	140
სსბასს 4— უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები	177
სსბასს 5— სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები	206
სსბასს 6— კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება	223
სსბასს 7— ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში	265
სსბასს 8— ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა	289
სსბასს 9— შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან	318
სსბასს 10— ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში	353
სსბასს 11— სამშენებლო ხელშეკრულებები	373
სსბასს 12— სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები	408
სსბასს 13— იჯარა	431
სსბასს 14— ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები	477
სსბასს 15— ფინანსური ინსტრუმენტები: გამჟღავნება და წარდგენა	497
სსბასს 16— საინვესტიციო ქონება	581
სსბასს 17— ძირითადი საშუალებები...	624
სსბასს 18— სეგმენტის ანგარიშგება	674
სსბასს 19— ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები	716
სსბასს 20— დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებითი შენიშვნები.....	772

სსბასს 21—ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება .	799
სსბასს 22—სახელმწიფო მმართველობის სექტორის შესახებ ფინანსური ინფორმაციის გამჟღავნება	856
სსბასს 23—შემოსავლები არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები)	889
სსბასს 24—ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა	971
სსბასს 25—დაქირავებულთა სარგებელი	1008

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა წინასიტყვაობის ისტორია

წინამდებარე წინასიტყვაობა გამოცემულია 2000 წელს.

2004 წლის ნოემბერში სსბასსს-მ გამოაქვეყნა წინასიტყვაობის
გადასინჯული ვერსია.

2006 წლის დეკემბერში სსბასსს-მ ცვლილებები შეიტანა
წინასიტყვაობაში.

2012 წლის მარტში სსბასსსს-მ გამოაქვეყნა წინასიტყვაობის გადასინჯული
ვერსია.

2012 წლის მარტი

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო
სტანდარტების წინასიტყვაობა

შინაარსი

	პუნქტი
შესავალი	1–4
სსბასსს-ს მიზნები	5–7
საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების სფერო და უფლებამოსილება.....	8–24
სტანდარტების მოქმედების სფერო.....	8–12
სსბასს-ები საკასო და დარიცხვის მეთოდისთვის	13–15
გადასვლა საკასოდან დარიცხვის მეთოდზე... ..	16–20
საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების უფლებამოსილება.....	21–24
ენა	25

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა

შესავალი

1. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს) წინამდებარე წინასიტყვაობა განსაზღვრავს საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) მიზნებს და აღწერს სსბასს მოქმედების სფეროსა და უფლებამოსილებას. წინასიტყვაობა შეიძლება გამოყენებულ უნდა იქნეს სახელმძღვანელოდ საკონსულტაციო დოკუმენტების და სხვა სადისკუსიო დოკუმენტების, განსახილველი პროექტების, რეკომენდებული პრაქტიკის მითითებებისა და სსბასსს-ს მიერ შემუშავებული და გამოქვეყნებული სტანდარტების ინტერპრეტაციისათვის.
2. ბუღალტრულ საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ), როგორც ეს მის წესდებაშიც არის აღნიშნული, მისია მდგომარეობს იმაში, რომ „ემსახუროს საზოგადოებრივ ინტერესებს მაღალი ხარისხის საერთაშორისო სტანდარტებისა და სახელმძღვანელო ინსტრუქცია-მითითებების შემუშავების, მიღებისა და ამოქმედების ხელშეწყობით; ძლიერი პროფესიული საბუღალტრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანიზაციებისა და აუდიტორული ფირმების ჩამოყალიბებისა და მათი განვითარების, აგრეთვე მაღალი ხარისხის პროფესიონალი საბუღალტრო საქმიანობის ხელშეწყობით; მთელს მსოფლიოში პროფესიონალი ბუღალტრის როლის პროპაგანდით; მოსაზრების გამოხატვით ისეთ საზოგადოებრივ საკითხებზე, რაც ბუღალტრული პროფესიის კომპეტენციას მიეკუთვნება.“ აღნიშნული მისიის განსახორციელებლად, ბსფ-ის საბჭომ ჩამოაყალიბა საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (სსბასსს), როგორც ბსფ-ის ეგიდით მოქმედი სტანდარტების დამდგენი დამოუკიდებელი ორგანო.
3. სსბასსს საზოგადოებრივ ინტერესებს იმით ემსახურება, რომ საკუთარი უფლებამოსილების ფარგლებში შეიმუშავებს და გამოსცემს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს და საზოგადოებრივი სექტორის ერთეულების მიერ, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა (სკს), გამოსაყენებლად განკუთვნილ სხვა გამოცემებს.
4. სსბასსს-ს წევრობის, შინაგანაწესის, სხდომების ჩატარების რეგლამენტის და საქმისწარმოების ფორმალიზებული პროცედურების შესახებ ინფორმაცია მოცემულია ბსფ-ის საბჭოს მიერ დამტკიცებულ სსბასსს-ს საქმიანობის დებულებაში.

სსბასსს-ს საქმიანობის მიზნები

5. სსბასსს-ს მიზანია ემსახუროს საზოგადოებრივ ინტერესებს ხარისხის საბუღალტრო სტანდარტებისა და მსოფლიოს მასშტაბით საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ ზოგადი შინაარსის ფინანსური ანგარიშების მომზადებისას გამოსაყენებელი სხვა გამოცემების შემუშავებით.
6. ამით საბჭო მიზნად ისახავს, აამაღლოს საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების ხარისხისა და გამჭვირვალობის დონე საჯარო სექტორის ფინანსური მენეჯმენტისა და გადაწყვეტილებათა მიმღებთათვის უკეთესი ინფორმაციის მიწოდების უზრუნველყოფის გზით. ამ ამოცანის განსახორციელებლად, სსბასსს ხელს უწყობს საერთაშორისო და ეროვნული საჯარო სექტორის ბუღალტრული სტანდარტების კონვერგენციას და, საჭიროების მიხედვით, ფინანსური ანგარიშგების ბუღალტრული და სტატისტიკური ბაზების კონვერგენციას; იგი ასევე ზრუნავს მის მიერ შემუშავებული სტანდარტებისა და სხვა გამოცემების მიღებაზე.
7. დასახული მიზნების მისაღწევად, სსბასსს-ს შემუშავებული და გამოქვეყნებული აქვს შემდეგი გამოცემები:
 - სსბასსს, როგორც სტანდარტები, რომლებიც განსაზღვრულია აღნიშნული პროფესიის წარმომადგენლების მიერ საჯარო სექტორის ერთეულების ზოგადი შინაარსის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
 - რეკომენდებული პრაქტიკის მითითებები, რომლებიც აღწერს აღიარებულ პრაქტიკას და რომელთა გათვალისწინებაც რეკომენდირებულია საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის.
 - საჯარო სექტორში ფინანსური ანგარიშგების საკითხებთან დაკავშირებით რეკომენდაციების მისაცემად ჩატარებული კვლევის შედეგებს, რომლებიც ეფუძნება განსახილველ საკითხებთან დაკავშირებული საუკეთესო პრაქტიკისა და ყველაზე ეფექტური მეთოდების შესწავლას.
 - სხვა პუბლიკაციები და კვლევითი ანგარიშები, რომლებიც იძლევა ისეთ ინფორმაციას, რომელსაც გარკვეული წვლილი შეაქვს საჯარო სექტორის ფინანსურ ანგარიშგებათა საკითხებისა და მათი შესახებ ცოდნის დაროვნასა და შემდგომ სრულყოფაში. ეს პუბლიკაციები და ანგარიშები გამიზნულია კვლევითი საქმიანობიდან ახალი ინფორმაციისა თუ მსჯელობის საგნის ახლებური ინტერპრეტაციის და ზოგადი შედეგების

მისაწოდებლად ასეთი კვლევები მოიცავს: სათანადო ლიტერატურის - მოძიება, კითხვარებით ჩატარებულ კვლევებს და ანალიზს, ინტერვიუებს, ექსპერიმენტებს, კონკრეტული პრაქტიკული მაგალითების შესწავლას და ანალიზს.

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების სფერო და უფლებამოსილება

სტანდარტების გამოყენების სფერო

8. სსბასსს შეიმუშავებს სსბასსს-ებს, რომელთა გამოყენება ხდება ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით წარმოებისას და ასევე სსბასსს-ებს, რომელთა გამოყენება ხდება ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდით წარმოებისას.
9. სსბასსს-ები განსაზღვრავს ზოგადი შინაარსის ფინანსური ანგარიშგებისათვის ოპერაციების და მოვლენების აღრიცხვასა და ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს. ზოგადი შინაარსის ფინანსური ანგარიშგებები - ეს არის ფინანსური ანგარიშგებები, რომლებიც გამიზნულია იმ მომხმარებელთა ინფორმაციული მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად, რომელთაც არ შეუძლიათ მოითხოვონ ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, რომელიც დააკმაყოფილებს მათ სპეციფიურ საინფორმაციო საჭიროებებს.
10. სსბასსს-ები განკუთვნილია საჯარო სექტორის ყველა ერთეულის მიერ ზოგადი შინაარსის ფინანსური ანგარიშგებისათვის, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა. საჯარო სექტორის ერთეულები, თუ სხვაგვარად არაა განმარტებული, მოიცავს ცენტრალურ მთავრობებს, რეგიონალურ (მაგ., შტატის, პროვინციის, რეგიონულ) მმართველობით ორგანოებს, მუნიციპალურ (მაგ., ქალაქის, დაბის) და მათთან დაკავშირებულ მმართველობით ერთეულებს (მაგ., სააგენტოებს, საბჭოებს, კომისიებსა და საწარმოებს). საერთაშორისო ორგანიზაციები ასევე იყენებენ სსბასსს-ებს. სსბასსს-ები არ გამოიყენება სახელმწიფო კომერციული საწარმოების მიერ. სახელმწიფო კომერციული საწარმოები იყენებენ ფასსსს-ებს, რომლებსაც აქვეყნებს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (ბასსსს). სსბასსსს-ები იძლევა სახელმწიფო კომერციული საწარმოების განმარტებასაც.
11. ზემოთაღნიშნული სტანდარტები ყველგან განმარტავს კონკრეტული სსბასსსს-ების გამოყენებასთან დაკავშირებულ შეზღუდვებსაც. სსბასსსს-ები არ არის განკუთვნილი არაარსებით ბუღალტრული მუხლებთან მიმართებაში გამოსაყენებლად.

12. სსბასსს-ს აღიარებული პოლიტიკის შესაბამისად, სსბასსს-ებში ყველა აზრს თანაბარი იურიდიული ძალა აქვს, ხოლო რომელიმე კონკრეტული დებულების იურიდიული ძალა განისაზღვრება ტექსტში გამოყენებული ენით. შესაბამისად, სსბასსს-ს მიერ 2006 წლის 1 იანვრის შემდეგ პერიოდში დამტკიცებული სსბასსს-ები შეიცავს აზრებს, რომლებიც მოცემულია გამუქებული და ჩვეულებრივი შრიფტით, რომელთაც თანაბარი იურიდიული ძალა გააჩნია. გამუქებული შრიფტით გამოყოფილი აზრები ძირითადი პრინციპების აღსანიშნავად არის გამოყენებული. ცალკეული სსბასსს წაკითხული უნდა იქნეს მოცემულ სსბასსს-ში და წინამდებარე წინასიტყვაობაში მოყვანილი მიზნებისა და „საფუძველი დასკვნებისათვის“ (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) მოცემულ კონტექსტში.

სსბასსს-ები საკასო და დარიცხვის მეთოდისთვის

13. სსბასსსს შეიმუშავებს დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებულ სსბასსს-ებს, რომლებიც:
- შესაბამისობაშია ბასსს-ის მიერ გამოქვეყნებულ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებთან (ფასსს-ები) საჭიროებისამებრ მათი საჯარო სექტორისათვის სათანადო ადაპტირების კვალობაზე. აღნიშნულით, სსბასსსს ცდილობს, სადაც ეს შესაძლებელია, შეინარჩუნოს ფასსსს-ების დადგენილი აღრიცხვის წესები და ორიგინალი ტექსტი, თუკი არ არსებობს საჯარო სექტორთან დაკავშირებული რაიმე მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც მისგან გადახვევას მოითხოვს; და
 - ეხება საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების ისეთ საკითხებს, რომლებიც არ არის გათვალისწინებული მიღებულ ფასსსს-ებში, ან რომლისთვისაც ფასსს არ ყოფილა შემუშავებული ბასსსს-ის მიერ.
14. რამდენადაც ბევრი დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებული სსბასსს შესაბამის ფასსსს-ებს ეფუძნება, ბასსსს-ის „*ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლები*“ სსბასსსს-ების მომხმარებელთათვის მნიშვნელოვანი სახელმძღვანელო მასალაა. ამჟამად, სსბასსსს ახორციელებს „*საჯარო სექტორის სტრუქტურული საფუძვლების*“ შემუშავების პროექტს, რომელიც დასრულების შემდეგ სსბასსსს-ებისა და სსბასსსს-ს სხვა გამოცემათა მომხმარებელთათვის მნიშვნელოვანი სახელმძღვანელო დოკუმენტი იქნება.
15. სსბასსსსს ასევე გამოქვეყნებული აქვს სრულად საკასო მეთოდზე დაფუძნებული სსბასსს, რომელიც მოიცავს სავალდებულო და რეკომენდებული განმარტებითი შენიშვნების განყოფილებებს.

გადასვლა აღრიცხვის საკასო მეთოდიდან დარიცხვის მეთოდზე

16. საკასო მეთოდზე დაფუძნებული სსბასს კონკრეტულ ერთეულს ხელს უწყობს იმაში, რომ საკუთარი ინიციატივით განმარტოს დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებული ინფორმაცია, მიუხედავად იმისა, რომ მისი ძირითადი ფინანსური ანგარიშგებები შეიძლება მზადდებოდეს საკასო მეთოდის საფუძველზე. საკასო მეთოდზე დაფუძნებული აღრიცხვიდან დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებულ აღრიცხვაზე გადასვლის პროცესში ერთეულმა შესაძლოა ისურვოს ამ პროცესში დარიცხვის მეთოდთან დაკავშირებული გარკვეული ინფორმაციის წარდგენა. დამატებითი ინფორმაციის დასახელება (მაგალითად, აუდიტირებული, თუ არააუდიტირებული) და განთავსების ადგილი (მაგ., ბუღალტრულ ანგარიშგებაზე თანდართულ განმარტებით შენიშვნებში ანდა ფინანსური ანგარიშის ცალკე დამატებით განყოფილებაში) დამოკიდებული იქნება ინფორმაციის მახასიათებელზე (მაგალითად, სანდოობა და სისრულე) და კონკრეტულ ქვეყნაში ფინანსური ანგარიშგების მარეგულირებელ ნებისმიერ კანონმდებლობასა თუ ნორმატიულ აქტებზე.
17. სსბასს ასევე ცდილობს, ხელი შეუწყოს დარიცხვის მეთოდის სსბასს-თან შესაბამისობას ზოგიერთ კონკრეტულ სტანდარტში გარდამავალი დებულებების გამოყენებით. იქ, სადაც გარდამავალი დებულებები უკვე ჩამოყალიბებულია, ერთეულს შესაძლოა მიეცეს დამატებითი დრო რომელიმე კონკრეტულ დარიცხვის მეთოდის სსბასს-ის მოთხოვნების სრულად დასაკმაყოფილებლად ან ამან შესაძლოა ეს უკანასკნელი გაათავისუფლოს ამა თუ იმ კონკრეტულ მოთხოვნათაგან სსბასს-ის თვდაპირველი გამოყენებისას. ერთეულმა ნებისმიერ დროს შეიძლება დაიწყოს დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებული აღრიცხვის გამოყენება სსბასს-ის შესაბამისად. მას შემდეგ, რაც მიღებული იქნება გადაწყვეტილება სსბასს-ის შესაბამისად, დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებული აღრიცხვის გამოყენებაზე. გარდამავალი დებულებები განსაზღვრავს გარდამავალი ეტაპისათვის გამოყოფილი დროის ხანგრძლივობას. ამ დებულებების ვადის გასვლის შემდეგ ერთეული მოამზადებს სრულ ანგარიშს დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებული სსბასს-ების თანახმად.
18. სსბასს 1, პუნქტი 28 – „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ - შემდეგ მოთხოვნებს მოიცავს:
ერთეული, რომლის ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისობაშია სსბასს-თან, ამ შესაბამისობის თაობაზე უნდა გააკეთოს ამომწურავი და ყოვლისმომცველი განმარტება თავის განმარტებით შენიშვნებში. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა იყოს

მოხსენიებული, როგორც სსბასს-თან შესაბამისობაში მყოფი, თუ იგი სსბასს-ის ყველა მოთხოვნას არ აკმაყოფილებს.

19. სსბასს 1-ის მოთხოვნა აგრეთვე წარდგენილ იქნას ინფორმაცია იმის თაობაზე, თუ რა მასშტაბით მოხდა ერთეულის მიერ ამა თუ იმ გარდამავალი დებულების გამოყენება.

საერთაშორისო საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების იურიდიული ძალა

20. ყოველ ცალკეულ ქვეყანაში მარეგულირებელი ბაზა შეიძლება არეგულირებდეს საჯარო სექტორის ერთეულთა ზოგადი შინაარსის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას. ეს მარეგულირებელი ბაზა შეიძლება არსებობდეს შესაბამისი ქვეყნის მთავრობის, მარეგულირებელ ორგანოთა და/ან ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციების მიერ დადგენილი სავალდებულო ანგარიშგების მოთხოვნების, ფინანსური ანგარიშგების დირექტივებისა და ინსტრუქციების და/ან საბუღალტრო სტანდარტების სახით.
21. სსბასსს მიიჩნევს, რომ სსბასს-ების მიღება მათთან შესაბამისობის განმარტებასთან ერთად გამოიწვევს საჯარო სექტორის ერთეულთა მხრიდან ზოგადი შინაარსის ფინანსური ანგარიშგების ხარისხის საგრძნობ გაუმჯობესებას. ეს, თავის მხრივ, სავარაუდოდ გააძლიერებს საჯარო ფინანსების მართვას, რაც ხელს შეუწყობს უკეთ ინფორმირებულობას მთავრობათა მიერ რესურსების განაწილების გადაწყვეტილებათა შეფასებაში და აამაღლებს გამჭვირვალობისა და ანგარიშვალდებულების დონეს.
22. სსბასსს აქტიურად უჭერს მხარს სსბასს-ების მიღებას და ეროვნული მოთხოვნების ჰარმონიზაციას სსბასს-ებთან. სსბასსს აღიარებს მთავრობათა და ეროვნული სტანდარტების შემმუშავებელთა უფლებას დაადგინონ საბუღალტრო სტანდარტები და შეიმუშაონ ინსტრუქციები ფინანსური ანგარიშგებისათვის თავიანთი ქვეყნებისათვის. ზოგიერთი ქვეყნის მთავრობას და ეროვნული სტანდარტების შემმუშავებლებელ ორგანოებს უკვე შემუშავებული აქვთ საბუღალტრო სტანდარტები, რომლებიც მათი იურისდიქციის ქვეშ მყოფი მთავრობებისა და საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ გამოიყენება. სსბასს-ებმა შეიძლება დახმარება გაუწიოს ამ სტანდარტების დამდგენებს ახალი სტანდარტების შემუშავებაში ან არსებული სტანდარტების გადასინჯვაში შესაძარისობის დონის ამაღლების მიზნით. მოსალოდნელია, რომ სსბასს-ები მნიშვნელოვან გამოყენებას ჰპოვებს იმ ქვეყნებში, რომელთაც ჯერ არ შეუშუშავებიათ ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები მთავრობებისა და საჯარო სექტორის ერთეულებისთვის.

23. არც სსბასსს-ს და არც ბუღალტრის პროფესიას არ შეუძლია მოითხოვოს სსბასსს-ებთან შესაბამისობის უზრუნველყოფა. სსბასსსს-ს მცდელობათა წარმატებულობა დამოკიდებულია საკუთარი იურისდიქციის ფარგლებში მოქმედი მრავალი სხვადასხვა დაინტერესებული ჯგუფის მხრიდან მისი მუშაობის აღიარებასა და მხარდაჭერაზე.

ენა

24. სსბასსსს-ებისა და სხვა გამოცემების ოფიციალურ ტექსტად მიღებულია სსბასსსს-ს მიერ დამტკიცებული ტექსტი ინგლისურ ენაზე. ბსფ-ის წევრი კომიტეტები უფლებამოსილნი არიან ბსფ-ის მიერ ნებართვის მიღების შემდეგ, საკუთარი ძალებით, მოამზადონ ამ დოკუმენტების თარგმანი, რომელიც სათანადოდ უნდა გამოიცეს იმ ენაზე, რომელზეც ვრცელდება მათი იურისდიქცია.

სსბასს 1—ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს), ძირითადად, ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ 1-ს (ბასს 1), *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ზსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები ბასს 1-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში, შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ. ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის სავაჭრო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 1—ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ებით გამოწვეულ ცვლილებებს.

სსბასს 1 - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა - გამოიცა 2000 წლის მაისში.

2006 წლის დეკემბერში სსბასსს-მ გამოსცა განახლებული სსბასს 1.

მოგვიანებით, სსბასს 1-ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ების შესაბამისად:

- სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2011 წ. (გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში);
- სსბასს-ების გაუმჯობესება (გამოიცა 2010 წლის იანვარში);
- სსბასს 28 - ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა (გამოიცა 2010 წლის იანვარში);
- სსბასს 29 - ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება (გამოიცა 2010 წლის იანვარში);
- სსბასს 30 - ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებები (გამოიცა 2010 წლის იანვარში);
- სსბასს-ების გაუმჯობესება (გამოიცა 2010 წლის ნოემბერში).

სსბასს 1-ის შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2011 წლის ოქტომბერი
7ა	დამატებულია	სსბასს 28, 2010 წლის იანვარი
75	შეცვლილია	სსბასს 30, 2010 წლის იანვარი
79	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
80	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
		2010 წლის ნოემბერი
82	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
95ა	დამატებულია	სსბასს 28, 2010 წლის იანვარი
101	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი
129	შეცვლილია	სსბასს 30, 2010 წლის იანვარი
148	შეცვლილია	სსბასს 30, 2010 წლის იანვარი
148ა	დამატებულია	სსბასს 30, 2010 წლის იანვარი
148ბ	დამატებულია	სსბასს 30, 2010 წლის იანვარი
148გ	დამატებულია	სსბასს 30, 2010 წლის იანვარი
148დ	დამატებულია	სსბასს 28, 2010 წლის იანვარი
150	შეცვლილია	სსბასს 28, 2010 წლის იანვარი
153ა	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
153ბ	დამატებულია	სსბასს 28, 2010 წლის იანვარი
153გ	დამატებულია	სსბასს 30, 2010 წლის იანვარი
153დ	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი

სსბასს 1—ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი.....	1
მოქმედების სფერო	2–6
განმარტებები	7–14
ეკონომიკური ერთეული	8–10
მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი	11
სახელმწიფო კომერციული საწარმო	12
არსებითობა	13
წმინდა აქტივები/კაპიტალი	14
ფინანსური ანგარიშგების მიზანი.....	15–18
ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობა	19–20
ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები.....	21–26
ზოგადი მიმოხილვა	27–58
სამართლიანი წარდგენა და სსბასს-ებთან შესაბამისობა	27–37
ფუნქციონირებადი ერთეული	38–41
წარდგენის თანმიმდევრულობა.....	42–44
არსებითობა და აგრეგირება	45–47
ურთიერთგადაფარვა	48–52
ინფორმაციის შესადარისობა.....	53–58
სტრუქტურა და შინაარსი.....	59–150
შესავალი	59–60
ფინანსური ანგარიშგების იდენტიფიკაცია	61–65
საანგარიშგებო პერიოდი.....	66–68
დროულობა.....	69
ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება	70–98
მოკლევადიანი და გრძელვადიანი მუხლები.....	70–75

მოკლევადიანი აქტივები	76–79
მოკლევადიანი ვალდებულებები	80–87
ინფორმაცია, რომელიც აისახება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.....	88–92
ინფორმაცია, რომელიც აისახება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში	93–98
ფინანსური შედეგების ანგარიშგება	99–117
საანგარიშგებო პერიოდის ნამეტი ან დეფიციტი	99–101
ინფორმაცია, რომელიც აისახება ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში	102–105
ინფორმაცია, რომელიც აისახება ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში	106–117
წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება ..	118–125
ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება	126
განმარტებითი შენიშვნები	127–150
სტრუქტურა	127–131
სააღრიცხვო პოლიტიკის გამჟღავნება	132–139
განუსაზღვრელობის შეფასების ძირითადი წყაროები ..	140–148
კაპიტალი.....	148ა–148გ
წმინდა აქტივებად/კაპიტალად კლასიფიცირებული დაბრუნებადი ინსტრუმენტები	148დ
სხვა განმარტებითი შენიშვნები	149–150
გარდამავალი დებულებები	151–152
ძალაში შესვლის თარიღი	153–154
სსბასს 1-ის (2000) გაუქმება.....	155
დანართი ა : ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები	
დანართი ბ: სხვა სსბასს-ების შესწორებები	
დასკვნის საფუძველი	
მითითებები დანერგვაზე	
ბასს 1-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 1 (სსბასს 1), *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*, ჩამოყალიბებულია 1-155 პუნქტში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 1 აღქმულ უნდა იქნეს მისი მიზნის, დასკვნის საფუძვლებისა და *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის* კონტექსტში. სსბასს 3 - *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები* - იძლევა სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველს, დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში.

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველს, რაც უზრუნველყოფს როგორც ცალკეული ერთეულის წინა წლების ფინანსური ანგარიშგების, ასევე სხვადასხვა ერთეულების ფინანსური ანგარიშგების შესადარისობას. ამ მიზნით სტანდარტში განსაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ზოგადი მოთხოვნები და მეთოდური მითითებები, ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურისა და შინაარსის მინიმალური მოთხოვნების შესახებ. კონკრეტული სამეურნეო ოპერაციების აღიარების, შეფასებისა და განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნების წესები განხილულია სხვა სსბასს-ებში.

გამოყენების სფერო

2. წინამდებარე სტანდარტი გამოყენებულ უნდა იქნეს ყველა საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებისთვის, რომლის მომზადება და წარდგენა ხდება ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, სსბასს-ების შესაბამისად.
3. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება განკუთვნილია იმ მომხმარებელთა მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად, რომლებსაც მდგომარეობა იმის საშუალებას არ აძლევს, რომ მოითხოვონ საკუთარი სპეციფიკური საინფორმაციო მოთხოვნილებების შესაბამისად მომზადებული ანგარიშები. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებში შედის გადასახადებისა და ტარიფების გადამხდელები, საკანონმდებლო ხელისუფლების წარმომადგენლები, კრედიტორები, მომწოდებლები, მედია და დაქირავებული მომუშავეები. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს იმ ანგარიშგებებს, რომლებიც ინდივიდუალურად ან რომელიმე სხვა საჯარო დოკუმენტთან ერთად არის წარდგენილი, როგორიცაა, მაგალითად, წლიური ანგარიში. ეს სტანდარტი არ გამოიყენება შემოკლებული შუალედური ფინანსური ინფორმაციისათვის.
4. წინამდებარე სტანდარტი ეხება ყველა ერთეულს, მიუხედავად იმისა, კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს, თუ ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას, როგორც ეს განმარტებულია სსბასს 6-ში, *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგებები*.
5. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
6. სსბასსს-ს მიერ გამოცემული *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობაში* განმარტებულია, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს-

ები) იყენებენ ბასსს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-ებს. სკს-ების განმარტება მოცემულია ქვემოთ, მე-7 პუნქტში.

განმარტებები

7. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოიყენება შემდეგი მნიშვნელობით:

დარიცხვის მეთოდი აღნიშნავს ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდს, რომლის თანახმადაც სამეურნეო ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე (და არა მხოლოდ მაშინ, როდესაც ხდება ნაღდი ფულის ან მისი ეკვივალენტის მიღება ან გადახდა). აქედან გამომდინარე, სამეურნეო ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების ასახვა საბუღალტრო ჩანაწერებში და მათი აღიარება ხდება იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელსაც განეკუთვნება. ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით აღიარდება აქტივები, ვალდებულებები, წმინდა აქტივები/კაპიტალი, შემოსავლები და ხარჯები.

აქტივი არის რესურსი, რომელსაც ერთეული აკონტროლებს წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად, საიდანაც ერთეული მომავალში მოელის ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღებას.

მესაკუთრეთა შენატანები აღნიშნავს ერთეულის გარე მხარეების მიერ ერთეულში შეტანილ სამომავლო ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს, გარდა იმ შენატანებისა, რომლებიც წარმოქმნის ერთეულის ვალდებულებებს, ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში მის ფინანსურ ინტერესს, რაც:

- (ა) წარმოშობს ერთეულის უფლებას როგორც (1) მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის განაწილებაზე თავისი არსებობის მანძილზე, როდესაც ამგვარი განაწილება წარმოადგენს მესაკუთრეების ან მათი წარმომადგენლების პრეროგატივას და ასევე (2) ერთეულის დახურვის შემთხვევაში, ამ ერთეულის ვალდებულებებზე აქტივების ნებისმიერი მეტობის განაწილებაზე; და/ან
- (ბ) შეიძლება გაიყიდოს, გაიცვალოს, გადაცემულ ან გამოსყიდულ იქნეს.

მესაკუთრეებზე განაწილება ნიშნავს ერთეულის მიერ მის ყველა ან ზოგიერთ მესაკუთრეზე ინვესტიციის უკუგების ან ინვესტიციის უკან დაბრუნების სახით განაწილებულ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს.

ეკონომიკური ერთეული აღნიშნავს მაკონტროლებელი ერთეულის შემადგენელი ერთეულების ჯგუფს და ერთ ან მეტ კონტროლირებულ ერთეულს.

ხარჯები არის ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, აქტივების გასვლის ან გამოყენების, ან ვალდებულებების აღების სახით, რაც იწვევს წმინდა აქტივების/ კაპიტალის შემცირებას, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეებზე განხორციელებულ განაწილებასთან.

სახელმწიფო კომერციული საწარმო აღნიშნავს ერთეულს, რომელსაც ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი მახასიათებელი გააჩნია:

- (ა) წარმოადგენს საკუთარი სახელით ხელშეკრულების დადების უფლებით აღჭურვილ ერთეულს;
- (ბ) საქმიანობის განხორციელებისათვის მინიჭებული აქვს ფინანსური და სამოქმედო უფლებამოსილება;
- (გ) ჩვეული საქმიანობის ფარგლებში ყიდის საქონელსა და მომსახურებას სხვა ერთეულებზე მოგებით, ან დანახარჯების სრულად ანაზღაურებით;
- (დ) მისი საქმიანობა დამოკიდებული არ არის სახელმწიფოს უწყვეტ დაფინანსებაზე (გარდა `გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით განხორციელებული შესყიდვებისა); და
- (ე) კონტროლდება საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ.

შეუძლებელი მოთხოვნის შესრულება შეუძლებლად მიიჩნევა მაშინ, როდესაც ერთეულს არ შეუძლია მისი დაკმაყოფილება, ყველა გონივრული მცდელობის მიუხედავად.

ვალდებულება აღნიშნავს ერთეულის მიმდინარე პერიოდის მოვალეობას, რომელიც წარმოიშვა წარსული მოვლენებიდან და მისი დაფარვით მოსალოდნელია ერთეულიდან რესურსებში განივთებული ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის გასვლა.

არსებითი აღრიცხვის ელემენტების გამოტოვება ან დაშვებული უზუსტობები არსებითია, თუ ისინი ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში გავლენას ახდენს მომხმარებლის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე ან მომხმარებლის შეფასებებზე. 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.

წმინდა აქტივები/კაპიტალი აღნიშნავს ერთეულის აქტივების იმ ნაწილს, რომელიც რჩება ერთეულის ყველა ვალდებულების გამოკლების შემდეგ.

განმარტებითი შენიშვნები მოიცავს ფინანსური მდგომარეობის, ფინანსური შედეგების, წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებებში მოცემული ინფორმაციის გარდა დამატებით ინფორმაციას. განმარტებით შენიშვნებში მოცემულია ამ ანგარიშგებებში წარმოდგენილი მუხლების ტექსტური აღწერილობა ან მათ შესახებ დეზაგრეგირებული ინფორმაცია, ასევე ინფორმაცია იმ მუხლების შესახებ, რომლებიც არ აკმაყოფილებს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების კრიტერიუმებს.

შემოსავალი აღნიშნავს ერთეულში საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში შემოსული ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის ბრუტო (საერთო) სიდიდეს (თანხას), როდესაც ამას შედეგად მოჰყვება წმინდა აქტივების/კაპიტალის ზრდა, მესაკუთრეების შენატანებთან დაკავშირებული ზრდის გარდა.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

7ა. შემდეგი ტერმინები განმარტებულია სსბასს 28-ში, *ფინანსური ინსტრუმენტები*: წარდგენა და ამ სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, რომელიც მინიჭებული აქვს სსბასს 28-ში:

- (ა) დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც კლასიფიცირებულია წილობრივ ინსტრუმენტად (აღწერილია სსბასს 28-ის მე-15 და მე-16 პუნქტებში);
- (ბ) ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც ერთეულს აკისრებს ვალდებულებას, მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში სხვა მხარეს გადასცეს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი და კლასიფიცირებულია წილობრივ ინსტრუმენტად (აღწერილია სსბასს 28-ის მე-17 და მე-18 პუნქტებში).

ეკონომიკური ერთეული

- 8. ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის, ტერმინი ეკონომიკური ერთეული ამ სტანდარტში გამოიყენება მაკონტროლებელი ერთეულის შემადგენელი ერთეულების ჯგუფის და ნებისმიერი კონტროლირებული ერთეულის აღსანიშნავად.
- 9. ზოგიერთ შემთხვევაში, ეკონომიკურ ერთეულზე მინიშნებისათვის გამოიყენება სხვა ტერმინებიც, როგორიცაა ადმინისტრაციული ერთეული, ფინანსური ერთეული, კონსოლიდირებული ერთეული და ჯგუფი.

10. ეკონომიკურ ერთეულში შეიძლება შედიოდეს როგორც სოციალური პოლიტიკის, ასევე კომერციული მიზნების მქონე ერთეულები. მაგალითად, სახელმწიფო საცხოვრებლით უზრუნველყოფის დეპარტამენტი შეიძლება იყოს ეკონომიკური ერთეული, რომელშიც, ერთი მხრივ, შედის ერთეულები, რომლებიც საცხოვრებლით უზრუნველყოფს ნომინალური ღირებულებით და ასევე ერთეულები, რომლებიც კომერციულ საფუძველზე სთავაზობს საცხოვრებელს.

მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი

11. აქტივები ერთეულებისთვის დასახული მიზნების მიღწევის საშუალებებია. აქტივებს, რომლებიც ერთეულის მიზნების შესაბამისად გამოიყენება საქონლისა და მომსახურების მიწოდებისათვის, მაგრამ უშუალოდ არ წარმოქმნის წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადების შემოსვლას ერთეულში, ხშირად უწოდებენ მომსახურების პოტენციალის მატარებელს. აქტივებს, რომლებიც გამოიყენება წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადების მისაღებად, ხშირად უწოდებენ მომავალი ეკონომიკური სარგებლის წარმომქმნელს (იმისათვის, რომ მოცულ იქნეს ყველა მიზანი, რისთვისაც შესაძლებელია აქტივების გამოყენება, წინამდებარე სტანდარტში გამოყენებულია ტერმინი „მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი“, რათა წარმოჩინდეს აქტივების არსებითი მახასიათებლები.

სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს)

12. სკს-ები მოიცავს როგორც სავაჭრო საწარმოებს, როგორცაა კომუნალური მომსახურების საწარმოები, ასევე ფინანსურ საწარმოებს, როგორცაა საფინანსო დაწესებულებები. სკს-ები, თავისი არსით, არ განსხვავდება კერძო სექტორის იმ საწარმოებისგან, რომლებიც ანალოგიურ საქმიანობას ახორციელებენ. სკს-ები, როგორც წესი, ფუნქციონირებენ მოგების მისაღებად, თუმცა, ზოგ მათგანს შეიძლება ეკისრებოდეს საზოგადოების მომსახურების გარკვეული ვალდებულებები, რომელთა თანახმადაც მათ ევალებათ ზოგიერთი ფიზიკური პირისა და ორგანიზაციის უზრუნველყოფა საქონლითა და მომსახურებით უფასოდ ან მნიშვნელოვნად შეღავათიან ფასად. სსპასს 6-ში მოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა ერთეულში ფინანსური ანგარიშგების მიზნების შესაფერისი კონტროლის მექანიზმები და მოცემულ სკს-ს აკონტროლებს თუ არა საჯარო სექტორის სხვა ერთეული.

არსებითობა

13. იმის შეფასებისას, აღრიცხვის ელემენტის გამოტოვება ან დაშვებული უზუსტობა მოახდენს თუ არა ზეგავლენას მომხმარებელთა გადაწყვეტილებებზე, ანუ, არსებითია თუ არა, აუცილებელია თავად ამ მომხმარებლების მახასიათებლების გათვალისწინება. იგულისხმება, რომ მომხმარებლები სათანადოდ იცნობენ საჯარო

სექტორს და ერკვევიან ეკონომიკურ საქმიანობასა და ბუღალტრულ აღრიცხვაში და ასევე სურვილი აქვთ, გულმოდგინედ შეისწავლონ ინფორმაცია. აქედან გამომდინარე, შეფასებისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ამ ცოდნისა და მახასიათებლების მქონე მომხმარებლები, სავარაუდოდ, რა ზეგავლენის ქვეშ მოექცევიან გადაწყვეტილებების მიღებისა და შეფასების დროს.

წმინდა აქტივები/კაპიტალი

14. ტერმინი წმინდა აქტივები/კაპიტალი წინამდებარე სტანდარტში გამოიყენება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული ნაშთის აღსანიშნავად (აქტივებს გამოკლებული ვალდებულებები). წმინდა აქტივები/კაპიტალი შეიძლება იყოს დადებითი ან უარყოფითი. წმინდა აქტივების/კაპიტალის ნაცვლად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სხვა ტერმინებიც, იმ პირობით, თუ ამ ტერმინების მნიშვნელობა ნათელია.

ფინანსური ანგარიშგების მიზანი

15. ფინანსური ანგარიშგება არის ერთეულის ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული სურათი. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიზანია ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ ისეთი ინფორმაციის წარმოდგენა, რომელიც გამოადგება მომხმარებელთა ფართო წრეებს რესურსების განაწილების შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებად და შესაფასებლად. უფრო კონკრეტულად კი, საჯარო სექტორში საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება უნდა გვაწვდიდეს გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო ინფორმაციას და გვიჩვენებდეს ერთეულის ანგარიშვალდებულებასა და პასუხისმგებლობას, მისთვის მიწოდებული რესურსების მიმართ შემდეგი სახის ინფორმაციით:

- ა) ინფორმაცია, ფინანსური რესურსების წყაროების, განაწილებისა და გამოყენების შესახებ;
- ბ) ინფორმაცია იმის შესახებ, როგორ დააფინანსა ერთეულმა თავისი საქმიანობები და როგორ შეასრულა ფულად სახსრებთან დაკავშირებული მოთხოვნები;
- გ) ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა ერთეულის ქმედუნარიანობის შესაფასებლად, დააფინანსოს თავისი საქმიანობები და შეასრულოს დაკისრებული პასუხისმგებლობები და ვალდებულებები;
- დ) ინფორმაცია, ერთეულის ფინანსური მდგომარეობისა და მისი ცვლილებების შესახებ; და

- ე) აგრეგირებული ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა ერთეულის საქმიანობის ეფექტიანობის შესაფასებლად, მომსახურების დანახარჯების, მწარმოებლურობისა და მიღწეული შედეგების კუთხით.
16. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება ასევე გამოყენებულ იქნეს, როგორც პროგნოზის საშუალება და იძლეოდეს საჭირო ინფორმაციას იმის განსაჯერტად, რა დონის რესურსებია საჭირო განგრძობითი ოპერაციების განსახორციელებლად, რა რესურსების წარმოქმნა არის შესაძლებელი განგრძობითი ოპერაციებიდან და აღნიშნულთან დაკავშირებული რისკებისა და განუსაზღვრელობების გამოსავლენად. ფინანსური ანგარიშგება მომხმარებლებს ასევე შეიძლება უზრუნველყოფდეს შემდეგი სახის ინფორმაციით:
- (ა) კანონიერად მოხდა თუ არა რესურსების განაწილება და გამოყენება, დამტკიცებული ბიუჯეტის შესაბამისად; და
 - (ბ) მოხდა თუ არა რესურსების განაწილება და გამოყენება იურიდიული და სახელშეკრულებო მოთხოვნების, მათ შორის, შესაბამისი საკანონმდებლო ორგანოების მიერ დადგენილი ფინანსური შეზღუდვების შესაბამისად.
17. ზემოაღნიშნული მიზნების მისაღწევად ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულია ერთეულის შესახებ შემდეგი სახის ინფორმაცია:
- ა) აქტივები;
 - ბ) ვალდებულებები;
 - გ) წმინდა აქტივები/კაპიტალი;
 - დ) შემოსავლები;
 - ე) ხარჯები;
 - ვ) წმინდა აქტივებში /კაპიტალში განხორციელებული სხვა ცვლილებები; და
 - ზ) ფულადი სახსრების ნაკადები.

18. მართალია, ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაცია შეიძლება რელევანტური იყოს მე-15 პუნქტში განსაზღვრული მიზნების მისაღწევად, მაგრამ ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ყველა ეს მიზანი მიღწეული იქნება. ეს განსაკუთრებით შესაძენვე იქნება იმ ერთეულებთან მიმართებაში, რომელთა უპირველეს მიზანს არ წარმოადგენს მოგების მიღება, რადგან ხელმძღვანელობა, სავარაუდოდ, პასუხისმგებელი იქნება მომსახურების მიწოდებასა და ფინანსური მიზნების მიღწევაზე. ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად შეიძლება წარდგენილ იქნეს დამატებითი ინფორმაცია, მათ შორის არაფინანსური ანგარიშგება, რათა მოცემული იყოს შესაბამის პერიოდში ერთეულის მიერ განხორციელებული ოპერაციების უფრო სრულყოფილი სურათი.

ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობა

19. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პასუხისმგებლობა სხვადასხვა იურისდიქციაში განსხვავებულია. ამას გარდა, იურისდიქცია შეიძლება ცალ-ცალკე განსაზღვრავდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და დამტკიცებაზე, ან წარდგენაზე პასუხისმგებელ მხარეებს. მაგალითად, ინდივიდუალური ერთეულების (როგორიცაა სახელმწიფო დეპარტამენტები ან მათი ეკვივალენტური ორგანოები) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პიროვნულად ან თანამდებობრივად პასუხისმგებელი შეიძლება იყოს ამ ერთეულის ხელმძღვანელი პირი (მუდმივი ხელმძღვანელი ან მთავარი აღმასრულებელი პირი) და ცენტრალური ფინანსური სააგენტოს ხელმძღვანელი (ან ფინანსური განყოფილების წამყვანი თანამშრომელი, როგორიცაა კონტროლიორი ან მთავარი ბუღალტერი).
20. მთლიანად მთავრობის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პასუხისმგებლობა, როგორც წესი, ერთობლივად ეკისრება ცენტრალური ფინანსური უწყების ხელმძღვანელს (ან ფინანსური განყოფილების წამყვან თანამშრომელს, როგორიცაა კონტროლიორი ან მთავარი ბუღალტერი) და ფინანსთა მინისტრს (ან შესაბამისი თანამდებობის პირს).

ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები

21. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს:

- (ა) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას;
- (ბ) ფინანსური შედეგების ანგარიშგებას;
- (გ) წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას;
- (დ) ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას;
- (ე) ბიუჯეტისა და რეალური თანხების შედარებას, რომელიც მოცემულია ინდივიდუალურ დამატებით ფინანსურ

- ანგარიშგებაში, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ცალკე დამატებით საბიუჯეტო სვეტში, იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთეულის დამტკიცებული ბიუჯეტი საჯაროდ ხელმისაწვდომია; და
- (ვ) განმარტებით შენიშვნებს, რომლებიც მოიცავს ყველა მნიშვნელოვანი საადრიცხო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვას და სხვა განმარტებით შენიშვნებს.
22. 21-ე პუნქტში ჩამოთვლილი კომპონენტებისთვის სხვადასხვა იურისდიქციის ფარგლებში სხვადასხვა ტერმინოლოგია გამოიყენება. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას შეიძლება ასევე ეწოდებოდეს "ბალანსი" ან "აქტივებისა და ვალდებულებების ანგარიშგება". ფინანსური შედეგების ანგარიშგება ასევე შეიძლება მოიხსენიებოდეს როგორც "შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშგება", "შემოსავლების ანგარიშგება", "საოპერაციო ანგარიშგება" და "მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება". ზოგიერთ იურისდიქციაში განმარტებით შენიშვნებში შემაჯავლი მუხლები ასევე შეიძლება მოიხსენიებოდეს, როგორც დანართები.
23. ფინანსური ანგარიშგება მომხმარებლებს აწვდის ინფორმაციას, საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებული, ერთეულის რესურსებისა და ვალდებულებების და ასევე საანგარიშგებო თარიღებს შორის რესურსების მოძრაობის შესახებ. ეს ინფორმაცია სასარგებლოა იმ მომხმარებლებისათვის, რომლებიც აფასებენ ერთეულის მიერ საქონლისა და მომსახურების მიწოდების უნარს მოცემულ დონეზე და ასევე რესურსების იმ დონეს, რაც შესაძლოა ერთეულს მომავალში დასჭირდეს, რათა მან ისევ შეძლოს მომსახურების მიწოდების ვალდებულებების შესრულება.
24. საჯარო სექტორის ერთეულები, როგორც წესი, საბიუჯეტო შეზღუდვებს ექვემდებარებიან, საბიუჯეტო ასიგნებების ან საბიუჯეტო ნებართვების (სანქციების) სახით, რაც შეიძლება ძალაში შევიდეს დამტკიცებული კანონმდებლობით. საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ წარდგენილი საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება ასევე შეიძლება იძლეოდეს ინფორმაციას იმის შესახებ, რესურსები მოძიებული და გამოყენებული იყო თუ არა ოფიციალურად დამტკიცებული ბიუჯეტის შესაბამისად. ერთეულები, რომლებიც დამტკიცებულ ბიუჯეტ(ებ)ს საჯაროდ ხელმისაწვდომს ხდიან, ვალდებული არიან, დაიცვან სსპას 24-ის მოთხოვნები: *"ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში"*. სხვა ერთეულების შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი ბუღალტრული აღრიცხვის ერთი და იმავე მეთოდით მზადდება, წინამდებარე სტანდარტი ერთეულს რეკომენდაციას აძლევს, ფინანსურ ანგარიშგებაში გაითვალისწინოს საანგარიშგებო პერიოდის საბიუჯეტო თანხებთან

შედარება. ამ ტიპის ერთეულებს ბიუჯეტ(ებ)თან მიმართებაში ინფორმაციის წარდგენა შეუძლიათ სხვადასხვა გზით, მათ შორის:

- ფინანსური ანგარიშგებისთვის სვეტების ფორმატის გამოყენება, სადაც საბიუჯეტო და ფაქტობრივი თანხები სხვადასხვა სვეტებში იქნება მითითებული. ინფორმაციის სისრულისათვის ასევე შესაძლებელია ერთი სვეტის დამატება, სადაც მითითებული იქნება ნებისმიერი გადახრა ბიუჯეტიდან ან საბიუჯეტო ასიგნებიდან; და
- განმარტებითი შენიშვნა იმის შესახებ, რომ საბიუჯეტო თანხების გადახარჯვა არ მომხდარა. იმ შემთხვევაში, თუ ადგილი ჰქონდა ნებისმიერ საბიუჯეტო თანხაზე ან ასიგნებაზე გადაცდომას, ან ხარჯები გაწეული იყო ასიგნების ან სხვა სახის ნებართვის (სანქციის) გარეშე, აღნიშნულის შესახებ დეტალები შეიძლება მიეთითოს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი მუხლისათვის მომზადებულ სქოლიოში.

25. ერთეულებს რეკომენდაცია ეძლევათ, წარადგინონ დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც მომხმარებლებს დაეხმარება ერთეულის საქმიანობისა და აქტივების მართვისუნარიანობის შეფასებაში და რესურსების განაწილების თაობაზე გადაწყვეტილებების მიღებასა და შეფასებაში. ამ სახის დამატებითი ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს დეტალებს, ერთეულის საქმიანობის შედეგებისა და მიღწევების შესახებ შემდეგი სახით: (ა) ეფექტიანობის მაჩვენებლები, ბ) მომსახურების შედეგების ანგარიშგება, გ) პროგრამების მიმოხილვა და დ) ხელმძღვანელობის მიერ საანგარიშგებო პერიოდში ერთეულის მიღწევების შესახებ მომზადებული სხვა ანგარიშები.

26. ერთეულებს ასევე რეკომენდაცია ეძლევათ, წარმოადგინონ ინფორმაცია საკანონმდებლო, მარეგულირებელი და სხვა გარე საგალდებულო ნორმებთან შესაბამისობის თაობაზე. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს შესაბამისობის შესახებ ინფორმაციას, მაშინ სასარგებლო იქნება, განმარტებით შენიშვნებში მითითებული იყოს აღნიშნული ინფორმაციის შემცველი ნებისმიერი სხვა დოკუმენტი. შეუსაბამობის შესახებ ინფორმაციის ცოდნა მნიშვნელოვანია ანგარიშვალდებულებისა და პასუხისმგებლობის კუთხით და შეიძლება ზეგავლენა იქონიოს მომხმარებლების მიერ ერთეულის საქმიანობის შედეგებისა და მომავალი საქმიანობის მიმართულებების განსაზღვრასა და შეფასებაზე. ამან შესაძლოა ზეგავლენა იქონიოს ასევე მომავალში ერთეულზე გასანაწილებელი რესურსების შესახებ გადაწყვეტილებების მიღებაზეც.

ზოგადი მიმოხილვა

სამართლიანი წარდგენა და სსბასს-ებთან შესაბამისობა

27. ფინანსურმა ანგარიშგებამ სამართლიანად უნდა წარმოადგინოს ერთეულის ფინანსური მდგომარეობა, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგები და ფულადი სახსრების ნაკადები. სამართლიანი წარდგენა მოითხოვს სამეურნეო ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და პირობების კეთილსინდისიერად ასახვას აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებებისა და აღიარების კრიტერიუმების შესაბამისად, რომლებიც განსაზღვრულია სსბასს-ებში. იგულისხმება, რომ სსბასს-ების გამოყენებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება, საჭიროების შემთხვევაში, დამატებით განმარტებებთან ერთად, აკმაყოფილებს სამართლიანი წარდგენის კრიტერიუმებს.
28. ერთეულმა, რომლის ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სსბასს-ების შესაბამისად, ნათლად და უპირობოდ უნდა განაცხადოს ამის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. ერთეულმა ფინანსურ ანგარიშგებას არ უნდა უწოდოს სსბასს-ების შესაბამისი, თუ იგი არ შეესაბამება სსბასს-ების ყველა მოთხოვნას.
29. სათანადო სსბასს-ებთან შესაბამისობით, ფაქტობრივად, ნებისმიერ შემთხვევაში, მიიღწევა ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა. სამართლიანი წარდგენა ასევე მოითხოვს, რომ ერთეულმა:
- (ა) შეარჩიოს და გამოიყენოს სააღრიცხვო პოლიტიკა სსბასს 3-ის – „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ – შესაბამისად; სსბასს 3-ში იერარქიულად არის მოცემული ყველა ოფიციალური მითითება, რომელსაც ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს, რომელიმე მუხლთან დაკავშირებული სტანდარტის არარსებობის შემთხვევაში;

- (ბ) ინფორმაცია (მათ შორის, სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ) იმ-დაგვარად წარადგინოს, რომ უზრუნველყოფილი იყოს ინფორმაციის შესაბამისობა, საიმედოობა, შესადარისობა და აღქმადო-ბა; და
 - (გ) უზრუნველყოს დამატებითი განმარტებითი ინფორმაციის მიწოდება, როდესაც სსბასს-ების კონკრეტული მოთხოვნები საკმარისი არ არის იმისათვის, რომ მომხმარებელმა აღიქვას ცალკეული ოპერაციისა თუ მოვლენის გავლენა ერთეულის ფი-ნანსურ მდგომარეობასა და ფინანსურ შედეგებზე.
30. არასათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების გამოსწორება არ შეიძლება გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტებით, ან ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული განმარტებითი შენიშვნების ან სხვა განმარტებითი მასალის საშუალებით.
31. უკიდურესად იშვიათ შემთხვევაში, როდესაც ერთეულის ხელმძღვა-ნელობა დაასკვნის, რომ ამა თუ იმ სსბასს-ის რომელიმე მოთხოვნის შესრულება ეწინააღმდეგება წინამდებარე სტანდარტში განსაზღვრულ ფინანსური ანგარიშგების მიზანს, ერთეულმა ამ კონ-კრეტული მოთხოვნიდან უნდა გადაუხვიოს, 32-ე პუნქტში დადგენილი წესის შესაბამისად, თუ შესაბამისი მარეგულირებელი ბაზა მოითხოვს ან არ კრძალავს ასეთ გადახვევას.
32. როდესაც ერთეული, 31-ე პუნქტის შესაბამისად, გადაუხვევს სსბასს-ის რომელიმე მოთხოვნას, მან შენიშვნებში უნდა აღნიშნოს:
- (ა) ხელმძღვანელობამ დაასკვნა, რომ ფინანსური ანგარიშგება სა-მართლიანად ასახავს ერთეულის ფინანსურ მდგომარეობას, მი-სი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას;
 - (ბ) ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამება ყველა სათანადო სსბასს-ს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სამართლიანი წარდგენის უზ-რუნველსაყოფად მან გადაუხვია ამა თუ იმ კონკრეტული მოთ-ხოვნიდან;
 - (გ) იმ სტანდარტის სახელწოდება, რომელსაც ერთეულმა გადაუხ-ვია, 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 წინამდებარე სტანდარტით განსაზღვრულ ფინანსური ანგარიშგების მიზანს და ასევე მიდგომა, რომელიც გამოყენებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში; და
 - (დ) ყოველი წარდგენილი საანგარიშგებო პერიოდისათვის ამგვარი გადახრის ფინანსური გავლენა ფინანსური ანგარიშგების თი-

თოეულ მუხლზე, რომელიც წარდგენილი იქნებოდა სტანდარტის მოთხოვნების დაცვის შემთხვევაში.

33. თუ ერთეულმა გასულ პერიოდში გადაუხვია ამა თუ იმ სტანდარტის რომელიმე მოთხოვნას და ეს გადახვევა გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ თანხებზე, განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაკეთდეს განმარტებები, 32-ე (გ) და (დ) პუნქტების შესაბამისად.
34. მაგალითად, 33-ე პუნქტი გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როცა ერთეულმა 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.
35. უკიდურესად იშვიათ შემთხვევაში, როდესაც ერთეულის ხელმძღვანელობა დაასკვნის, რომ ამა თუ იმ სტანდარტის რომელიმე მოთხოვნასთან შესაბამისობა ეწინააღმდეგება წინამდებარე სტანდარტში განსაზღვრულ ფინანსური ანგარიშგების მიზანს, მაგრამ შესაფერისი მარეგულირებელი ბაზა კრძალავს მისგან გადახვევას, ერთეული ვალდებულია, ყველა ღონე იხმაროს, რათა შეამციროს ამგვარი შეუსაბამობის მცდარად აღქმის შესაძლებლობა და განმარტებით შენიშვნებში მიუთითოს:
- (ა) შესაბამისი სტანდარტის სახელწოდება, მისი მოთხოვნის არსი და მიზეზი, რის გამოც ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა, რომ ამ მოთხოვნის შესრულება, მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, შეცდომაში შეიყვანდა მომხმარებელს და ეწინააღმდეგება წინამდებარე სტანდარტში განსაზღვრულ ფინანსური ანგარიშგების მიზანს;
 - (ბ) ყოველი წარდგენილი საანგარიშგებო პერიოდისათვის ფინანსური ანგარიშგების თითოეული მუხლის შესწორება, რომელსაც ხელმძღვანელობა აუცილებლად მიიჩნევს ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად.
36. 31-35-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 მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებზე. იმის დასადგენად, ამა თუ იმ სტანდარტის რომელიმე მოთხოვნის შესრულება ეწინააღმდეგება თუ არა წინამდებარე სტანდარტში განსაზღვრულ ფინანსური ანგარიშგების მიზანს, ხელმძღვანელობამ უნდა განიხილოს:

- (ა) რატომ ვერ მიიღწევა ფინანსური ანგარიშგების მიზანი ამ კონკრეტულ სიტუაციაში; და
- (ბ) რითი განსხვავდება კონკრეტული ერთეულის სიტუაცია სხვა ერთეულების პირობებისაგან, რომლებიც იცავენ ამ მოთხოვნას. თუ ანალოგიურ პირობებში მყოფი სხვა ერთეულები ასრულებენ ამ მოთხოვნას, არსებობს უარყოფადი პრეზუმფიცია იმისა, რომ მოცემული ერთეულის მიერ აღნიშნული მოთხოვნის შესრულება შეცდომაში არ შეიყვანს მომხმარებელს და წინააღმდეგობაში არ მოვა წინამდებარე სტანდარტში განსაზღვრულ ფინანსური ანგარიშგების მიზანთან.

37. რომელიმე კონკრეტულ იურისდიქციაში ფინანსური ანგარიშგებისთვის კანონით დადგენილ მოთხოვნებთან შესაბამისობის მისაღწევად ამა თუ იმ სსპასს-ის მოთხოვნებიდან გადახვევა არ გულისხმობს ისეთი სახის გადახვევებს, რომლებიც ეწინააღმდეგება წინამდებარე სტანდარტში განსაზღვრული ფინანსური ანგარიშგების მიზანს, როგორც ეს განსაზღვრულია 31-ე პუნქტში. თუ ამგვარი გადახვევა არსებითია, ერთეულს უფლება არა აქვს განაცხადოს, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამება სსპასს-ებს.

ფუნქციონირებადი ერთეული

38. ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში უნდა შეფასდეს, აქვს თუ არა ერთეულს საქმიანობის გაგრძელების უნარი, როგორც ფუნქციონირებად ერთეულს. ამგვარი შეფასება უნდა განახორციელონ იმ პირებმა, რომლებიც პასუხისმგებელი არიან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს, ერთეულის ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც განზრახულია ერთეულის ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან ერთეულს არა აქვს რეალური ალტერნატივა, ასე რომ არ მოიქცეს. თუ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის შეფასებისას ცნობილია მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობები, რაც საფუძვლიან ეჭვს ბადებს ერთეულის შესაძლებლობაზე, საქმიანობა განაგრძოს როგორც ფუნქციონირებადმა ერთეულმა, განმარტებით შენიშვნებში ახსნილი უნდა იყოს ეს არსებითი განუსაზღვრელობები. თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული არ არის ფუნქციონირებადობის პრინციპის საფუძველზე, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ახსნას ეს ფაქტი და საფუძველი, რის მიხედვითაც მომზადდა ფინანსური ანგარიშგება. ასევე მითითებული უნდა იყოს მიზეზი, რის გამოც ერთეული არ შეიძლება ჩაითვალოს ფუნქციონირებად ერთეულად.

39. როგორც წესი, ფინანსური ანგარიშგება მზადდება იმ დაშვების საფუძველზე, რომ ერთეული ფუნქციონირებადი ერთეულია და

გარკვეული დროის განმავლობაში მომავალშიც განაგრძობს ფუნქციონირებასა და კანონმდებლობით დაკისრებული ვალდებულებების შესრულებას. ფუნქციონირებადი ერთეულის დაშვების მართებულობის შეფასებისას, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელი პირები ითვალისწინებენ ნებისმიერ ხელმისაწვდომ ინფორმაციას, ერთეულის მომავალი საქმიანობის შესახებ, რომელიც გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებიდან სულ მცირე თორმეტ თვეს მაინც, მაგრამ შეზღუდული არ არის ამ ვადით.

40. განხილვის ხარისხი დამოკიდებულია ყოველი კონკრეტული სიტუაციის ფაქტებზე და ფუნქციონირებადი ერთეულის დაშვების მართებულობის შეფასება არ ეფუძნება კომერციული საწარმოების გადახდისუნარიანობის ტესტების შედეგებს. შეიძლება შეიქმნას ისეთი გარემოებები, როდესაც უსარგებლოდ მიიჩნევა ფუნქციონირებადი ერთეულის ლიკვიდობისა და გადახდისუნარიანობის ტესტების ჩატარება, მაგრამ სხვა ფაქტორები მიანიშნებს, რომ მიუხედავად ამისა, ერთეული მაინც არის ფუნქციონირებადი ერთეული. მაგალითად:
 - (ა) იმის შეფასებისას, წარმოადგენს თუ არა მთავრობა ფუნქციონირებად ერთეულს, ტარიფების, ან გადასახადების დაკისრების უფლებამოსილება ზოგ ერთეულს შეიძლება აძლევდეს იმის საშუალებას, რომ ისინი ფუნქციონირებად ერთეულებად განიხილებოდნენ იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ისინი ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში უარყოფითი წმინდა აქტივებით/კაპიტალით ფუნქციონირებენ; და
 - (ბ) ცალკეული ერთეულის შემთხვევაში, საანგარიშგებო თარიღისათვის მისი ფინანსური მდგომარეობის შეფასება შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ ამ ერთეულის მიჩნევა ფუნქციონირებად ერთეულად მართებული არ არის, თუმცა შეიძლება ამ ერთეულს გაფორმებული ჰქონდეს დაფინანსების მრავალწლიანი ხელშეკრულებები ან სხვა შეთანხმებები, რაც უზრუნველყოფს ამ ერთეულის უწყვეტ ფუნქციონირებას.
41. დასკვნა, ერთეულის ფუნქციონირებად ერთეულად მიჩნევის მართებულობის შესახებ, პირველ რიგში, ინდივიდუალური ერთეულების მიმართ არის გამართლებული და არა ზოგადად მთავრობის მიმართ. ინდივიდუალური ერთეულების შემთხვევაში, ერთეულის ფუნქციონირებად ერთეულად მიჩნევის მართებულობის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელ პირებს ერთეულის ფუნქციონირებად ერთეულად მიჩნევის მართებულობის შესახებ დასკვნის გაკეთებამდე, სავარაუდოდ, დასჭირდებათ მთელი რიგი ფაქტორების გათვალისწინება, რომლებიც დაკავშირებული იქნება ა)

ერთეულის მიმდინარე და მოსალოდნელ საქმიანობასთან, ბ) ორგანიზაციული ერთეულების პოტენციურ და გამოცხადებულ რესტრუქტურიზაციასთან, გ) შემოსავლების პროგნოზებთან ან სახელმწიფო დაფინანსების გაგრძელების ალბათობასთან და დ) სანაცვლო დაფინანსების პოტენციურ წყაროებთან.

წარდგენის თანმიმდევრულობა

42. **ფინანსურ ანგარიშგებაში მუხლების კლასიფიკაცია და წარდგენის ფორმა უნდა შენარჩუნდეს ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა:**
 - (ა) ერთეულის საქმიანობის შინაარსი მნიშვნელოვნად იცვლება ან, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვიდან ჩანს, რომ სხვაგვარი წარდგენა ან კლასიფიკაცია უფრო მეტად შეესაბამება სსბას 3-ში მოცემულ სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენების კრიტერიუმებს; ან
 - (ბ) **რომელიმე სსბასს მოითხოვს წარდგენის ფორმის შეცვლას.**
43. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა შესაძლოა მოხდეს სხვა სახითაც, თუ ამის აუცილებლობას გვკარნახობს რომელიმე მნიშვნელოვანი შედემა ან გაყიდვა, ან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ფორმის მიმოხილვა. მაგალითად, ერთეულმა შეიძლება გაასხვისოს შემნახველი ბანკი, რომელიც მის ყველაზე მნიშვნელოვან კონტროლირებულ ერთეულს წარმოადგენს, ხოლო დანარჩენი ეკონომიკური ერთეული, ძირითადად, ადმინისტრაციულ და პოლიტიკის შესახებ საკონსულტაციო მომსახურებას ახორციელებს. ამ შემთხვევაში, ახალი ეკონომიკური ერთეულისათვის, სავარაუდოდ, მართებული არ იქნება საფინანსო დაწესებულების ძირითადი ოპერაციების საფუძველზე მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.
44. ერთეული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ფორმას მხოლოდ იმ შემთხვევაში ცვლის, თუ შეცვლილი სტრუქტურა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას მიაწვდის და ერთეული შემდგომშიც ახალ სტრუქტურას გამოიყენებს ისე, რომ უარყოფითი გავლენა არ იქონიოს შესადარისობაზე. ანგარიშგების წარდგენის ფორმის ასეთი ცვლილებების დროს, ერთეული ახდენს შესადარისი ინფორმაციის რეკლასიფიკაციას, 55-ე და 56-ე პუნქტების შესაბამისად.

არსებითობა და აგრეგირება

45. მსგავსი მუხლების ყველა არსებითი კლასი ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი უნდა იყოს ცალ-ცალკე. არაერთგვაროვანი შინაარსის ან ფუნქციების მქონე მუხლები წარდგენილ უნდა იქნეს ცალ-ცალკე, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ ისინი არაარსებითია.

46. ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება დიდი რაოდენობის სამეურნეო ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების დამუშავების რაოდენობრივი შედეგები, რომლებიც დაჯგუფებულია გარკვეულ კატეგორიებად (კლასებად), შინაარსის ან ფუნქციების მიხედვით. მონაცემთა აგრეგირებისა და კლასიფიცირების საბოლოო სტადიას წარმოადგენს დაჯგუფებული და კლასიფიცირებული მონაცემების წარდგენა, რომლებიც წარმოქმნიან ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების, ფინანსური შედეგების, წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების, ან განმარტებითი შენიშვნების ცალკეულ მუხლებს. თუ ცალკე აღებული რომელიმე მუხლი არსებითი არაა, იგი აგრეგირდება სხვა მუხლებთან და აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში ან მის განმარტებით შენიშვნებში. ნაკლებად არსებითი მუხლი, რომლის ცალკე მუხლად ასახვა არ მოითხოვება ფინანსურ ანგარიშგებაში, შესაძლოა იმდენად არსებითი შინაარსის მქონე იყოს, რომ განმარტებით შენიშვნებში იმსახურებდეს ცალკე წარმოდგენას.
47. ერთეულს არ ევალუება ინფორმაციის განმარტების შესახებ სსბასს-ის ამა თუ იმ კონკრეტული მოთხოვნის შესრულება, თუ ეს ინფორმაცია არსებითი არ არის.

ურთიერთგადაფარვა

48. **არ შეიძლება აქტივებისა და ვალდებულებების ან ხარჯებისა და შემოსავლების ურთიერთგადაფარვა, თუ ეს არ მოითხოვება ან დაშვებული არ არის რომელიმე სსბასს-ით.**
49. მნიშვნელოვანია, რომ ანგარიშგებაში ცალ-ცალკე იყოს წარდგენილი აქტივები და ვალდებულებები, შემოსავლები და ხარჯები. მუხლების ურთიერთგადაფარვა ფინანსური შედეგების ან ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებებში, თუ ურთიერთგადაფარვა არ ასახავს ოპერაციის ან სხვა მოვლენის შინაარსს, ინფორმაციის მომხმარებელს მცირე შესაძლებლობას აძლევს იმისათვის, რომ (ა) გაერკვეს განხორციელებულ ოპერაციებში, სხვა მოვლენებსა და პირობებში და (ბ) შეაფასოს ერთეულის მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადები. აქტივების შეფასება, შეფასებითი ხასიათის შესწორებების გარეშე, მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისთვის დაძველებით გამოწვეული ფასშესწორება, ხოლო მისაღები მოთხოვნებისთვის საექსპო ვალდების ანარიცხები, არ ნიშნავს ურთიერთგადაფარვას.
50. სსბასს 9-ში, *შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან*, განმარტებულია ცნება „შემოსავალი“ და მოითხოვება, რომ შემოსავალი შეფასდეს მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულებით, რომელიც მოიცავს მოცემული ერთეულის მიერ გაცემულ ყოველგვარ საცალო და საბითუმო სავაჭრო ფასდათმობის (შენადენის მოცულობაზე დამოკიდებულ ფასდათმობის) თანხებსაც. ჩვეულებრივი საქმიანობის დროს ერთეული ისეთ ოპერაციებსაც ახორციე-

ლებს, რომლებსაც არ მოაქვს შემოსავალი, მაგრამ დაკავშირებულია შემოსავლის 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 მოგების ან ზარალის წარდგენა ხდება აქტივის გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსავლიდან მისი საბალანსო ღირებულებისა და გაყიდვასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოქვითვით; და
- (ბ) იმ ანარიცხებთან დაკავშირებული ხარჯები, რომლებიც აღიარებულია სსბასს 19-ის, *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*, შესაბამისად და იფარება მესამე მხარესთან დადებული სახელშეკრულებო პირობების მიხედვით (მაგალითად, მომწოდებლის საგარანტიო ხელშეკრულება), შეიძლება გამოიქვითოს შესაბამისი ანაზღაურებიდან.

- 51. გარდა ამისა, ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოქვითვის პრინციპის საფუძველზე აისახება მსგავსი ოპერაციების ჯგუფის შედეგად წარმოქმნილი მოგება და ზარალი, მაგალითად, უცხოური ვალუტის საკურსო სხვაობით გამოწვეული მოგება და ზარალი, ან სავაჭროდ გამიზნულ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული მოგება ან ზარალი. ამასთან, ასეთი ტიპის მოგება და ზარალი, თუ ისინი არსებითია, ანგარიშგებაში ცალ-ცალკე აისახება.
- 52. ფულადი სახსრების ნაკადების ურთიერთგადაფარვასთან დაკავშირებული საკითხები განხილულია სსბასს 2-ში - *ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება*.

ინფორმაციის შესადარისობა

- 53. თუ რომელიმე სსბასს-ით სხვა რამ არ მოითხოვება, ან არ არის ნებადართული, ერთეულმა ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა ასახოს გასული პერიოდის შესადარისი ინფორმაცია, მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ყველა რიცხობრივი მონაცემის შესაბამისად. შესადარისი ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს ტექსტური და აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაციასაც, თუ ამის გაკეთება აუცილებელია მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების უკეთ გასაგებად.
- 54. ზოგიერთ შემთხვევაში, წინა საანგარიშგებო პერიოდ(ებ)ის ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ტექსტური ხასიათის ინფორმაცია რელევანტურია მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდისთვისაც. მაგალითად, სასამართლო დავის დეტალები, რომლის შედეგებიც გაურკვეველი იყო უშუალოდ წინა საანგარიშგებო თარიღისათვის და

კვლავაც გაურკვეველია, ასახული უნდა იყოს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაშიც. მომხმარებლებისათვის ეს ინფორმაცია სასარგებლოა, ვინაიდან ისინი გათვითცნობიერდებიან, რომ (ა) ეს გაურკვეველობა ჯერ კიდევ წინა საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებობდა და (ბ) თუ რა ზომები გატარდა აღნიშნულ პერიოდში ამ გაურკვეველობის დასარეგულირებლად.

55. როდესაც იცვლება ფინანსურ ანგარიშგებაში მუხლების წარდგენის ფორმა ან კლასიფიკაცია, უნდა მოხდეს შესადარისი თანხების რეკლასიფიკაცია, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც რეკლასიფიკაცია შეუძლებელია. შესადარისი თანხების რეკლასიფიკაციის შემთხვევაში, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ახსნას:
 - (ა) რეკლასიფიცირების ხასიათი;
 - (ბ) თითოეული მუხლის ან მუხლების ჯგუფის საერთო თანხა, რომელთა რეკლასიფიკაციაც მოხდა; და
 - (გ) რეკლასიფიცირების მიზეზი.
56. როდესაც შესადარისი თანხების რეკლასიფიკაციის განხორციელება შეუძლებელია, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ახსნას:
 - (ა) თანხების რეკლასიფიკაციის განუხორციელებლობის უშუალო მიზეზი; და
 - (ბ) იმ შესწორებების ხასიათი, რომლებიც საჭირო იქნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ მოხდებოდა თანხების რეკლასიფიკაცია.
57. სხვადასხვა პერიოდის ინფორმაციის შესადარისობა მომხმარებელს ეხმარება გადაწყვეტილებების მიღებასა და შეფასებაში, კერძოდ 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, რაც მოგვცემდა რეკლასიფიკაციის საშუალებას და შეიძლება ინფორმაციის ხელახლა შექმნაც შეიძლება შეუძლებელი იყოს.
58. სსბასს 3 ეხება შესადარისი ინფორმაციის ისეთ კორექტირებებს, რომლებიც მოითხოვება იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთეული ცვლის სააღრიცხვო პოლიტიკას ან ასწორებს შეცდომას.

სტრუქტურა და შინაარსი შესავალი

59. წინამდებარე სტანდარტი გარკვეული ინფორმაციის განმარტებას მოითხოვს ფინანსური მდგომარეობის ან ფინანსური შედეგის

ანგარიშგებაში და წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ხოლო დანარჩენი მუხლების განმარტებას მოითხოვს ან ამავე ანგარიშგებებში, ან მათ განმარტებით შენიშვნებში. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების წარდგენის მოთხოვნები აღწერილია სსბასს 2-ში.

60. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინი „განმარტება“ ზოგჯერ გამოყენებულია ამ სიტყვის ფართო მნიშვნელობით და მოიცავს (ა) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, (ბ) ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, (გ) წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში და (დ) ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში, ისევე როგორც განმარტებით შენიშვნებში წარდგენილ მუხლებს. განმარტებების გაკეთება სხვა სსბასს-ითაც მოითხოვება. თუ წინამდებარე სტანდარტის ან სხვა სსბასს-ის მოთხოვნებით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ასეთი განმარტებები კეთდება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, აგრეთვე ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში (შესაბამისობის მიხედვით) ან განმარტებით შენიშვნებში.

ფინანსური ანგარიშგების იდენტიფიკაცია

61. ფინანსური ანგარიშგება გასაგებად უნდა იყოს იდენტიფიცირებული და გამოკვეთილი იმავე ოფიციალურ დოკუმენტში გამოქვეყნებული სხვა ინფორმაციისაგან..
62. სსბასს-ები ვრცელდება მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებაზე და არა ერთეულის საქმიანობის წლიურ ანგარიშში წარდგენილ სხვა ინფორმაციაზე, ან რომელიმე სხვა ოფიციალურ დოკუმენტზე, ამიტომ მომხმარებელმა უნდა შეძლოს სსბასს-ის საფუძველზე მომზადებული ინფორმაციის გარჩევა სხვა ინფორმაციისაგან, რომელიც ასევე შესაძლოა საჭირო იყოს მათთვის, მაგრამ არ ექვემდებარება სტანდარტების მოთხოვნით მომზადებას.
63. თითოეული ფინანსური ანგარიშგება და განმარტებითი შენიშვნა გარკვევით უნდა იყოს იდენტიფიცირებული. გარდა ამისა, ანგარიშგებაში თვალსაჩინოდ უნდა იყოს ფორმულირებული შემდეგი ინფორმაცია და, საჭიროების შემთხვევაში, გამეორებულიც კი, ინფორმაციის სათანადოდ გაგების მიზნით:
- (ა) ანგარიშვალდებული ერთეულის დასახელება ან სხვა საიდენტიფიკაციო საშუალებები და წინა საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ ამ ინფორმაციაში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილება;

- (ბ) *ფინანსური ანგარიშგება ერთ ინდივიდუალურ პირს/ერთეულს ეხება თუ სამეურნეო ერთეულს;*
 - (გ) საანგარიშგებო თარიღი, ან ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდი, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული კომპონენტისთვის შესაფერისია;
 - (დ) საანგარიშგებო ვალუტა, როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს 4-ში - უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები; და
 - (ე) ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული წარდგენილი რიცხვების დამრგვალების ხარისხი.
64. 63-ე პუნქტის მოთხოვნების დაკმაყოფილების მიზნით, ფინანსური ანგარიშგების გვერდები, თვითონ ანგარიშგებები, ცხრილის სვეტები და ა.შ. დასათაურებული უნდა იყოს. ამგვარი ინფორმაციის წარდგენის საუკეთესო გზის დასადგენად, საჭიროა განსჯა და გადაწყვეტილების მიღება. მაგალითად, როდესაც ერთეული ფინანსური ანგარიშგების ელექტრონულ ვერსიას წარადგენს, ყოველთვის არ გამოიყენება ცალკეული გვერდები. ასეთ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის სათანადოდ გასაგებად საკმარისი იქნება ზემოთ ნახსენები პუნქტების უბრალოდ ჩამოთვლა.
65. 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.

საანგარიშგებო პერიოდი

66. ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგება უნდა წარადგინოს სულ მცირე წელიწადში ერთხელ მაინც. როდესაც ერთეული ცვლის საანგარიშგებო პერიოდის თარიღს და 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 დადგენილზე მეტი ან ნაკლები პერიოდი; და
 - (ბ) ფაქტი, რომ კონკრეტულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, როგორიცაა ფინანსური შედეგის ანგარიშგება, წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება, ფულადი ნაკადების ანგარიშგება და განმარტებით შენიშვნებში ასახული თანხები მთლიანად შესადარისი არ არის.
67. გამონაკლის შემთხვევებში, ერთეულს შესაძლოა მოეთხოვებოდეს, ან საკუთარი გადაწყვეტილებით შეიძლება შეცვალოს საანგარიშგებო

თარიღი. მაგალითად, საანგარიშგებო თარიღის ბიუჯეტის ციკლთან დასაახლოებლად. ასეთ შემთხვევაში, მნიშვნელოვანია: (ა) მომხმარებელი ინფორმირებული იყოს, რომ მიმდინარე ანგარიშგებში ასახული თანხები გასული პერიოდების შესაბამისი თანხების შესადარისი არ არის; და (ბ) საანგარიშგებო თარიღის შეცვლის მიზეზი განმარტებულია. ქვემოთ მოცემულია მაგალითი, როდესაც ერთეული გადადის რა საკასო მეთოდიდან ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე, ცვლის საანგარიშგებო თარიღს, რათა სამეურნეო ერთეულში ფუნქციონირებადმა ერთეულებმა შეძლონ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების მომზადება..

68. როგორც წესი, ფინანსური ანგარიშგება სისტემატურად, ყოველ წელს მზადდება. თუმცა, ზოგიერთი ერთეული, პრაქტიკული მიზნებიდან გამომდინარე, ამჯობინებს, რომ ანგარიშგება აწარმოოს 52-კვირიანი პერიოდით. წინამდებარე სტანდარტი არ ეწინააღმდეგება ასეთ პრაქტიკას, რადგან ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ამგვარად წარმოებული ფინანსური ანგარიშგება არსებითად განსხვავდებოდეს იმ ანგარიშგებისგან, რომლების წარდგენაც ხორციელდება ერთ წელიწადში.

დროულობა

69. ფინანსურ ანგარიშგებას ფასი ეკარგება, თუ მომხმარებელმა მისი მიღება ვერ შეძლო საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ გონივრული პერიოდის განმავლობაში. ერთეულმა უნდა შეძლოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადება საანგარიშგებო თარიღიდან 6 თვის ვადაში. მიმდინარე ფაქტორები, როგორიცაა ერთეულის ოპერაციების კომპლექსურობა, არ წარმოადგენს საკმარის მიზეზს ანგარიშგების დროული წარდგენის წესის დასარღვევად. მრავალ იურისდიქციაში კანონმდებლობისა და ინსტრუქციების საფუძველზე დაწესებულია უფრო კონკრეტული საბოლოო ვადები.

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

მოკლევადიანი და გრძელვადიანი მუხლები

70. ერთეულმა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში განცალკევებულად უნდა ასახოს მიმდინარე და გრძელვადიანი აქტივები და მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ვალდებულებები, წინამდებარე სტანდარტის 76—87-ე მუხლების შესაბამისად, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ლიკვიდობის მიხედვით წარდგენილი ინფორმაცია უფრო საიმედო და შესაბამისია. როცა ერთეული ამგვარ გამოწვევის მიმართავს, მაშინ ყველა აქტივისა და ვალდებულების წარდგენა ლიკვიდობის მიხედვით უნდა მოხდეს.

71. ნებისმიერი მეთოდის შერჩევისას ერთეული 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: 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.
72. როდესაც ერთეული საქონლისა და მომსახურების მიწოდებას ზუსტად განსაზღვრული საწარმოო ციკლის ფარგლებში ახორციელებს, მიმდინარე და გრძელვადიანი 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, რომლებსაც ერთეული გრძელვადიანი საქმიანობისათვის იყენებს. ამასთან, ნათლად გამოიკვეთება ის აქტივები, რომელთა გამოყენებაც ივარაუდება მიმდინარე საწარმოო ციკლში და ის ვალდებულებები, რომლებიც უნდა დაიფაროს იმავე პერიოდში.
73. ზოგიერთი ერთეულისთვის, 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 იმითაა განპირობებული, რომ საფინანსო დაწესებულება მკაფიოდ განსაზღვრულ საოპერაციო ციკლში არ აწარმოებს საქონლისა და მომსახურების მიწოდებას.
74. 70-ე პუნქტის შესაბამისად, ერთეულს 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 ერთეული სხვადასხვა სახის ოპერაციას ახორციელებს.
75. ინფორმაცია, აქტივებისა და ვალდებულებების რეალიზაციის სავარაუდო ვადების შესახებ, სასარგებლოა ერთეულის ლიკვიდობისა და გადახდისუნარიანობის შესაფასებლად. სსპას 30 - *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებები* - მოითხოვს ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების განაღდების ვადების ასახვას. ფინანსური აქტივები მოიცავს ვაჭრობიდან და სხვა საქმიანობიდან მისაღებ დებიტორულ დავალიანებას, ხოლო ფინანსური ვალდებულებები - ვაჭრობიდან და სხვა საქმიანობიდან წარმოშობილ გადასახდელ ვალდებულებებს. ასევე სასარგებლოა ინფორმაცია ისეთი არაფულა-

დი აქტივებისა და ვალდებულებების ამოღებისა და დაფარვის სავარაუდო ვადების შესახებ, როგორცაა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები და ანარიცხები, იმის მიუხედავად, კლასიფიცირებულია თუ არა აქტივები და ვალდებულებები მოკლევადიან და გრძელვადიან აქტივებად და ვალდებულებებად.

მიმდინარე აქტივები

76. ერთეულმა აქტივი მიმდინარე აქტივად უნდა მიიჩნიოს, თუ:

- (ა) ნავარაუდევია აქტივის რეალიზაცია, ან გამიზნულია გასაყიდად ან მოხმარებისათვის ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის განმავლობაში;
- (ბ) ძირითადად გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით;
- (გ) ნავარაუდევია მისი რეალიზება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ თორმეტი თვის განმავლობაში;
- (დ) აქტივი არის ფულადი სახსრები ან მისი ეკვივალენტი (განსაზღვრული სსბასს 2-ით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მისი გაცვლა ან ვალდებულების დასაფარად გამოიყენება შეზღუდულია საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სულ მცირე თორმეტი თვით მაინც.

ყველა სხვა აქტივი უნდა მიეკუთვნოს გრძელვადიან აქტივებს.

77. 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.
78. ერთეულის საოპერაციო ციკლი მოიცავს დროს იმ მონაკვეთს, რომელიც საჭიროა ერთეულის დანახარჯების (წარმოების საშუალებები, მუშახელი, ნედლეული) ან სხვა რესურსების მზა პროდუქციად გარდასაქმნელად, მაგალითად, მთავრობა საჯარო სექტორის ერთეულებს აწვდის რესურსებს, რათა მათ ეს უკანასკნელი საქონლად და სერვისად (მომსახურებად) ან პროდუქციად გადააქციონ და, შესაბამისად, მიიღონ მთავრობისთვის სასურველი სოციალური, პოლიტიკური და ეკონომიკური შედეგები. როდესაც ერთეულის ჩვეულებრივი საოპერაციო ციკლი ზუსტ განსაზღვრას არ ექვემდებარება, იგულისხმება, რომ იგი თორმეტ თვეს შეადგენს.
79. მიმდინარე აქტივები მოიცავს აქტივებს (როგორიცაა დებიტორული საგადასახადო დავალიანება, მომხმარებლების დებიტორული დავალიანება, მისაღები ჯარიმები, რეგულირების გადასახადები, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები და ინვესტიციაზე დარიცხული შემოსავალი), რომლებიც გაყიდული, მოხმარებული ან

რეალიზებულია, როგორც ჩვეულებრივი საოპერაციო ციკლის შემადგენელი ნაწილი, მაშინაც კი, როდესაც მათი რეალიზება მოსალოდნელი არ არის საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვის განმავლობაში. მიმდინარე აქტივები ასევე მოიცავს აქტივებს, რომლებიც უშუალოდ განკუთვნილია სავაჭრო მიზნებისთვის (ამ კატეგორიის ფარგლებში, ფინანსური აქტივები სსპასს 29-ის მიხედვით - *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება* - კლასიფიცირდება როგორც სავაჭროდ გამიზნული) და გრძელვადიანი ფინანსური აქტივების მიმდინარე ნაწილი.

მოკლევადიანი ვალდებულებები

80. ერთეულმა ვალდებულება მოკლევადიან ვალდებულებად უნდა მიიჩნიოს, თუ ეს უკანასკნელი ქვემოთ მითითებულ რომელიმე კრიტერიუმს მაინც აკმაყოფილებს:

- (ა) მისი დაფარვა მოსალოდნელია ჩვეულებრივი საოპერაციო ციკლის განმავლობაში;
- (ბ) ძირითადად, გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით;
- (გ) უნდა დაიფაროს საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვის განმავლობაში; ან
- (დ) ერთეულს არ გააჩნია ვალდებულების დაფარვის გადავადების უპირობო უფლება, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სულ მცირე 12 თვის განმავლობაში (იხ. 84-ე პუნქტი). ვალდებულებების ის პირობები, რომლის მიხედვითაც ვალდებულებების დაფარვა შესაძლებელია წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვების გზით, კონტრაგენტის სურვილის შესაბამისად, გავლენას არ ახდენს მის (ვალდებულებების) კლასიფიკაციაზე.

ყველა სხვა ვალდებულება უნდა კლასიფიცირდეს გრძელვადიან ვალდებულებად.

81. ზოგიერთი მოკლევადიანი ვალდებულება, მაგალითად, სამთავრობო ტრანსფერების ვალდებულებები, ზოგიერთი ტიპის დარიცხვა თანამშრომლებისათვის და სხვა საოპერაციო დანახარჯები, საბრუნავი კაპიტალის ნაწილია, რომელიც გამოიყენება ერთეულის ნორმალური საოპერაციო ციკლის განმავლობაში. ასეთი მუხლები მოკლევადიან ვალდებულებად კლასიფიცირდება იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ისინი უნდა დაიფაროს საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვეზე მეტი პერიოდის განმავლობაში. ერთეულის ნორმალური საოპერაციო ციკლი გამოიყენება ერთეულის აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაციასთან მიმართებაშიც. როცა ერთეულის საოპერაციო ციკლი ზუსტად არ არის განსაზღვრული, იგულისხმება, რომ იგი შეადგენს თორმეტ თვეს.

82. დანარჩენი მოკლევადიანი ვალდებულებები არ წარმოადგენს მიმდინარე საოპერაციო ციკლის ნაწილს და გადასახდელია საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ 12 თვის განმავლობაში ან, ძირითადად, სავაჭრო დანიშნულებით გამოიყენება, მაგალითად, სსბასს 29-ის შესაბამისად, სავაჭროდ გამოიხსნება 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 ერთეულის ჩვეულებრივი საოპერაციო ციკლის განმავლობაში) და დასაფარი არ არის საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვის განმავლობაში, მიიჩნევა გრძელვადიან ვალდებულებებად, 85-ე და 86-ე პუნქტების შესაბამისად.
83. ერთეულმა 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;
 - (ბ) შეთანხმება ვალდებულებების რეფინანსირების შესახებ გრძელვადიანი პირობებით მთავრდება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოსაქვეყნებლად დამტკიცების თარიღამდე.
84. თუ არსებული სესხის გადახდის პირობებიდან გამომდინარე, ერთეული 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 ერთეულის სურვილზე (მაგალითად, როცა არ არსებობს რეფინანსირების ხელშეკრულება), რეფინანსირების პოტენციური შესაძლებლობა მხედველობაში არ მიიღება და ვალდებულება განიხილება, როგორც მოკლევადიანი.
85. თუ ერთეული 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 დამტკიცების თარიღამდე თანხმდება, რომ ხელშეკრულების პირობების დარღვევის გამო, არ მოითხოვს ვალდებულების დაფარვას. ამგვარი ვალდებულება მოკლევადიან ვალდებულებად კლასიფიცირ-

დება იმის გამო, რომ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ერთეულს არ გააჩნია უპირობო უფლება, ვალდებულების დაფარვა გადაავადოს ამ თარიღიდან სულ ცოტა 12 თვით მაინც.

86. თუმცა, ვალდებულება კლასიფიცირდება, როგორც გრძელვადიანი, თუ კრედიტორი საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებისას თანხმდება ვალის გადავადებაზე (საშეღვათო პერიოდის მიცემაზე), საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სულ ცოტა 12 თვით, რომლის განმავლობაშიც ერთეულს საშუალება ეძლევა, გამოასწოროს ხელშეკრულების პირობის დარღვევა და, ამავდროულად, კრედიტორს არ შეეძლება ვალის ანაზღაურების დაუყოვნებლივ მოთხოვნა.
87. რაც შეეხება მოკლევადიან ვალდებულებად კლასიფიცირებულ სესხებს, თუ ქვემოთ ჩამოთვლილ მოვლენებს ადგილი აქვს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების თარიღსა და ფინანსური ანგარიშგების გამოსაქვეყნებლად დამტკიცების თარიღს შორის, ეს მოვლენები მიიჩნევა არამაკორექტირებელ მოვლენებად და განიმარტება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, სსბასს 14-ის – *ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები* - მიხედვით:
 - ა) რეფინანსირება ხანგრძლივი ვადით;
 - ბ) გრძელვადიანი სესხის ხელშეკრულების პირობის დარღვევის გასწორება; და
 - გ) კრედიტორის მიერ საშეღვათო პერიოდის მიცემა გრძელვადიანი სასესხო ხელშეკრულების პირობის დარღვევის გამოსასწორებლად საანგარიშგებო თარიღიდან სულ ცოტა 12 თვით მაინც.

ინფორმაცია, რომელიც აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში

88. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აუცილებელია აისახოს მინიმუმ ქვემოთ ჩამოთვლილი მუხლების შესაბამისი თანხები:
 - (ა) ძირითადი საშუალებები;
 - (ბ) საინვესტიციო ქონება;
 - (გ) არამატერიალური აქტივები;
 - (დ) ფინანსური აქტივები, ე), ზ), თ) და ი) პუნქტებში მოცემული თანხების გარდა;
 - (ე) ინვესტიციები, რომელთა ბუღალტრული აღრიცხვა ხდება კაპიტალ-მეთოდით;
 - (ვ) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები;

- (ზ) ამოღებადი თანხები არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები);
- (თ) მოთხოვნები გაცვლითი ოპერაციებიდან;
- (ი) ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები;
- (კ) საგადასახადო და ქონების გადაცემის/ტრანსფერის შედეგად წარმოშობილი ვალდებულებები;
- (ლ) გაცვლითი ოპერაციების საფუძველზე წარმოშობილი ვალდებულებები;
- (მ) ანარიცხები;
- (ნ) ფინანსური ვალდებულებები (გარდა (კ) (თ) და (მ) პუნქტებში მოცემული თანხებისა);
- (ო) წმინდა აქტივებში/კაპიტალში წარმოდგენილი უმცირესობის წილი; და
- (პ) მაკონტროლებელი ერთეულის მესაკუთრეებზე მისაკუთვნებელი წმინდა აქტივები/ კაპიტალი.

89. ერთეულმა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ზემოთ ჩამოთვლილი აუცილებელი მუხლების გარდა, უნდა წარადგინოს დამატებითი მუხლები, სახელწოდებები და ქვეჯგუფების ჯამური თანხები იმ შემთხვევაში, როდესაც ამგვარი წარდგენა აუცილებელია ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის გასაგებად.

90. წინამდებარე სტანდარტი არ განსაზღვრავს ამ ელემენტების წარდგენის ფორმატს ან თანამიმდევრობას. 88-ე პუნქტში მოცემულია მხოლოდ იმ მუხლების ჩამონათვალი, რომლებიც იმდენად განსხვავდებიან შინაარსით ან ფუნქციებით, რომ აუცილებელია ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში მათი ცალ-ცალკე წარდგენა. საილუსტრაციო ფორმატი მოცემულია წინამდებარე სტანდარტის “მითითებები დანერგვაზე” თავში. გარდა ამისა:

- (ა) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში მუხლების დამატება ხდება მაშინ, როდესაც დასამატებელი დამოუკიდებლად წარადგენი მუხლის ან აგრეგირებული მსგავსი მუხლების შინაარსი, სიდიდე ან ფუნქცია იმგვარია, რომ მათი ცალკე წარდგენა საჭიროა ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის გასაგებად; და
- (ბ) ერთეულისა და მისი ოპერაციების თავისებურებიდან გამომდინარე, შესაძლებელია შეიცვალოს ანგარიშგების მუხლების, ან აგრეგირებული მსგავსი მუხლების ჩამონათვალი და თანამიმდევრობა, თუ ეს აუცილებელია ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის გასაგებად.

91. იმის განსასჯელად, საჭიროა თუ არა დამატებითი მუხლების ცალკე წარდგენა, ერთეულმა უნდა შეაფასოს:
- (ა) აქტივების შინაარსი და ლიკვიდობა;
 - (ბ) აქტივების ფუნქციები კონკრეტულ ერთეულში; და
 - (გ) ვალდებულებების შინაარსი, მათი სიდიდე და დაფარვის ვადები.
92. 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, სსბასს 17-ის - *ძირითადი საშუალებები* - შესაბამისად, ძირითადი საშუალებების სხვადასხვა ჯგუფი შეიძლება აისახოს თვითღირებულებით, ზოგიერთი გადაფასებული ღირებულებით.

ინფორმაცია, რომელიც აისახება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში

93. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში ერთეულმა უნდა გამჟღავნოს ანგარიშგებაში წარდგენილი მუხლების ქვეჯგუფები და ისინი დააჯგუფოს ერთეულის საქმიანობისათვის შესაფერისი ფორმით.
94. ქვეჯგუფებში კლასიფიცირებული დეტალური ინფორმაცია დამოკიდებულია სსბასს-ის მოთხოვნებსა და თანხის სიდიდეზე, შინაარსსა და ფუნქციაზე. 91-ე პუნქტში განხილული ფაქტორები გამოიყენება აგრეთვე ქვეჯგუფებად კლასიფიკაციის საფუძველად. განმარტებები თითოეული მუხლისათვის განსხვავებულია, მაგალითად:
- (ა) ძირითადი საშუალებების ელემენტები უნდა დაიყოს სსბასს 17-ში _ ძირითადი საშუალებები _ მოცემული კლასიფიკაციის მიხედვით;
 - (ბ) მოთხოვნები შეიძლება დაიყოს: მომხმარებლებისაგან, გადასახადებიდან და სხვა არა-გაცვლით ოპერაციების შემოსავალთან დაკავშირებულ მისაღებ მოთხოვნებად, აგრეთვე დაკავშირებული მხარეებისაგან მისაღებ მოთხოვნებად, გადახდილ ავანსებად და სხვა თანხებად;
 - (გ) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ქვეჯგუფებად დაყოფა ხდება სსბასს 12-ის - *სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები* - მიხედვით: საქონელი, პროდუქციის მარაგი, ნედლეული, დაუმთავრებელი წარმოება და მზა პროდუქცია;

- (დ) გადასახადებისა და ტრანსფერების ვალდებულებები იყოფა: გადასახადების დაბრუნების ვალდებულებებად, სატრანსფერო ვალდებულებებად და ეკონომიკური ერთეულის სხვა წევრების მიმართ არსებულ კრედიტორულ დავალიანებებად;
- (ე) ანარიცხები იყოფა მომუშავეთა გასამრჯელოების ანარიცხებად და სხვა მუხლებად; და
- (ვ) წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტები იყოფა სხვადასხვა კლასებად, როგორცაა, სააქციო კაპიტალის (შენატანი) ანაზღაურებული ნაწილი, დაგროვილი ნამეტი და დეფიციტი და სხვა რეზერვები.

95. როდესაც ერთეულს არ გააჩნია სააქციო კაპიტალი, მან წმინდა აქტივები/კაპიტალი უნდა ასახოს ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში და ცალკე უნდა აჩვენოს:

- (ა) მესაკუთრეების შენატანები კაპიტალში, ანუ საანგარიშგებო თარიღისთვის არსებული სააქციო კაპიტალის შენატანების კუმულაციურ, სრულ ოდენობას გამოკლებული მესაკუთრეებზე გაცემული განაწილებები;
- (ბ) დაგროვილი ნამეტი და დეფიციტი;
- (გ) კაპიტალში/წმინდა აქტივებში ასახული თითოეული რეზერვის შინაარსისა და დანიშნულების აღწერა; და
- (დ) უმცირესობის წილი.

95ა. თუ ერთეულმა მოახდინა რეკლასიფიკაცია:

- (ა) წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტის; ან
- (ბ) წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული ინსტრუმენტის, რომელიც ერთეულს აკისრებს ვალდებულებას, მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში გადასცეს სხვა მხარეს ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილი.

ფინანსურ ვალდებულებებსა და წმინდა აქტივებს/კაპიტალს შორის ერთეულმა უნდა განმარტოს თანხა, რომელიც წარმოიშობა ფინანსური ინსტრუმენტის თითოეულ კატეგორიაში (ფინანსური ვალდებულებები ან წმინდა აქტივები/კაპიტალი) ჩართვისა და თითოეული კატეგორიიდან ამოღების შედეგად, რეკლასიფიკაციის თარიღისა და მიზეზის მითითებით.

96. საჯარო სექტორის მრავალ ერთეულს არ გააჩნია სააქციო კაპიტალი, თუმცა ერთეულის გაკონტროლება მოხდება ექსკლუზიურად სხვა საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ. სახელმწიფოს წილი ერთეულის

წმინდა აქტივებში/კაპიტალში, სავარაუდოდ, იქნება შეტანილი კაპიტალისა და ერთეულის დაგროვილი ნამეტის ან დეფიციტის და რეზერვების აგრეგირებული სიდიდის გარკვეული კომბინაცია, რომელიც ასახავს ერთეულის საქმიანობაზე მისაკუთვნებელ წმინდა აქტივებს/კაპიტალს.

97. ზოგიერთ შემთხვევებში, ერთეულის წმინდა აქტივები/კაპიტალი შესაძლოა შეიცავდეს ერთეულის უმცირესობის წილს. მაგალითად, მთავრობის დონეზე, სამეურნეო ერთეულის შემადგენლობაში შეიძლება შევიდეს სანახევროდ პრივატიზებული სახელმწიფო კომერციული საწარმო. შესაბამისად, შესაძლებელია ისეთი კერძო აქციონერების არსებობა, რომლებსაც ფინანსური ინტერესი გააჩნიათ ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში.
98. ერთეულმა, რომელსაც არ გააჩნია სააქციო კაპიტალი, გარდა 95-ე პუნქტში მითითებული ინფორმაციისა, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარადგინოს შემდეგი მონაცემები:

ა) ყოველი 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) ერთეულის აქციები, რომლებიც თვით ერთეულის, მისი მაკონტროლებელი ერთეულების ან მეკავშირეების საკუთრებაშია;
- (vii) აქციები, რომლებიც რეზერვირებულია ოფციონებისა და აქციების გაყიდვის ხელშეკრულებებისათვის, პირობებისა და თანხების ჩვენებით; და
- (ბ) წმინდა აქტივებში /კაპიტალში ასახული თითოეული რეზერვის შინაარსისა და დანიშნულების აღწერა.

ფინანსური შედეგების ანგარიშგება

საანგარიშგებო პერიოდის ნამეტი ან დეფიციტი

99. ერთეულმა საანგარიშგებო პერიოდში შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა მუხლი უნდა აღიაროს როგორც ნამეტი ან დეფიციტი, თუ სსბასს-ით სხვა რამ არ მოითხოვება;
100. ჩვეულებრივ, ერთეულმა პერიოდის განმავლობაში აღიარებული შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა მუხლი უნდა აჩვენოს ნამეტში ან დეფიციტში. ეს მოიცავს სააღრიცხვო შეფასებებში მომხდარი ცვლილებების შედეგებს. თუმცა, გარკვეულ გარემოებებში კონკრეტული კომპონენტები (მუხლები) შესაძლოა გამოიქვეითოს მიმდინარე პერიოდში დაფიქსირებული ნამეტიდან ან დეფიციტიდან. სსბასს 3-ის ორ ასეთ გარემოებას განიხილავს: შეცდომების გასწორებასა და სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილების შედეგს.
101. სსბასს აგრეთვე განიხილავს ზოგიერთ მუხლს, რომლებიც მიუხედავად იმისა, რომ აკმაყოფილებენ წინამდებარე სტანდარტით დადგენილ შემოსავლების ან ხარჯების განმარტებას, არ შედიან მიმდინარე პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში. ასეთ მუხლებს მიეკუთვნება გადაფასების რეზერვი (იხ. სსბასს 17), ა) განსაკუთრებული მოგება და ზარალი, რომელიც წარმოიშობა უცხოური ქვეგანაყოფების ფინანსური ანგარიშგებების გადაანგარიშებით (იხ. სსბასს 4) და ბ) მოგება და ზარალი, წარმოქმნილი გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების ხელახალი შეფასების შედეგად (იხ. მითითებები ფინანსური აქტივების შეფასებასთან დაკავშირებით სსბასს 29-ში).

ინფორმაცია, რომელიც აისახება ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში

102. როგორც მინიმუმი, ფინანსური შედეგების ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს მუხლებს, რომლებიც ასახავს მოცემული პერიოდის შესაბამის თანხებს:
 - (ა) შემოსავლები;
 - (ბ) ფინანსური დანახარჯები;
 - (გ) კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხული მეკავშირე ერთეულებისა და ერთობლივი საქმიანობის ნამეტისა და დეფიციტის წილი;
 - (დ) დაბეგვრამდელი მოგება ან ზარალი, რომელიც აღიარდა აქტივების გაყიდვისას ან შეწყვეტილი ოპერაციებიდან გამომდინარე ვალდებულებების ანგარიშსწორებისას; და
 - (ე) ნამეტი ან დეფიციტი.
103. ერთეულმა ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში პერიოდის ნამეტი ან დეფიციტი უნდა წარმოადგინოს შემდეგი სახით:

- (ა) უმცირესობის წილებისთვის მისაკუთვნებელი ნამეტი ან დეფიციტი; და
 - (ბ) მაკონტროლებელი ერთეულის მესაკუთრეებისთვის მისაკუთვნებელი ნამეტი ან დეფიციტი.
104. ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში შეიძლება დამატებითი მუხლების, სახელწოდებებისა და ქვეჯგუფური ჯამური თანხების წარდგენა, როდესაც ამგვარი წარდგენით უკეთ აღიქმება ერთეულის საქმიანობის ფინანსური შედეგები.
105. ვინაიდან ერთეულის სხვადასხვა სახის საქმიანობის, ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების შედეგები განსხვავდება სტაბილურობით, მომსახურების მიწოდების მოვალეობების რეალიზების პოტენციალითა და პროგნოზირების შესაძლებლობით, ერთეულის ფინანსური საქმიანობის შედეგების ელემენტების განმარტება მომხმარებლებს ეხმარება მიღწეული ფინანსური შედეგების აღქმასა და მომავალი ფინანსური საქმიანობის შედეგების პროგნოზირებაში. ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში (თუ წარდგენილია), ზემოთ ჩამოთვლილი აუცილებელი მუხლების გარდა, შეიძლება დამატებითი მუხლებისა და სახელწოდებების გათვალისწინება და მუხლების წარდგენის თანამიმდევრულობის შეცვლა, როდესაც ეს აუცილებელია ერთეულის ფინანსური შედეგების ელემენტების ასახსნელად. ამ დროს ერთეული ითვალისწინებს არსებითობის ფაქტორს, შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების შინაარსსა და ფუნქციებს. შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების ურთიერთგადაფარვა ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებულია 48-ე პუნქტში აღწერილი კრიტერიუმები.

ინფორმაცია, რომელიც აისახება ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში

106. როდესაც შემოსავლის ან ხარჯის მუხლი არსებითია, ერთეულმა მათი შინაარსი და თანხა განცალკევებულად უნდა განმარტოს.
107. გარემოებები, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების განცალკევებული ასახვა:
- (ა) სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე, ან ძირითადი საშუალებების ჩამოფასება ანაზღაურებად ღირებულებამდე, ასევე ძირითადი საშუალებების ადრე ჩამოფასებული თანხების ანულისრება;
 - (ბ) ერთეულის საქმიანობის რესტრუქტურისაცია და რესტრუქტურისაციის დანახარჯებისათვის შექმნილი ანარიცხების ანულისრების შედეგები;
 - (გ) ძირითადი საშუალებების ერთეულების გასვლა;

- (დ) პრივატიზაცია ან ინვესტიციების სხვა გასვლა ;
- (ე) შეწყვეტილი ოპერაციები;
- (ვ) სასამართლო დავების შედეგები;
- (ზ) სხვა ანარიცხების ანულირების შედეგები.

108. ერთეულმა ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარადგინოს მთლიანი შემოსავლის ქვეჯგუფი, რომლის დაჯგუფება/კლასიფიკაცია უნდა მოხდეს ერთეულის ოპერაციების შინაარსის მიხედვით.
109. ერთეულმა ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში აღიარებული ხარჯების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს მათი ეკონომიკური შინაარსის, ან ერთეულში მათი ფუნქციების მიხედვით. არჩევანი უნდა გაკეთდეს იმ მეთოდზე, რომელიც უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას იძლევა.
110. სასურველია, რომ ერთეულებმა 109-ე პუნქტში მითითებული ანალიზი წარმოადგინონ ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში.
111. ხარჯები უნდა დაიყოს ქვეჯგუფებად, რათა ნათლად გამოიკვეთოს ანგარიშვალდებული ერთეულის კონკრეტულ პროგრამებზე, სხვა საქმიანობებზე, ან რომელიმე სეგმენტზე გაწეული დანახარჯები და მათი ამოღებადობა. არსებობს ამ ინფორმაციის მიწოდების ორი გზა.
112. პირველი ტიპის სტრუქტურა მოიხსენიება, როგორც ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ხარჯების დაჯგუფების მეთოდი. ხარჯები ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში აგრეგირდება მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით (მაგალითად, ცვეთა, მასალების შეძენა, ტრანსპორტირების დანახარჯები, მომუშავეთა 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:

შემოსავლები	X
დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელო	X
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	X
სხვა ხარჯები	X
სულ ხარჯები	(X)

ნამეტი	X
113. მეორე ტიპის სტრუქტურა ეხება „ხარჯების ფუნქციებს“. ამ მეთოდის თანახმად, ხარჯების კლასიფიკაცია ხდება იმ პროგრამის ან დანიშნულების მიხედვით, რა მიზნითაც იქნა გაწეული ეს ხარჯები. 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:	
შემოსავლები	X
ხარჯები:	
სამედიცინო მომსახურების ხარჯები	(X)
განათლების ხარჯები	(X)
სხვა ხარჯები	(X)
ნამეტი	X
114. ერთეულის მიერ გაწეული ერთეულის ძირითად ოპერაციებთან დაკავშირებული ხარჯები განცალკევებულად უნდა იყოს ნაჩვენები. მაგალითად, თუ ერთეულის ფუნქციებში შედის სამედიცინო და განათლების მომსახურებების მიწოდება, მან თითოეული ასეთი ფუნქციისთვის განცალკევებით უნდა წარადგინოს ხარჯების მუხლები.	
115. ერთეულმა, რომელიც იყენებს ხარჯების კლასიფიკაციას ფუნქციების მიხედვით, უნდა გააშუქოს დამატებითი ინფორმაცია ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის შესახებ, მათ შორის აქტივების ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი და დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოების ხარჯი.	
116. ხარჯების აღრიცხვის მეთოდებს შორის არჩევანი დამოკიდებულია ისტორიულ და მარეგულირებელ ფაქტორებსა და ერთეულის ეკონომიკური შინაარსის თავისებურებებზე. ორივე მეთოდი უზრუნველყოფს იმ დანახარჯების დახასიათებას, რომელთა პირდაპირი ან არაპირდაპირი ცვალებადობაც მოსალოდნელია, ერთეულის მიერ წარმოებული პროდუქციის/სერვისის ცვალებადობის შესაბამისად. ვინაიდან წარდგენის თითოეულ მეთოდს თავისებური ღირსება ახასიათებს სხვადასხვა ტიპის ერთეულების 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 სახსრების ნაკადების პროგნოზირებისათვის, ერთეულს, რომელიც ხარჯების კლასიფიკაციას ფუნქციების მიხედვით ახდენს, მოეთხოვება დამატებითი განმარტებები. 115-ე პუნქტში „დაქირავებით მომუშავეთა გასამრჯელოებს“ იგივე მნიშვნელობა აქვს, რაც სსბასს 25-ში, *დაქირავებულთა სარგებლო*.

117. როდესაც ერთეული ახორციელებს დივიდენდების ან მსგავს განაწილებებს მის მესაკუთრეებზე და გააჩნია სააქციო კაპიტალი, მან ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში ან წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში უნდა აჩვენოს დივიდენდების თანხები ან ანალოგიური განაწილებები, რომლებიც აღიარებულია როგორც საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში მესაკუთრეებზე გაცემული განაწილებები და მიუთითოს შესაბამისი თანხა თითო აქციაზე.

წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება

118. ერთეულმა უნდა წარადგინოს წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება, რომელშიც აისახება:
- (ა) საანგარიშგებო პერიოდის ნამეტი ან დეფიციტი;
 - (ბ) საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებისა და ხარჯების თითოეული კომპონენტი, რომელიც მოთხოვნილია სტანდარტით, აღიარებულია უშუალოდ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში და მათი ჯამური სიდიდე;
 - (გ) საანგარიშგებო პერიოდის მთლიანი შემოსავლები და ხარჯები (რომელიც გამოითვლება (ა) და (ბ) მუხლების შეჯამებით), მაკონტროლებელ მესაკუთრეებსა და უმცირესობათა წილებზე მისაკუთვნებელი მთლიანი თანხების გამოყოფით; და
 - (დ) სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების შედეგები და სსბასს 3-ის თანახმად აღიარებული შეცდომების კორექტირებები, რომლებიც განცალკევებით არის წარმოდგენილი წმინდა აქტივების/კაპიტალის თითოეული კომპონენტისთვის.
119. ერთეულმა წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარადგინოს შემდეგი ინფორმაცია:
- (ა) მესაკუთრეებთან, როგორც აქციების მფლობელებთან განხორციელებული ოპერაციები, სადაც ცალ-ცალკე იქნება ნაჩვენები მესაკუთრეებზე განხორციელებული განაწილებები;
 - (ბ) დაგროვილი ნამეტისა და დეფიციტის ნაშთი საანგარიშგებო წლის დასაწყისისთვის და წლის ბოლოს და ამ პერიოდში მომხდარი ცვლილებები;

- (გ) იქიდან გამომდინარე, რომ წმინდა აქტივების/კაპიტალის თითოეული კომპონენტი განცალკევებით არის წარმოდგენილი, წლის დასაწყისსა და წლის ბოლოს წმინდა აქტივების/კაპიტალის თითოეული კომპონენტის საბალანსო ღირებულებების შეჯერება, სადაც ცალ-ცალკე იქნება ნაჩვენები ცვლილებები.
120. ორ საანგარიშგებო თარიღს (საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისი და დასასრული) შორის ერთეულის წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებები გვიჩვენებს წმინდა აქტივების ზრდას ან შემცირებას საანგარიშგებო პერიოდში.
121. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში მომხდარი ცვლილებები, ერთად აღებული, წარმოადგენს ნამეტის ან დეფიციტის ერთიან ჯამურ თანხას, სხვა შემოსავლები და ხარჯები, მესაკუთრეების შენატანებისა და მესაკუთრეებზე, როგორც აქციების მფლობელებზე, განხორციელებული განაწილებების ჩათვლით, პირდაპირ არის აღიარებული როგორც ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში მომხდარი ცვლილებები.
122. მესაკუთრეების შენატანები და მესაკუთრეებზე განხორციელებული განაწილებები მოიცავს სამეურნეო ერთეულის ფარგლებში ორ ერთეულს შორის განხორციელებულ ტრანსფერს (მაგალითად, მთავრობის, როგორც მესაკუთრის მიერ სხვა სამთავრობო დეპარტამენტის სასარგებლოდ განხორციელებული ტრანსფერი). მესაკუთრეების, როგორც აქციების მფლობელების მიერ მაკონტროლებელ ერთეულში განხორციელებული შენატანები წმინდა აქტივების/ კაპიტალის პირდაპირ კორექტირებად აღიარებული იქნება მხოლოდ მაშინ, როდესაც ამის შედეგად ცალსახად წარმოიშობა ნარჩენი წილი ერთეულში, წმინდა აქტივებზე/კაპიტალზე უფლებების სახით.
123. წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აღიარებული შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა მუხლი შევიდეს ნამეტში ან დეფიციტში, თუ სსბასს-ით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. სსბასს-ის სხვა ინსტრუქციების მიხედვით, ზოგიერთი მუხლი (როგორიცაა გადაფასებით განპირობებული ზრდა ან შემცირება, კონკრეტული უცხოური ვალუტის გაცვლის შედეგად მიღებული საკურსო სხვაობები) აღიარებული უნდა იყოს პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში მომხდარ ცვლილებად. იმდენად, რამდენადაც საანგარიშგებო პერიოდის დაწყებისა და დამთავრების თარიღებს შორის ერთეულის ფინანსურ მდგომარეობაში მომხდარი ცვლილებების შეფასებისას მნიშვნელოვანია შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა მუხლის გათვალისწინება, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს წმინდა აქტივებში/ კაპიტალში მომხდარი ცვლილებების ანგარიშგების წარდგენას, სადაც ხაზგასმული იქნება ერთეულის

შემოსავლებისა და ხარჯების ჯამური თანხა, იმ მუხლების ჩათვლით, რომელთა აღიარება ხდება უშუალოდ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში.

124. სსბასს 3 მოითხოვს სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილების შედეგის რეტროსპექტულ კორექტირებას, შესაძლებლობის ფარგლებში, თუ სხვა სსბასს-ით სხვა რამ არ მოითხოვება. სსბასს 3 ასევე მოითხოვს, რომ შეცდომების გასასწორებლად თანხების გადაანგარიშებაც რეტროსპექტულად განხორციელდეს, შესაძლებლობის ფარგლებში. რეტროსპექტული კორექტირება და რეტროსპექტული გადაანგარიშება გაუნაწილებელი მოგების ნაშთის კორექტირებაა, თუ რომელიმე სხვა სსბასს-ით არ მოითხოვება წმინდა აქტივების/კაპიტალის სხვა კომპონენტის რეტროსპექტული კორექტირება. 118(დ)-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში კაპიტალის თითოეული ელემენტისთვის ცალკე იყოს ნაჩვენები სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლით გამოწვეული მთლიანი კორექტირების თანხა და ცალკე შეცდომების გასწორებით გამოწვეული. კორექტირებები ნაჩვენები უნდა იყოს თითოეული წინა პერიოდისა და საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისთვის.
125. 118-ე და 119-ე პუნქტების მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად გამოიყენება სვეტებად დაყოფილი ფორმატი, რომელიც საშუალებას იძლევა, შეჯერდეს წმინდა აქტივების/ კაპიტალის შემადგენლობაში არსებული თითოეული კომპონენტის საწყისი და საბოლოო ნაშთი. მითითებული წარდგენის ალტერნატიული მეთოდი არის წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში მხოლოდ 118-ე პუნქტის მუხლებით გათვალისწინებული ინფორმაციის წარდგენა. ამ მიდგომის თანახმად, 119-ე პუნქტით გათვალისწინებული მუხლები აისახება განმარტებით შენიშვნებში.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება

126. ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალებას აძლევს, შეაფასონ: (ა) ერთეულის მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების უნარი და (ბ) ერთეულის მოთხოვნილებები, ფულადი სახსრების გამოყენების შესახებ. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენისა და სათანადო განმარტებების მოთხოვნებს განსაზღვრავს სსბასს 2.

განმარტებითი შენიშვნები

სტრუქტურა

127. *ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:*

- (ა) ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლისა და ერთეულის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ, 132-139-ე პუნქტების შესაბამისად;
 - (ბ) სსბასს-ის მოთხოვნებით გათვალისწინებული განმარტებითი ინფორმაცია, რომელიც ასახული არ არის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ან ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში; და
 - (გ) დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც ასახული არ არის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ან ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში, მაგრამ აუცილებელია ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ელემენტის გასაგებად.
128. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები უნდა მომზადდეს შემდგომი დაგვარად სისტემატურად. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისა და ფინანსური შედეგების ანგარიშგების, კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების თითოეული მუხლი უნდა დამოწმდეს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახული შესაბამისი ინფორმაციის მითითებით.
129. განმარტებითი შენიშვნები, როგორც წესი, წარმოდგენილი უნდა იყოს შემდეგი თანმიმდევრობით, რაც მომხმარებელს დაეხმარება მოცემული ფინანსური ანგარიშგების გაგებასა და სხვა ერთეულთან ფინანსურ ანგარიშგებებთან შედარებაში:
- (ა) იმის აღნიშვნა, რომ ანგარიშგება მომზადებულია სსბასს-ის შესაბამისად (იხ. პუნქტი 28);
 - (ბ) ყველა გამოყენებული მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვა (პუნქტი 132);
 - (გ) დამატებითი ინფორმაცია ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებასა და ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებასა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მუხლების განმარტებისათვის ისეთივე თანმიმდევრობით, როგორც წარმოდგენილია თითოეული ანგარიშგება და მისი თითოეული მუხლი;
 - (დ) სხვა განმარტებები, მათ შორის:
 - (i) პირობითი ვალდებულებები (იხ. სსბასს 19) და აუდიარებული სახელშეკრულებო ვალდებულებები; და

- (ii) არაფინანსური შინაარსის განმარტებები. მაგალითად, ერთეულის ფინანსური რისკის მართვის მიზნები და პოლიტიკა (იხ. სსბასს 30).

130. ზოგჯერ შესაძლოა მიზანშეწონილი ან აუცილებელი იყოს განმარტებით შენიშვნებში გარკვეული მუხლების თანამიმდევრობის შეცვლა. მაგალითად, ინფორმაცია ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული რეალური ღირებულების ცვლილების შესახებ შესაძლოა გაერთიანდეს ფინანსური ინსტრუმენტების ვალდებულებების დაფარვის ვადის შესახებ ინფორმაციასთან, Yმიუხედავად იმისა, რომ პირველი ფინანსური შედეგების ანგარიშგებას ეხება, მეორე კი – ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას. თუმცა, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების სისტემური სტრუქტურა, შეძლებისდაგვარად, შენარჩუნებული უნდა იყოს.
131. ინფორმაცია, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლისა და გამოყენებული ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ, შესაძლოა წარდგენილი იყოს ფინანსური ანგარიშგების ცალკე განყოფილების სახით.

სააღრიცხვო პოლიტიკის გამჟღავნება

132. ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვაში მოცემული უნდა იყოს:
- (ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გამოყენებული შეფასების საფუძველი (ან საფუძვლები); და
 - (ბ) რამდენად გამოიყენა ერთეულმა ამა თუ იმ სსბასს-ის გარდამავალი ინსტრუქციები;
 - (გ) თითოეული გამოყენებული სპეციფიკური სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სწორად გასაგებად.
133. მნიშვნელოვანია, რომ ერთეულმა 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 კონკრეტული შეფასების საფუძველი.

134. როდესაც წყდება ამა თუ იმ სააღრიცხვო პოლიტიკის გაშუქების საჭიროების საკითხი, ერთეულის ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს, დაეხმარება თუ არა ეს ინფორმაცია მომხმარებლებს იმის გაგებაში, როგორ აისახა ერთეულის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, სხვა მოვლენები და პირობები ერთეულის საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფინანსურ მდგომარეობაში, რომელიც ანგარიშგებაში არის წარმოდგენილი. კონკრეტული სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტებები განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მომხმარებლებისათვის, როცა ამ პოლიტიკის არჩევა ხდება სსბასს-ის მიერ დაშვებული ალტერნატივებიდან. ამის მაგალითად გამოდგება შემდეგი განმარტება: სრულუფლებიანი მონაწილე თავის წილს ერთობლივად კონტროლირებად ერთეულში პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდით აღიარებს, თუ კაპიტალ-მეთოდით (იხ. სსბასს 8 - *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა*). ზოგიერთი სსბასს სპეციალურად მოითხოვს კონკრეტული სააღრიცხვო პოლიტიკის ახსნას, ხელმძღვანელობის მიერ სხვადასხვა შესაძლო სააღრიცხვო პოლიტიკებს შორის გაკეთებული არჩევანის მითითებით. მაგალითად, სსბასს 17 მოითხოვს ძირითადი საშუალებების სხვადასხვა კატეგორიისთვის გამოყენებული შეფასების საფუძვლის განმარტებას. სსბასს 5 - *სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები* მოითხოვს განმარტებას სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული ხარჯები მაშინვე აღიარდება, თუ არა ხარჯებად თუ მოხდება მათი კაპიტალიზაცია როგორც განსაკუთრებული აქტივების ღირებულებისა.
135. თითოეული ერთეული ითვალისწინებს თავისი საქმიანობისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის იმ სპეციფიკას, რომელსაც მომხმარებელი მოელის, მოცემული ტიპის ერთეულის შემთხვევაში. მაგალითად, საჯარო სექტორის ერთეულმა უნდა განმარტოს გადასახადების აღიარების, შემოწირულობებისა და სხვა არაგაცვლითი ოპერაციებიდან შემოსული შემოსავლებისთვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა. როდესაც ერთეული საზღვარგარეთ მნიშვნელოვან ოპერაციებს ან გარიგებებს ახორციელებს უცხოურ ვალუტაში, მომხმარებელს დასჭირდება ამგვარი ოპერაციებიდან მოსალოდნელი საკურსო სხვაობებით გამოწვეული მოგების ან ზარალის აღიარების სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტება, ასევე სხვადასხვა ერთეულების გაერთიანების შემთხვევაში, გუდვილისა და უმცირესობების წილისთვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტება.
136. ერთეულის 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 სსბასს-ით არ მოითხოვება, მაგრამ შერჩეული და გამოყენებულია სსბასს 3-ის შესაბამისად.

137. ერთეულმა ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვაში ან სხვა განმარტებით შენიშვნებში, სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ინფორმაციის გარდა (იხ. პუნქტი 140), უნდა გააშუქოს ინფორმაცია იმ გადაწყვეტილებების შესახებ, რომლებიც ხელმძღვანელობამ მიიღო სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების პროცესში და ყველაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ თანხებზე.
138. 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:
- არის თუ არა აქტივი საინვესტიციო ქონება;
 - საქონლის/მომსახურების მიწოდების ხელშეკრულებები, რომლებიც გულისხმობს გადაცემული აქტივების გამოყენებას, წარმოადგენს თუ არა იჯარას;
 - წარმოადგენს თუ არა საქონლის გაყიდვის რომელიმე ოპერაცია თავისი შინაარსით დაფინანსებას და, რის გამოც არ ხდება შემოსავლის მიღება;
 - ანგარიშვალდებული ერთეულისა და სპეციალური დანიშნულების სხვა ერთეულის შორის ურთიერთობის შინაარსი მიუთითებს თუ არა იმაზე, რომ სპეციალური დანიშნულების ერთეული კონტროლდება მოცემული ანგარიშვალდებული ერთეულის მიერ.
139. 137-ე პუნქტის შესაბამის ზოგიერთ განმარტებას სხვა სსბასს მოითხოვს. მაგალითად, სსბასს 6 მოითხოვს იმ მიზეზების განმარტებას, რის გამოც სხვა ერთეულში საკუთრების წილის ფლობა არ გამოხატავს კონტროლს იმ ინვესტირებული ერთეულისას, რომელიც არ წარმოადგენს კონტროლირებულ ერთეულს, მიუხედავად იმისა, რომ ხმის უფლების ან პოტენციური ხმის უფლების მქონე აქციების ნახევარზე მეტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ ეკუთვნის მას, ინვესტირებული ერთეულების მეშვეობით. სსბასს 16-ის - *საინვესტიციო ქონება* - მიხედვით, როდესაც ქონების კლასიფიცირება რთულია, მოითხოვება იმ კრიტერიუმების განმარტება, რომელთა საშუალებითაც ერთეული საინვესტიციო ქონებას განასხვავებს მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონებისა და იმ ქონებისაგან, რომელიც გამიზნულია გასაყიდად ერთეულის ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში.

განუსაზღვრელობის შეფასების ძირითადი წყაროები

140. ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს ინფორმაცია ა) მომავალთან დაკავშირებით გამოყენებული ძირითადი დაშვებებისა და ბ) აგრეთვე განუსაზღვრელობის შეფასებისთვის გამოყენებული სხვა ძირითადი წყაროების შესახებ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების თარიღისათვის, რომელთა გამოც მომავალ საფინანსო წელს არსებობს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების არსებითი კორექტირების რისკი. ამ აქტივებთან და ვალდებულებებთან მიმართებით, განმარტებითი შენიშვნები უნდა მოიცავდეს დეტალურ ინფორმაციას:

(ა) მათი ბუნების შესახებ;

(ბ) მათი საბალანსო ღირებულების შესახებ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსთვის.

141. 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 გამოკვლეული საბაზრო ფასი, საჭიროა მომავლის შეფასება, რათა დადგინდეს (ა) ძირითადი საშუალებების ჯგუფების ანაზღაურებადი ღირებულება, (ბ) ტექნოლოგიური მოძველების გავლენა სასაქონლო-მატერიალურ მარაგზე, (გ) სასამართლო დავების შედეგად მოსალოდნელი ხარჯების ანარიცხები. ამგვარი შეფასებები ეყრდნობა ისეთ დაშვებებს, როგორიცაა ფულადი სახსრების ნაკადებთან და დისკონტირების განაკვეთებთან დაკავშირებული რისკის კორექტირება, ხელფასებისა და ფასების ცვლილება მომავალში, რაც გავლენას ახდენს სხვა დანახარჯებზე.

142. ინფორმაციის მომზადება 140-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.

143. 140-ე პუნქტის განმარტებები არ მოითხოვება იმ აქტივებისა და ვალდებულებებისთვის, რომლებიც ექვემდებარება მნიშვნელოვან რისკს იმისა, რომ მათი საბალანსო ღირებულება შესაძლოა არსებითად შეიცვალოს მომავალი ფინანსური წლის განმავლობაში, თუ ისინი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შეფასებულია რეალური ღირებულებით იმ პერიოდისათვის გამოკვლეული საბაზრო ფასებით (მათი

რეალური ღირებულება შესაძლოა არსებითად შეიცვალოს მომავალ ფინანსურ წელს, მაგრამ ეს ცვლილება არ წარმოიშობა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს გაკეთებული დაშვებებიდან, ან განუსაზღვრელობის შეფასების სხვა წყაროებდან).

144. ერთეული 140-ე პუნქტით გათვალისწინებულ განმარტებებს იმგვარი სახით წარმოადგენს, 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;
 - (დ) აქტივებსა და ვალდებულებებთან მიმართებით უწინ გაკეთებულ დაშვებებში შეტანილი ცვლილებების განმარტება იმ შემთხვევაში, თუ განუსაზღვრელობა ისევ არსებობს.
145. წინამდებარე სტანდარტი ერთეულს არ ავალდებულებს საბიუჯეტო ან საპროგნოზო ინფორმაციის განმარტებას, 140-ე პუნქტით გათვალისწინებული განმარტებების ფარგლებში.
146. ზოგჯერ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებისას შეუძლებელია რომელიმე დაშვების ან განუსაზღვრელობის შეფასების სხვა წყაროს შესაძლო შედეგების განმარტება. ამ შემთხვევაში, ერთეული 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, ერთეული განმარტავს იმ კონკრეტული აქტივის ან ვალდებულების (ან აქტივებისა და ვალდებულებების ჯგუფის) ხასიათსა და საბალანსო ღირებულებას, რომლებზეც გავლენა მოახდინა გაკეთებულმა დაშვებებმა.

147. 137-ე პუნქტით გათვალისწინებული განმარტებები, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის მიერ ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების პროცესში მიღებულ გადაწყვეტილებებს, დაკავშირებული არ არის 140-ე პუნქტით გათვალისწინებულ განმარტებებთან, განუსაზღვრელობის შეფასების წყაროების შესახებ.
148. ზოგიერთი მნიშვნელოვანი დაშვების განმარტება, რომელიც სხვა შემთხვევაში საჭირო იქნებოდა 140-ე პუნქტის შესაბამისად, სხვა სსბასს-ით მოითხოვება. მაგალითად, ზოგიერთ გარემოებაში სსბასს 19 მოითხოვს იმ ძირითადი დაშვებების შესახებ განმარტებებს, რომლებიც შეეხება მომავალი მოვლენების ზემოქმედებას ანარიცხების კატეგორიებზე. სსბასს 30 მოითხოვს განმარტებებს, რეალური ღირებულებით წარმოდგენილი ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებული ძირითადი დაშვებების შესახებ. სსბასს 17 მოითხოვს გადაფასებული ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებული ძირითადი დაშვებების განმარტებას.

კაპიტალი

- 148ა. ერთეულმა ფინანსურ ანგარიშგებაში ისეთი ინფორმაცია უნდა გააშუქოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელმა შეძლოს კაპიტალის მართვასთან დაკავშირებული ერთეულის მიზნების, პოლიტიკისა და პროცედურების შეფასება.
- 148ბ. 148 ა პუნქტის მოთხოვნების შესასრულებლად, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა გააშუქოს:
- (ა) ხარისხობრივი ინფორმაცია კაპიტალის მართვასთან დაკავშირებული თავისი მიზნების, პოლიტიკისა და პროცედურების შესახებ, მათ შორის:
 - (i) დახასიათება იმისა, რას მართავს ერთეული, როგორც კაპიტალს;
 - (ii) როდესაც ერთეული კაპიტალის შესახებ გარე სავალდებულო მოთხოვნებს ექვემდებარება, ამ მოთხოვნების შინაარსი და როგორ უკავშირდება ისინი კაპიტალის მართვას; და
 - (iii) როგორ არის შესრულებული ერთეულის მიზნები კაპიტალის მართვის შესახებ.
 - (ბ) მოკლედ რაოდენობრივი მონაცემები იმის შესახებ, რასაც ის მართავს როგორც კაპიტალს. ზოგიერთი ერთეული კაპიტალის

ნაწილად განიხილავს ზოგიერთი სახის ფინანსურ ვალდებულებას (მაგ., გარკვეული ფორმის სუბორდინირებულ ვალს). სხვები კაპიტალად მიიჩნევენ კაპიტალს ზოგიერთი კომპონენტის (მაგ., კომპონენტები, რომლებიც წარმოიშობა ფულადი სახსრების 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 ერთეულმა არ შეასრულა კაპიტალის შესახებ ამგვარი გარე სავალდებულო მოთხოვნები, მაშინ ამ დარღვევების შედეგები.

ამგვარი განმარტებები უნდა ეყრდნობოდეს ინფორმაციას, რომელიც მომზადდა ერთეულში, ერთეულის მაღალი თანამდებობის ხელმძღვანელი პერსონალისთვის.

- 148გ. ერთეულს კაპიტალის მართვა სხვადასხვა გზით შეუძლია. ასევე შესაძლებელია, რომ ერთეული კაპიტალის შესახებ სხვადასხვანაირ მოთხოვნებს ექვემდებარებოდეს. მაგალითად, გაერთიანება შეიძლება მოიცავდეს ისეთ ერთეულებს, 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 ერთეულის კაპიტალის რესურსების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შექმნაში, ერთეულმა ცალ-ცალკე უნდა გააშუქოს ინფორმაცია, კაპიტალთან დაკავშირებული თითოეული სავალდებულო მოთხოვნის შესახებ.

წმინდა აქტივებად/კაპიტალად კლასიფიცირებული დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტები

- 148დ. წმინდა აქტივებად/კაპიტალად კლასიფიცირებული დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის, ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს (თუ იგი სხვაგან არაა ასახული) შემდეგი სახის ინფორმაცია:

- (ა) მოკლე რაოდენობრივი მონაცემები იმ თანხის შესახებ, რომელიც კლასიფიცირებულია წმინდა აქტივებად/კაპიტალად;
- (ბ) მიზნები, პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც ეხება ამ ინსტრუმენტების გამოხმობას ან გამოსყიდვას, როდესაც ამას მოითხოვს ინსტრუმენტის მფლობელები, წინა პერიოდში განხორციელებული ნებისმიერი ცვლილებების ჩათვლით;

- (გ) მოცემული კლასის ფინანსური ინსტრუმენტების განადღების ან გამოსყიდვისათვის საჭირო მოსალოდნელი ფულადი სახსრების გადინება; და

სხვა განმარტებითი შენიშვნები

149. შენიშვნებში ერთეულმა უნდა განმარტოს შემდეგი:

- (ა) დივიდენდების ან მსგავსი განაწილებების ოდენობა, რომლებიც დაიგეგმა ან გამოცხადდა მანამ, სანამ ფინანსური ანგარიშგება გამოსაცემად დამტკიცდებოდა, მაგრამ პერიოდის განმავლობაში არ იყო აღიარებული, როგორც მფლობელებზე განაწილება, ასევე შესაბამისი რაოდენობა ერთ აქციაზე; და
 - (ბ) კუმულაციური პრივილეგიური დივიდენდების რაოდენობა, ან მსგავსი განაწილებები, რომლებიც არ იყო აღიარებული.
150. ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია, თუ იგი არ არის დაფიქსირებული სადმე სხვაგან ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად გამოცემულ ინფორმაციაში:
- (ა) ერთეულის მუდმივი ადგილსამყოფელი და სამართლებრივი ფორმა და ის იურისდიქცია, რომლის პირობებშიც იგი მოქმედებს;
 - (ბ) ერთეულის ოპერაციების ხასიათისა და ძირითადი საქმიანობების აღწერა;
 - (გ) მითითება შესაბამის კანონმდებლობაზე, რომელიც არეგულირებს ერთეულის ოპერაციებს;
 - (დ) მაკონტროლებელი ერთეულისა და მისი საბოლოო მაკონტროლებელი ერთეულის სახელწოდება (სადაც ეს შესაძლებელია); და
 - (ე) თუ საკითხი ეხება განსაზღვრული ვადის მქონე ერთეულს, ინფორმაცია მისი ვადის ხანგრძლივობის შესახებ.

გარდამავალი დებულებები

151. წინამდებარე სტანდარტის ყველა დებულება გამოყენებულ უნდა იქნეს სტანდარტის პირველივე მიღებისთანავე, გარდა იმ მუხლებთან მიმართებაში, რომლებიც ძალაში არ იყო შესული, სხვა სსბასს-ის გარდამავალი დებულებების მიხედვით. წინამდებარე სტანდარტის ინფორმაციის გამჟღავნების დებულებების გამოყენება სავალდებულო არ იქნება ასეთ მუხლებთან დაკავშირებით მანამ, სანამ ვადა არ გაუვა სხვა სსბასს-ების გარდამავალ დებულებებს. შესაძარისი ინფორმაცია არ მოითხოვება იმ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში,

რომელშიც პირველად გამოიყენება დარიცხვის მეთოდი, სსბასს-ების შესაბამისად.

152. მიუხედავად სხვა სსბასს-ებში გარდამავალი დებულებების არსებობისა, ერთეულები, რომლებიც იმყოფებიან ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე გადასვლის პროცესში, რეკომენდაცია ეძლევათ, შემდგომში დაგვარად, სრულად დაიცვან სხვა სტანდარტების დებულებები.

ძალაში შესვლის თარიღი

153. ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს 2008 წლის 1 იანვრიდან ან მის შემდეგ პერიოდს. მისაღებია უფრო ადრეული გამოყენებაც. თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტს იყენებს 2008 წლის 1 იანვრამდე პერიოდიდან, მან შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი.
- 153ა. 79-ე და 82-ე მუხლები შეცვალა 2010 წლის იანვარში გამოცემულმა *სსბასს-ების გაუმჯობესებამ*. ერთეულმა ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც მოიცავს 2011 წლის 1 იანვრიდან ან მის შემდეგ პერიოდს. მისაღებია უფრო ადრეული გამოყენებაც. თუ ერთეული წინამდებარე ცვლილებებს იყენებს 2011 წლის 1 იანვრამდე პერიოდიდან, მან უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი.
- 153ბ. სსბასს 28-მ ცვლილება შეიტანა 150-ე მუხლში და დაამატა მუხლები 7ა, 95აA და 148დ. ერთეულმა აღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს პერიოდს 2013 წლის 1 იანვრიდან ან მის შემდეგ. თუ ერთეული სსბასს 28-ის ცვლილებებს იყენებს 2013 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდიდან, მან ზემოაღნიშნული ცვლილებებიც ამ ადრეული პერიოდისათვის უნდა გამოიყენოს.
- 153გ. სსბასს 30-მა ცვლილება შეიტანა 75-ე, 129-ე და 148-ე მუხლებში და დაამატა 148ა_148გ მუხლები. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს აღნიშნული ცვლილებები წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს პერიოდს 2013 წლის 1 იანვრიდან ან მის შემდეგ. თუ ერთეული სსბასს 30-ის ცვლილებებს იყენებს 2013 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდიდან, მან ზემოაღნიშნული ცვლილებებიც ამ ადრეული პერიოდისათვის უნდა გამოიყენოს.
- 153დ მე-80 მუხლი შეცვალა 2010 წლის ნოემბერში გამოცემულმა *სსბასს-ების გაუმჯობესებამ*. ერთეულმა ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს 2012 წლის 1 იანვრიდან ან მის შემდგომ პერიოდს. მისაღებია ადრეული გამოყენებაც. თუ ერთეული წინამდებარე ცვლილებებს იყენებს 2012

წლის 1 იანვრამდე პერიოდიდან, მან ეს ფაქტი შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს.

154. როდესაც ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის გადადის ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე, როგორც ეს განმარტებულია სსბასს-ით, მოცემული სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღის შემდეგ, წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება ერთეულის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მოიცავს გადასვლის თარიღით დაწყებულ ან მის შემდეგ პერიოდს.

სსბასს 1 (2000) -ის გაუქმება

155. ეს სტანდარტი ცვლის 2000 წელს გამოცემულ სსბასს 1-ს - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.

ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები

ეს დანართი სსბასს 1-ის განუყოფელი ნაწილია

წინამდებარე სტანდარტის 29-ე მუხლი ერთეულს ავალდებულებს, წარმოადგინოს ინფორმაცია, მათ შორის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ ისე, რომ დააკმაყოფილოს გარკვეული ხარისხობრივი მახასიათებლები. წინამდებარე სახელმძღვანელო მითითებებში მოკლედ განხილულია ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები.

ხარისხობრივია ის მახასიათებლები, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ ინფორმაციას მომხმარებელთათვის სასარგებლოს ხდის. ოთხი ძირითადი მახასიათებელია: აღქმადობა, შესაბამისობა, საიმედოობა და შესადარისობა.

აღქმადობა

ინფორმაცია აღქმადია, თუ მომხმარებელს შეუძლია მისი გონივრულად გაგება. ამისათვის მომხმარებლებს, სავარაუდოდ, უნდა გააჩნდეთ შესაბამისი ცოდნა ერთეულის მიერ განხორციელებული საქმიანობისა და იმ გარემოს შესახებ, რომელშიც იგი აწარმოებს საქმიანობას და სურვილი ჰქონდეთ, შეისწავლონ ინფორმაცია.

ინფორმაცია რთული საკითხების შესახებ არ უნდა გამოირიცხოს ფინანსური ანგარიშგებიდან მხოლოდ იმის საფუძველზე, რომ ზოგიერთ მომხმარებელს შესაძლოა გაუჭირდეს მისი აღქმა.

შესაბამისობა

ინფორმაცია მომხმარებელთათვის შესაბამისია, თუ შესაძლებელია მისი გამოყენება წარსული, მიმდინარე და მომავალი მოვლენების შესაფასებლად, ან წარსულში განხორციელებული შეფასებების დადასტურების ან შესწორებისათვის. იმისათვის, რომ ინფორმაცია იყოს შესაბამისი, იგი ასევე დროული უნდა იყოს.

არსებითობა

ინფორმაციის შესაბამისობაზე ზეგავლენას ახდენს მისი ხასიათი და არსებითობა.

მიიჩნევა არსებითად, თუ მისი გამოტოვება ან არასწორად მითითება მოახდენს, ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მომხმარებელთა მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებსა და გაკეთებულ შეფასებებზე. არსებითობა დამოკიდებულია მუხლის შეცდომის ბუნებასა და სიდიდეზე, რაც განიხილება მისი გამოტოვების ან არასწორი მითითების კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით. ამდენად, არსებითობა უზრუნველყოფს

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

გარკვეულ ზღვარს ან გადაკვეთის წერტილს და არ წარმოადგენს პირველად ხარისხობრივ მახასიათებელს, რომელიც უნდა გააჩნდეს ინფორმაციას, რათა იგი მიიჩნეოდეს სასარგებლოდ.

საიმედოობა

საიმედო ინფორმაცია თავისუფალია არსებითი შეცდომისა და მიკერძოებისაგან და შესაძლოა მას ენდოს მომხმარებლები, იმ მოსაზრებით, რომ იგი კეთილსინდისიერად ასახავს იმას, რაც უნდა იყოს წარდგენილი, ან რის წარდგენაც გონივრულ ფარგლებშია მოსალოდნელი.

სამართლიანი წარდგენა

იმისათვის, რომ სამართლიანად იყოს წარდგენილი ოპერაციები და სხვა მოვლენები, ინფორმაციაში ოპერაციები და სხვა მოვლენები წარდგენილი უნდა იყოს მათი შინაარსის და არა უბრალოდ მათი სამართლებრივი ფორმით.

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობა

თუ ინფორმაციის მიზანია, სამართლიანად წარმოადგინოს ოპერაციები და სხვა მოვლენები, რომლებსაც ის გულისხმობს, ისინი წარმოდგენილი უნდა იყოს მათი შინაარსისა და ეკონომიკური რეალობიდან გამომდინარე და არა უბრალოდ სამართლებრივი ფორმით. ოპერაციების ან სხვა მოვლენების შინაარსი ყოველთვის არ არის მათი სამართლებრივი ფორმის შესაბამისი.

ნეიტრალობა

ინფორმაცია მიიჩნევა ნეიტრალურად, თუ იგი თავისუფალია მიკერძოებისაგან. ფინანსური ანგარიშგება არ არის ნეიტრალური, თუ მასში მოცემული ინფორმაცია შერჩეულ იქნა, ან წარმოადგინეს ისეთი ფორმით, რომ მას ზეგავლენა მოეხდინა მომხმარებლის გადაწყვეტილების მიღებაზე, ან განსჯაზე წინასწარ განსაზღვრული მიზნის ან შედეგის მისაღწევად.

წინდახედულება

წინდახედულობა არის გარკვეული ხარისხის სიფრთხილის გამოჩენა იმ გადაწყვეტილებების მიღებისას, რომლებიც საჭიროა გაურკვევლობის პირობებში გაკეთებული შეფასებებისათვის ისე, რომ აქტივები და შემოსავლები შეფასებული არ იყოს გადაჭარბებულად, ხოლო ხარჯები და ვალდებულებები შემცირებულად.

თუმცა, წინდახედულობა არ იძლევა იმის საშუალებას, რომ, მაგალითად, მოხდეს: (ა) დაფარული რეზერვების ან ჭარბი ანარიცხების შექმნა, (ბ) აქტივების ან შემოსავლების განზრახ შემცირება, ან (გ) ვალდებულებებისა

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

და ხარჯების განზრახ გადიდება, ვინაიდან ფინანსური ანგარიშგება არ იქნება ნეიტრალური და, შესაბამისად, არ ექნება საიმედოობის ხარისხი.

სისრულე

ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაცია უნდა იყოს სრული, არსებითობისა და დანახარჯების გათვალისწინებით.

შესადარისობა

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაცია შესადარისია, როდესაც მის მომხმარებლებს შეუძლიათ დაადგინონ მსგავსებები და განსხვავებები ამ ინფორმაციასა და სხვა ანგარიშებში მოცემულ ინფორმაციას შორის.

შესადარისობა ვრცელდება:

- ა) სხვადასხვა ერთეულების ფინანსური ანგარიშგების შედარებაზე; და
- ბ) სხვადასხვა პერიოდის ერთი და იმავე ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების შედარებაზე.

თვისების მნიშვნელოვანი ელემენტია მომხმარებლების მოთხოვნის დაკმაყოფილება ინფორმაციაზე, რომელიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებულ ყველა მნიშვნელოვან პოლიტიკას, მათში შეტანილ ცვლილებებსა და ამ ცვლილების შედეგებს.

ვინაიდან მომხმარებლებს სურთ ერთეულის სხვადასხვა პერიოდის საქმიანობის შედეგების შედარება, მნიშვნელოვანია იმის გათვალისწინება, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავდეს წინა პერიოდების ინფორმაციას.

ინფორმაციის შესაბამისობისა და საიმედოობის შეზღუდვა

დროულობა

თუ ინფორმაციის მიწოდება უსაფუძვლოდ დაყოვნდება, ინფორმაციამ შესაძლოა დაკარგოს აქტუალობა. იმისათვის, რომ მოხდეს ინფორმაციის დროული წარდგენა, შესაძლოა ხშირად საჭირო იყოს ინფორმაციის მიწოდება მანამ, სანამ ცნობილი გახდება ოპერაციის ყველა ასპექტი და, ამგვარად, მისი საიმედოობა შეილახება. ამის საპირისპიროდ, თუ ანგარიშგება გადაიდება მანამ, სანამ ცნობილი გახდება ყველა ასპექტი, ინფორმაცია შესაძლოა იყოს ძალიან საიმედო, მაგრამ ნაკლებად წაადგება იმ მომხმარებელს, რომელმაც უნდა მიიღოს გადაწყვეტილებები შუალედურ პერიოდში. შესაბამისობასა და საიმედოობას შორის ბალანსის მიღწევისას მხედველობაში უნდა მივიღოთ ის, თუ როგორ უნდა დავაკმაყოფილოთ მომხმარებელთა გადაწყვეტილების მიღების საჭიროება ყველაზე ოპტიმალურად.

ბალანსი სარგებელსა და დანახარჯებს შორის

ბალანსი სარგებელსა და დანახარჯებს შორის საკმაოდ გავრცელებული შეზღუდვაა.

მიღებული სარგებელი უნდა აღემატებოდეს მისი უზრუნველყოფის დანახარჯებს. თუმცა, სარგებლისა და დანახარჯების შეფასება შესაბამისი განსჯის საგანია. გარდა ამისა, დანახარჯები ყოველთვის არ გაიწევა იმ მომხმარებლის მიერ, რომელიც სარგებელს იღებს. სარგებელს ასევე იღებს სხვა მომხმარებელიც, გარდა იმისა, რომლისთვისაც მომზადდა ინფორმაცია. ამის გამო, მნელია გამოვიყენოთ სარგებლისა და დანახარჯების ტესტი, ნებისმიერ კონკრეტულ შემთხვევაში. მიუხედავად ამისა, სტანდარტის შემქმნელები, რომლებიც პასუხისმგებელნი არიან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე და ასევე ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები უნდა ათვითცნობიერებდნენ აღნიშნულ შეზღუდვას.

ბალანსი ხარისხობრივ მახასიათებლებს შორის

პრაქტიკაში, ხშირად საჭიროა ხარისხობრივ მახასიათებლებს შორის ბალანსის ან კომპრომისის მიღწევა. ჩვეულებრივ, ამის მიზანია მახასიათებლებს შორის შესაფერისი ბალანსის დაცვა, ფინანსური ანგარიშგების ამოცანების გადასაწყვეტად. მახასიათებელთა შედარებითი მნიშვნელობა სხვადასხვა შემთხვევებში პროფესიული განსჯის საგანია.

შესწორებები და ცვლილებები სხვა სსბასს–ებში

2008 წლის 1 იანვრისათვის გამოსაყენებელ სსბასს–ებში:

- (ა) ტერმინები “წმინდა ნამეტი“ და “წმინდა დეფიციტი“ შეიცვალა “ნამეტით“ და “დეფიციტით“; და
- (ბ) ტერმინი “ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართული შენიშვნები“ შეიცვალა “განმარტებითი შენიშვნებით“.

დასკვნის საფუძველი

წინამდებარე დასკვნის საფუძველი თან ერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს სსბასს 1-ის ნაწილს.

სსბასს 1-ის შესწორება ბასსს-ის მიერ განხორციელებული 2003 წლის საერთო გაუმჯობესების პროექტის შედეგად

წინამძღვრები

დს 1. სსბასს-ის საბჭოს სამუშაო პროგრამის მნიშვნელოვანი ელემენტია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების კონვერგენციის პროგრამა. სსბასსს-ს პოლიტიკა მდგომარეობს იმაში, რომ უნდა მოხდეს სსბასს-ების დარიცხვის მეთოდის დაახლოება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ფასს-ებთან საჯარო სექტორის შესაბამისი ერთეულებისათვის.

დს 2. დარიცხვის მეთოდის შესახებ არსებულ სსბასს-ებში, რომლებიც ემთხვევა ფასს-ებს, შენარჩუნებულია ფასს-ების მოთხოვნები, სტრუქტურა და ტექსტი, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა არსებობს საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი მისგან გადახვევის სპეციფიკური მიზეზი. ანალოგიური ფასს-იდან გადახვევას მაშინ აქვს ადგილი, როდესაც მოცემული ფასს-ის მოთხოვნები ან ტერმინოლოგია არ შეესაბამება საჯარო სექტორს, ან, როდესაც დამატებითი კომენტარების ან მაგალითების დართვაა საჭირო, რათა ნათელი გახდეს გარკვეული მოთხოვნები, საჯარო სექტორთან მიმართებაში. სსბასს-ებსა და მათ შესაბამის ფასს-ებს შორის განსხვავებები განხილულია დოკუმენტში „ფასს-ებთან შედარება“, რომელიც დაერთვის თითოეულ სსბასსს.

დს 3. 2002 წლის მაისში ბასსს-მა „საერთო გაუმჯობესების პროექტის“ ფარგლებში გამოსცა განსახილველი პროექტი, რომელიც ითვალისწინებდა ბასს 13-ის შესწორებას. ბასსს-ების საერთო გაუმჯობესების პროექტი მიზნად ისახავდა სტანდარტებში არსებული ალტერნატიული მიდგომების, გამეორებებისა და წინააღმდეგობების შემცირებას ან აღმოფხვრას, გარკვეულ საკითხებზე თანხვედრის მიღწევასა და სხვა გაუმჯობესებას. ბასსს-ების საბოლოო ვერსიები გამოიცა 2003 წლის დეკემბერში.

დს 4. 2000 წლის იანვარში გამოცემული სსბასს 1 ეფუძნებოდა ბასს 1-ს (რომელშიც შესწორებები შევიდა 1997 წელს). 2003 წლის დეკემბერში სსბასს 1 ხელახლა გამოიცა. 2003 წლის მეორე ნახევარში სსბასსს-ის საბჭოს წინამორბედმა ორგანომ, საჯარო სექტორის კომიტეტმა (სსკ) განახორციელა სსბასს-ების გაუმჯობესების პროექტი, რათა სსბასს-ები შესაბამისობაში მოეყვანა 2003 წლის დეკემბერში გამოცემულ გაუმჯობესებულ ბასს-ებთან.

დს 5. სსბასსს-მ გადახედა გაუმჯობესებულ ბასს 1-ს და ზოგადად დაეთანხმა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

სტანდარტების საბჭოს (ბასს) არგუმენტებს, ბასს 1-ს გადახედვასთან ცვლილებების შეტანასთან დაკავშირებით (ბასს-ის დასკვნის საფუძველი აქ წარმოდგენილი არ არის. ბასს-ის ყოველმხრივი სააბონენტო მომსახურების ხელმომწერებს შეუძლიათ დასკვნების საფუძველებს გაეცნონ ბასს-ის შემდეგ ვებგვერდზე: www.iasb.org). იმ შემთხვევებში, როდესაც სსბასს განსხვავდება შესაბამისი ბასს-იდან, სტანდარტის “დასკვნის საფუძველში”, საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკური მიზნებიდან გამომდინარე, ახსნილია, რამ განაპირობა ეს.

- დს 6. ბასს 1 კიდევ შეიცვალა, 2003 წლის დეკემბრის შემდეგ გამოცემული ფას-ების შესაბამისად. სსბასს 1 არ შეიცავს 2003 წლის დეკემბრის შემდეგ გამოცემული ფას-ების გავლენით ბასს 1-ში შეტანილ ცვლილებებს, ვინაიდან სსბასს-ის საბჭოს ჯერ არ გადაუხედია და ჩამოუყალიბებია ამ მოთხოვნათა გამოყენების საკითხი, საჯარო სექტორის ერთეულებთან მიმართებით.

შემოსავალი

- დს 7. ბასს 1-ში გამოიყენება ტერმინი „შემოსულობა“, ხოლო სსბასს 1-ში არა. სსბასს 1-ში გამოყენებულია ტერმინი „შემოსავლები, რომელიც შეესაბამება ბასს-ებში/ფასს-ებში გამოყენებულ ტერმინ „შემოსულობას“. ტერმინი „შემოსულობა“ უფრო ვრცელია, ვიდრე „შემოსავალი“, რადგან მოიცავს შემოსავლის გარდა სხვა შემოსულობასაც. სსბასს-ებში მოცემული არ არის შემოსავლის განმარტება და ასეთი განმარტების შემოღებას არ ითვალისწინებდა არც გაუმჯობესების პროექტი; შესაბამისად, ეს საკითხი შეტანილი არ იყო სტანდარტის განსახილველ პროექტში 26-ში.

განსაკუთრებული მუხლები

- დს 8. ბასს 1 ერთეულს უკრძალავს, რომ შემოსავლის ან ხარჯების რომელიმე მუხლი წარმოადგინოს, როგორც განსაკუთრებული, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, ან შენიშვნებში. ბასსს-მა დაადგინა, რომ ასეთი ტიპის მუხლები წარმოიქმნება ჩვეულებრივი ბიზნესრისკებიდან, რომლებსაც ერთეული აწყდება საქმიანობისას და არ საჭიროებს ცალკე კომპონენტის სახით წარდგენას მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ოპერაციის ან სხვა მოვლენის ბუნება ან ფუნქცია (დანიშნულება) უნდა განაპირობებდეს მის წარდგენას მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში და არა მისი სიხშირე.

- დს 9. სსბასს 1-ში (2000) მოცემული განსაკუთრებული მუხლების განმარტება განსხვავდებოდა ბასს 8-ის ადრინდელი ვერსიის (1993) - *საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი, არსებითი შეცდომები და ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში* - განმარტებისაგან. ეს განსხვავება გამოხატავდა საჯარო სექტორის თვალთახედვას იმის შესახებ, რა მიიჩნევა განსაკუთრებულ მუხლ-

ეზად საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის.

დს 10.წინამდებარე სტანდარტი პირდაპირ არ კრძალავს შემოსავლების ან ხარჯების მუხლების წარდგენას განსაკუთრებული მუხლების სახით, არც ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში და არც შენიშვნებში. ბასს 1 კრძალავს შემოსავლებისა და ხარჯების ნებისმიერი მუხლის წარდგენას განსაკუთრებული მუხლების სახით როგორც მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, ასევე მის შენიშვნებში. სსბასსს-ს კი მი-აჩნია, რომ სსბასს-ები ერთეულებს არ უნდა უკრძალავდეს განსაკუთრებული მუხლების გამჟღავნებას ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, ან შენიშვნებში. ამის მიზეზი ისაა, რომ, საბჭოს აზრით, ინფორმაციის გამჟღავნება განსაკუთრებული მუხლების შე-სახეზე, შეიძლება შეესაბამებოდეს ფინანსური ანგარიშგების მიზნებსა და ხარისხობრივ მახასიათებლებს. თუმცა, სხვა წევრებს მიაჩნიათ, რომ არ არსებობს საჯარო სექტორისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური მიზეზი იმისა, რომ ამ საკითხთან მიმართებაში არ შეესაბამებოდეს ბასს 1-ს. მათ აღნიშნეს, რომ სსბასს 1 არ კრძალავს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან შენიშვნებში ისეთი მუხლების ცალკე წარდგენას, რომლებიც განსხვავდება მთავრობის ჩვეულებრივი საქ-მიანობისაგან, ვინაიდან ეს მუხლები არსებითია. ისინი დარწმუნე-ბულნი არ არიან იმაში, რომ არსებობს საჯარო სექტორისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური მიზეზი იმისა, რომ სსბასს 1 არ ითვალისწინებდეს ბასსს-ის მიერ შემოღებულ აკრძალვას, ფინანსურ ანგარიშგებაში „განსაკუთრებული მუხლების“ წარდგენის თაობაზე.

ბასს 1-ის გადახედვა და შესწორება, ბასსს-ის მიერ 2008 წელს გამოცემული დოკუმენტის - „ფასს-ების გაუმჯობესება“ - შესაბამისად

დს 11.სსბასსს-ის საბჭომ განიხილა ბასს 1-ის შესწორებები, რომლებსაც ითვალისწინებდა ბასსს-ის მიერ 2008 წლის მაისში გამოცემული დოკუმენტი - „ფასს-ების გაუმჯობესება“ და ზოგადად დაეთანხმა ბასსს-ის არგუმენტებს, რისთვისაც მან გადახედა ბასს 1-ს და შესაბამისი ცვლილებები შეიტანა. სსბასსს-ის საბჭომ დაადგინა, რომ არ არსებობდა საჯარო სექტორისთვის დამახასიათებელი რაიმე სპეციფიკური მიზეზი იმისათვის, რომ მას არ მიეღო ბასს 1-ში შეტანილი ცვლილებები.

ბასს 1-ის გადახედვა და შესწორება, ბასსს-ის მიერ 2009 წელს გამოცემული დოკუმენტის - „ფასს-ების გაუმჯობესება“ - შესაბამისად

დს 12.სსბასსს-ის საბჭომ განიხილა ბასს 1-ის შესწორებები, რომლებსაც ითვალისწინებდა ბასსს-ის მიერ 2009 წლის აპრილში გამოცემული დოკუმენტი - „ფასს-ების გაუმჯობესება“ და ზოგადად დაეთანხმა ბასსს-ის არგუმენტებს, რისთვისაც მან გადახედა ბასს 1-ს და შეიტანა შესაბამისი ცვლილებები. სსბასსს-ის საბჭომ დაადგინა, რომ არ არსებობდა საჯარო სექტორისთვის დამახასიათებელი რაიმე

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა
სპეციფიკური მიზეზი იმისათვის, რომ მას ბასს 1-ში შეტანილი
ცვლილებები არ მიეღო.

მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე წინამდებარე მითითებები თან ერთვის, მაგრამ ამ წარმოადგენს სსპას 1-ის ნაწილს.

ფინანსური ანგარიშგების საილუსტრაციო სტრუქტურა

- მდ1. წინამდებარე სტანდარტში განსაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები და მინიმალური მოთხოვნები ინფორმაციის გამჟღავნებისთვის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებასა და ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, ასევე წმინდა აქტივებში/კაპიტალში მომხდარი ცვლილებების წარდგენისთვის. მასში ასევე აღწერილია სხვა მუხლებიც, რომელთა წარდგენაც შესაძლებელია ან ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან შენიშვნებში. წინამდებარე მითითებებში განხილულია იმ მეთოდების მარტივი მაგალითები, რომელთა მეშვეობითაც შესაძლებელია, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების, ფინანსური შედეგების ანგარიშგებისა და წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგების წარდგენის შესახებ, წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების დაკმაყოფილება. საჭიროებისამებრ, უნდა შეიცვალოს მუხლების წარდგენის თანმიმდევრობა და მათი სახელწოდებები, რათა მიღწეულ იქნეს სამართლიანი წარდგენა თითოეული ერთეულის კონკრეტულ პირობებში. მაგალითად, საჯარო სექტორის ისეთი ერთეულისთვის, როგორიცაა, თავდაცვის დეპარტამენტი, ფინანსური ანგარიშგების მუხლები, სავარაუდოდ, მნიშვნელოვნად იქნება განსხვავებული ცენტრალური ბანკის მუხლებისგან.
- მდ2. საილუსტრაციო ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება გვიჩვენებს ერთ გზას, რომლითაც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში შეიძლება წარდგენილი იყოს მიმდინარე (მოკლევადიანი) და არამიმდინარე (გრძელვადიანი) მუხლები. შეიძლება სხვა ფორმატიც იყოს მისაღები, თუ ზემოაღნიშნული მუხლების გამიჯვნა ნათელი იქნება.
- მდ3. საილუსტრაციო ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ქვეყნის მთავრობისათვის და ფინანსური შედეგების ანგარიშგება (ფუნქციების მიხედვით მომზადებული) ფუნქციებს გვიჩვენებს, სახელმწიფოს მიერ დადგენილი საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით, რომლებიც გამოიყენება სახელმწიფო ფინანსურ სტატისტიკაში. სავარაუდოდ, ზემოაღნიშნული ფუნქციური კლასიფიკაციები გამოსადეგი არ იქნება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულისთვის. მიმართეთ წინამდებარე სტანდარტს უფრო საერთო ხასიათის ფუნქ-

ციური კლასიფიკაციის დასადგენად, რომელიც მისაღები იქნება საჯარო სექტორის სხვა ერთეულებისთვის.

მდ4. მაგალითები მიზნად არ ისახავს სსბასს-ების ყველა ასპექტის ილუსტრირებას და არც ფინანსური ანგარიშგების სრულ კომპლექტს არ ეხება, რომელიც ასევე მოიცავს ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მიმოხილვასა და სხვა განმარტებით შენიშვნებს.

საჯარო სექტორის ერთეული – სააღრიცხვო პოლიტიკის ანგარიშგება (ამონარიდი)

ანგარიშვალდებული ერთეული

წინამდებარე ფინანსური ანგარიშგება განკუთვნილია საჯარო სექტორის ერთეულისათვის (A ქვეყნის ეროვნული მთავრობისათვის). ფინანსური ანგარიშგება ეხება ანგარიშვალდებულ სამეურნეო ერთეულს, როგორც ეს განსაზღვრულია შესაბამის კანონმდებლობაში (სახელმწიფო ფინანსების კანონი 20XX). ეს მოიცავს:

- ცენტრალურ სამთავრობო სამინისტროებს; და
- სახელმწიფო კომერციულ საწარმოებს.

მომზადების საფუძველი

ფინანსური ანგარიშგება აკმაყოფილებს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის შესახებ არსებულ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს. შეფასების საფუძველად გამოყენებულია პირვანდელი ღირებულება, რომელიც კორექტირებულია აქტივების გადაფასებით.

ფინანსური ანგარიშგება მომზადდა ფუნქციონირებადი ერთეულის დაშვების საფუძველზე და ერთი და იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა უცვლელად გამოიყენება მთელი პერიოდის განმავლობაში.

საჯარო სექტორის ერთეული — ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება 20X2 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

20X2 წლის 31 დეკემბრისათვის

(ათას სავალუტო ერთეულში)

	20X2	20X1
აქტივები		
მოკლევადიანი აქტივები		
ფულადი სახსრები და მათი	X	X
ექვივალენტები		
დებიტორული დავალიანებები	X	X
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები	X	X
გადახდილი ავანსი	X	X
სხვა მოკლევადიანი აქტივები	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
გრძელვადიანი აქტივები		
დებიტორული დავალიანებები	X	X
ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში	X	X
სხვა ფინანსური აქტივები	X	X
ინფრასტრუქტურა, მანქანა-დანადგარები	X	X
და მოწყობილობა		
მიწა და შენობები	X	X
არამატერიალური აქტივები	X	X
სხვა გრძელვადიანი აქტივები	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
სულ აქტივები	<u>X</u>	<u>X</u>
ვალდებულებები		
მოკლევადიანი ვალდებულებები		
კრედიტორული დავალიანებები	X	X
მოკლევადიანი სესხები	X	X
გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე	X	X
ნაწილი		
მოკლევადიანი ანარიცხები	X	X
დაქირავებულთა სარგებელი	X	X
ასაკობრივი პენსია	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
გრძელვადიანი ვალდებულებები		
კრედიტორული დავალიანებები	X	X
გრძელვადიანი სესხები	X	X
გრძელვადიანი ანარიცხები	X	X
დაქირავებულთა სარგებელი	X	X
ასაკობრივი პენსია	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
სულ ვალდებულებები	<u>X</u>	<u>X</u>
წმინდა აქტივები	<u>X</u>	<u>X</u>

	20X2	20X1
წმინდა აქტივები/კაპიტალი		
კაპიტალში შენატანები სხვა სახელმწიფო	X	X
ერთეულების მიერ		
რეზერვები	X	X
დაგროვილი ნამეტი/ (დეფიციტი)	X	X
უმცირესობის წილი	X	X
სულ წმინდა აქტივები/კაპიტალი	<u>X</u>	<u>X</u>

საჯარო სექტორის ერთეული — ფინანსური შედეგების ანგარიშგება 20X2 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

(ფუნქციების მიხედვით ხარჯების კლასიფიკაციის ილუსტრირება)

(ათას სავალუტო ერთეულში)

	20X2	20X1
შემოსავლები		
გადასახადები	X	X
მოსაკრებელი, საურავი, ჯარიმები და ლიცენზიები	X	X
შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან	X	X
ტრანსფერები სხვა სახელმწიფო ერთეულებიდან	X	X
სხვა შემოსავლები	X	X
სულ შემოსავლები	<u>X</u>	<u>X</u>
ხარჯები		
საზოგადოებრივი მომსახურება	(X)	(X)
თავდაცვა	(X)	(X)
საზოგადოებრივი წესრიგი და უსაფრთხოება	(X)	(X)
განათლება	(X)	(X)
ჯანდაცვა	(X)	(X)
სოციალური დაცვა	(X)	(X)
საბინაო და კომუნალური მომსახურება	(X)	(X)
გართობა, კულტურა და რელიგია	(X)	(X)
ეკონომიკური საქმიანობა	(X)	(X)
გარემოს დაცვა	(X)	(X)
სხვა ხარჯები	(X)	(X)
ფინანსური დანახარჯები	(X)	(X)
სულ ხარჯები	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
წილი მეკავშირე ერთეულების ნამეტში *	<u>X</u>	<u>X</u>
პერიოდის ნამეტი/(დეფიციტი)	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

* ეს ნიშნავს მეკავშირე ერთეულების ნამეტის წილს, რომელიც მიეკუთვნება მეკავშირე ერთეულების მფლობელებს, ანუ, წილს, რომელიც რჩება გადასახადების გადახდისა და მეკავშირე საწარმოების უმცირესობის წილის გამოკლების შემდეგ.

	20X2	20X1
მისაკუთვნიებული:		
მაკონტროლებელი ერთეულის მფლობელებზე	X	X
უმცირესობის წილზე	X	X
	X	X

საჯარო სექტორის ერთეული — ფინანსური შედეგების ანგარიშგება 20X2 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით (ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ხარჯების კლასიფიკაციის ილუსტრირება)

(ათას სავალუტო ერთეულში)

	20X2	20X1
შემოსავლები		
გადასახადები	X	X
მოსაკრებელი, საურავი, ჯარიმები და ლიცენზიები	X	X
შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან	X	X
ტრანსფერები სხვა სახელმწიფო ერთეულებიდან	X	X
სხვა შემოსავლები	X	X
სულ შემოსავლები	<u>X</u>	<u>X</u>
ხარჯები		
ხელფასები, სარგოები და დაქირავებულთა სარგებელი	(X)	(X)
გრანტები და სხვა სატრანსფერო გადასახდელები	(X)	(X)
მარაგი და სახარჯი მასალა	(X)	(X)
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	(X)	(X)
ძირითადი საშუალებების გაუფასურება*	(X)	(X)
სხვა ხარჯები	(X)	(X)
ფინანსური დანახარჯები	(X)	(X)
სულ ხარჯები	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
წილი მეკავშირე ერთეულების ნამეტში	<u>X</u>	<u>X</u>
პერიოდის ნამეტი/(დეფიციტი)	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
მისაკუთვნებელი:		

* ფინანსური შედეგის ანგარიშგებაში, რომელშიც ხარჯები კლასიფიცირებულია მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, ძირითადი საშუალებების გაუფასურების ზარალი ნაჩვენებია ცალკე პუნქტად. ამის საპირისპიროდ, თუ ხარჯები დაჯგუფებულია ფუნქციების მიხედვით, გაუფასურების ზარალი შედის იმ ფუნქციაში (ებში), რომლებსაც იგი უკავშირდება. 79

	20X2	20X1
მაკონტროლებელი ერთეულის მფლობელებზე	X	X
უმცირესობის წილზე	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

საჯარო სექტორის ერთეული — წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება 20X1 წლის 31 დეკემბერს დამთავრებული წლისათვის

(ათას საკალუტო ერთეულში)	მისაკუთვნიებული მაკონტროლებელი ერთეულის მფლობელებზე					უმცირესობის წილი	სულ წმინდა აქტივები/კაპიტალი
	კაპიტალში შენატანი	სხვა რეზერვები ¹	გადაანგარიშების რეზერვი	დაგროვილი ნამეტი/ (დეფიციტი)	სულ		
ნაშთი 20X0 წლის 31 დეკემბრისთვის	X	X	(X)	X	X	X	X
ცვლილებები საადრიცხო პოლიტიკაში				(X)	(X)	(X)	(X)
გადაანგარიშებული ნაშთი	X	X	(X)	X	X	X	X
20X1 წლის ცვლილებები წმინდა აქტივებში/კაპიტალში							
მოგება ქონების გადაფასებიდან		X			X	X	X
ზარალი ინვესტიციების გადაფასებიდან		(X)			(X)	(X)	(X)
საკუროს სხვაობა უცხოური ოპერაციების გადანგარიშებიდან			(X)		(X)	(X)	(X)
წმინდა შემოსავლები, რომელიც პირდაპირ აღიარებულია წმინდა აქტივებში/ კაპიტალში		X	(X)		X	X	X

¹ სხვა რეზერვები, თუ არსებითია, გაანალიზებულია მათ კომპონენტებში.

(ათას საგალუტო ერთეულში)

მოცემული პერიოდის ნამეტი

სულ მოცემულ პერიოდში აღიარებული შემოსავლები და ხარჯები

ნაშთი 20X0 წლის 31 დეკემბრისთვის, გადმოტანილი

ნაშთი 20X0 წლის 31 დეკემბრისთვის, გადასატანი

20X1 წლის ცვლილებები წმინდა აქტივებში/კაპიტალში

ზარალი ქონების გადაფასებიდან

მოგება ქონების გადაფასებიდან

საკუროს სხვაობა უცხოური ოპერაციების გადანაწილებიდან

წმინდა შემოსავლები, რომელიც პირდაპირ აღიარებულია წმინდა აქტივებში/ კაპიტალში

მოცემული პერიოდის დეფიციტი

მისაკუთვნიებული მაკონტროლებელი ერთეულის მფლობელებზე					უმცირესობის წილი	სულ წმინდა აქტივები/კაპიტალი
კაპიტალში შენატანი	სხვა რეზერვები ¹	გადაანგარიშების რეზერვი	დაგროვილი ნამეტი/ (დეფიციტი)	სულ		
			X	X	X	X
	X	(X)	X	X	X	X
X	X	(X)	X	X	X	X
X	X	X	X	X	X	X
	(X)			(X)	(X)	(X)
	X			X	X	X
		(X)		(X)	(X)	(X)
(X)	(X)			(X)	(X)	(X)
			(X)	(X)	(X)	(X)

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

(ათას საკალუტო ერთეულში)

სულ მოცემულ პერიოდში აღიარებული
შემოსავლები და ხარჯები

ნაშთი 20X2 31 დეკემბრისთვის

მისაკუთვნიებული მაკონტროლებელი ერთეულის მფლობელებზე					უმცირესობის წილი	სულ წმინდა აქტივები/კაპიტალი
კაპიტალში შენატანი	სხვა რეზერვები ¹	გადაანგარიშ ბის რეზერვი	დაგროვილი ნამეტი/ (დეფიციტი)	სულ		
	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
X	X	(X)	X	X	X	X

ბასს 1-თან შედარება

ბასს 1, ძირითადად, გამომდინარეობს ბასს 1-დან (2003) და შეიცავს ყველა ცვლილებას, რომელიც ბასს 1-ში შევიდა 2008 წლის მაისსა და 2009 წლის აპრილში გამოცემული დოკუმენტების - *ფას-ების გაუმჯობესება* - შედეგად. წინამდებარე სტანდარტის გამოცემის დროს სსბასს-ს განხილული არ ჰქონდა ფასს 5-ის - *გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები* - გამოყენების საკითხი, საჯარო სექტორის ერთეულებთან მიმართებაში. შესაბამისად, სსბასს 1 არ ასახავს ფასს 5-ის გამოქვეყნებისას ბასს 1-ში შეტანილ ცვლილებებს. სსბასს 1-სა და ბასს 1-ს შორის ძირითადი განსხვავებები მდგომარეობს შემდეგში:

- ბასს 1-ისგან განსხვავებით დამატებითი კომენტარი შევიდა სსბასს 1-ში იმისათვის, რომ ნათლად წარმოჩენილიყო ამ სტანდარტის გამოყენება საჯარო სექტორის ერთეულების ბუღალტრულ აღრიცხვაში, მაგალითად, უფრო გაფართოვდა ფუნქციონირებადი ერთეულის ცნების გამოყენების განხილვა;
- ბასს 1-ით ნებადართულია ან იმ ანგარიშგების წარდგენა, რომელიც გვიჩვენებს წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში მომხდარ ყველანაირ ცვლილებას, ან ანგარიშგების, რომელშიც მოცემულია წმინდა აქტივების/საკუთარი კაპიტალის ისეთი ცვლილებები, რომლებიც განპირობებული არ არის მესაკუთრეებთან, როგორც აქციონერებთან კაპიტალთან დაკავშირებით შესრულებული ოპერაციებიდან და მესაკუთრეებზე, როგორც აქციონერებზე განხორციელებული განაწილებებიდან. სსბასს 1 მოითხოვს ისეთი ანგარიშგების წარდგენას, რომელიც ასახავს წმინდა აქტივებში/კაპიტალში მომხდარ ყველანაირ ცვლილებას;
- სსბასს 1-ში ზოგჯერ გამოყენებულია ბასს 1-გან განსხვავებული ტერმინოლოგია. ამის ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითებია ტერმინების „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“ და „წმინდა აქტივი/კაპიტალი“ გამოყენება სსბასს 1-ში. ბასს 1-ში მოცემული ანალოგიური ტერმინებია „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“ და „საკუთარი კაპიტალი“;
- სსბასს 1-ში არ გამოიყენება ტერმინი „შემოსავალი“, რომელსაც

ბასს 1-ში ტერმინ “შემოსულობაზე” უფრო ფართო დატვირთვა გააჩნია;

- ბასს 1-ში განმარტებულია “ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს) და მინიშნებულია, რომ ეს ტერმინი მოიცავს ფასს-ებს, ბასს-ებსა და იმპ/ფაისკ-ის მიერ გამოცემულ ინტერპრეტაციებს. სსბასს 1-ში განმარტებული არ არის „საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები“;
- სსბასს 1 ბასს 1-ისგან განსხვავებული ტექნიკური ტერმინების განმარტებებს შეიცავს (პუნქტი 7);
- სსბასს 1 შეიცავს კომენტარებს, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებით, ხოლო ბასს 1 – არა (პუნქტები 19–20);
- სსბასს 1-ში გამოყენებულია ფრაზა “წინამდებარე სტანდარტში განსაზღვრული ფინანსური ანგარიშგების მიზანი“, რომელიც ცვლის ბასს 1-ში გამოყენებულ ანალოგიურ ფრაზას - “სტრუქტურულ საფუძვლებში განსაზღვრული ფინანსური ანგარიშგების მიზანი“. ამ განსხვავებას განაპირობებს ის ფაქტი, რომ არ არსებობს სსბასს-ების სტრუქტურული საფუძვლები;
- კომენტარი ფინანსური ანგარიშგების დროულობაზე მოცემულია სსბასს 1-ში, ვინაიდან სსბასს-ებს არა აქვს ანალოგიური სტრუქტურული საფუძვლები (პუნქტი 69);
- სსბასს 1 ერთეულებს აშკარად არ უკრძალავს შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების წარდგენას განსაკუთრებული მუხლების სახით, ან ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, ან მის შენიშვნებში. ბასს 1 კრძალავს ამონაგებისა და ხარჯების ნებისმიერი მუხლის წარდგენას განსაკუთრებულ მუხლად, როგორც მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, ასევე შენიშვნებში;
- სსბასს 1 შეიცავს გარდამავალ დებულებებს, რაც იმის საშუალებას იძლევა, რომ არ მოხდეს ისეთი მუხლების გამოტოვება, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგებიდან გამოირიცხა, სხვა სსბასს-ის გარდამავალი დებულების გამოყენების გამო (მუხლი 151) ;
- სსბასს 1-ის ა~ დანართი შეიცავს ხარისხობრივი მახასიათებლების ოფიციალურ შეჯამებას (რომელიც ეყრდნობა ბასსს-ის მიერ გამოცემულ სტრუქტურულ საფუძვლებს).

სსბასს 2—ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ (ბასს) 7–ს, ფულადი ნაკადების ანგარიშგება. ბუღალტრულ საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) ამ გამოცემაში, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით, გამოყენებულია ამონარიდები ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ (ბასს) 7–დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის სავაჭრო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 2—ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება

სსბასს-ს ისტორია

ეს ვერსია მოიცავს ცვლილებებს სსბასს-ში 2012 წლის 15 იანვრის მდგომარეობით..

სსბასს 2, ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება, გამოქვეყნდა 2000 წლის მაისში.

მას შემდეგ სსბასს 2-მა განიცადა შემდეგი ცვლილებები:

- სსბასს 3, სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები (გამოიცა 2006 წლის დეკემბერში)
- სსბასს 4, უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები (გამოიცა 2006 წლის დეკემბერში)
- გადამუშავებული სსბასს (2010 წლის იანვრის გამოცემა)
- გადამუშავებული სსბასს (2010 წლის ნოემბრის გამოცემა)

სსბასს 2-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
22	შეცვლილია	გაუმჯობესებული სსბასს 2010 წლის იანვარი გაუმჯობესებული სსბასს 2010 წლის ნოემბერი
25	შეცვლილია	გაუმჯობესებული სსბასს 2010 წლის ნოემბერი
27	შეცვლილია	გაუმჯობესებული სსბასს 2010 წლის ნოემბერი
30	შეცვლილია	გაუმჯობესებული სსბასს 2010 წლის ნოემბერი
36	შეცვლილია	სსბასს 4 2006 წლის დეკემბერი
37	შეცვლილია	სსბასს 4 2006 წლის დეკემბერი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
40 ¹	ამოღებულია	სსბასს 3 2006 წლის დეკემბერი გაუმჯობესებული სსბასს 2010 წლის ნოემბერი
41	ამოღებულია	სსბასს 3 2006 წლის დეკემბერი
42	შეცვლილია	გაუმჯობესებული სსბასს 2010 წლის ნოემბერი
43	შეცვლილია	გაუმჯობესებული სსბასს 2010 წლის ნოემბერი
47	შეცვლილია	გაუმჯობესებული სსბასს 2010 წლის ნოემბერი
63ა	დამატება	გაუმჯობესებული სსბასს 2010 წლის იანვარი
63ბ	დამატება	გაუმჯობესებული სსბასს 2010 წლის ნოემბერი
სმ	შეცვლილია	სსბასს 3 2006 წლის დეკემბერი

¹ შესაბამისი პუნქტები გადაინომრა.

სსზასს 2—ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება

შინაარსი

პუნქტი

მიზანი

მოქმედების სფერო	1–4
ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ ინფორმაციის სარგებლიანობა	5–7
განმარტებები	8–17
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები	9–11
ეკონომიკური ერთეული	12–14
მომავალი ეკონომიკური სარგებელი და მომსახურების	
პოტენციალი	15
სახელმწიფო კომერციული საწარმოები	16
წმინდა აქტივები/კაპიტალი	17
ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების წარდგენა	18–26
საოპერაციო საქმიანობა	21–24
საინვესტიციო საქმიანობა	25
საფინანსო საქმიანობა	26
საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული	
ფულადი სახსრების ნაკადების წარდგენა	27–30
საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი	
სახსრების ნაკადების წარდგენა	31
ფულადი სახსრების ნაკადების წარდგენა ნეტო მეთოდით	32–35
ფულადი სახსრების ნაკადების წარდგენა ნეტო მეთოდით	36–39
პროცენტები და დივიდენდები	40–43
მოგების გადასახადი	44–46
ინვესტიციები კონტროლირებულ ერთეულებში მეკავშირე ერთეულებში	
და ერთობლივ საქმიანობაში	47–48

შეძენები და გასვლები კონტროლირებული და სხვა სამეურნეო ერთეულების	49–53
არაფულადი ოპერაციები	54–55
ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ელემენტები	56–58
სხვა განმარტებითი შენიშვნები.....	59–62
ძალაში შესვლის თარიღი	63–64
საილუსტრაციო მაგალითები	
შედარება ბასს 7-თან	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 2, ფულადი ნაკადების ანგარიშგება, ჩამოყალიბებულია მიზანსა და 1–64 პუნქტებში. ყველა პუნქტს გააჩნია თანაბარი ძალა. სსზასს 2 უნდა აღქმულ იქნეს მისი მიზნის და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კონტექსტში. დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში სსზასს 3, სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევის და გამოყენების საფუძველია.

მიზანი

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება განსაზღვრავს (ა) ფულადი სახსრების შემოდინების წყაროებს, (ბ) მუხლებს, რომლებზეც მოხდა ფულადი სახსრების ხარჯვა საანგარიშო პერიოდში (გ) ფულადი სახსრების სალდოს საანგარიშო დღისათვის. ერთეულის ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ ინფორმაცია სასარგებლოა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთათვის, როგორც ანგარიშგების, აგრეთვე გადაწყვეტილების მიღების მიზნებისათვის. ინფორმაცია ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ საშუალებას აძლევს მის მომხმარებლებს დაადგინონ თუ როგორ გამოიმუშავა საჯარო სექტორის ერთეულმა მისი საქმიანობის დაფინანსებისათვის საჭირო ფულადი სახსრები და როგორ მოხდა ამ სახსრების გამოყენება. რესურსების განაწილების შესახებ გადაწყვეტილებების მიღებისა და შეფასებისათვის ერთეულის საქმიანობის საიმედოობის თვალსაზრისით, მომხმარებლებს სჭირდებათ ფულადი სახსრების ნაკადების გამოყენების დროულობის და მათი საიმედოობის შეფასება. ამ სტანდარტის მიზანია ერთეულის ფულადი სახსრების და მისი ეკვივალენტების წარსულში განხორციელებული ცვლილებების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება ფულადი სახსრების ანგარიშგების მეშვეობით, რომელიც კლასიფიცირებულია საანგარიშო პერიოდში საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადების სახით.

მოქმედების სფერო

- ერთეულმა, რომელიც ამზადებს და წარმოადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, უნდა მოამზადოს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება ამ სტანდარტის შესაბამისად და წარმოადგინოს იგი ფინანსური ანგარიშგების ნაწილად ყველა იმ პერიოდისათვის, რომლისთვისაც მზადდება ფინანსური ანგარიშგება.
- ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ ინფორმაცია შეიძლება სასარგებლო იყოს ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთათვის (ა) ერთეულის ფულადი სახსრების ნაკადების შეფასებისას, (ბ) ერთეულის კანონმდებლობასთან და საკანონმდებლო აქტებთან (საჭიროების შემთხვევაში დამტკიცებული ბიუჯეტები) შესაბამისობის შეფასებისას და (გ) გადაწყვეტილებების მისაღებად რესურსების გამოყოფაზე ან შეთანხმების დადებაზე ამ ერთეულთან. ისინი ძირითადად ინტერესდებიან იმით, თუ ერთეული როგორ გამოიმუშავებს და იყენებს ფულად რესურსებს და ფულად ეკვივალენტს. აღნიშნული მოქმედებს ერთეულის საქმიანობის

სახეობის მიუხედავად და მაშინ, როდესაც მისი ფულადი სახსრები შეიძლება წარმოადგენდნენ ამ საქმიანობის შედეგს, როგორც ეს ხდება საჯარო ფინანსური დაწესებულების შემთხვევაში. ერთეულებს ფულადი სახსრები ესაჭიროებათ ერთი და იგივე მიზეზით, რაც არ უნდა განსხვავებული იყოს მათი ძირითადი შემოსავლების წაქრმოქმნელი საქმიანობები. მათ ესაჭიროებათ ფულადი სახსრები, რომ დაფარონ მათ მიერ მოხმარებული საქონლისა და მომსახურების ხარჯები, ვალის მომსახურების ხარჯები და ზოგიერთ შემთხვევაში, შეამცირონ ძირითადი ვალის მოცულობა. შესაბამისად, მოცემული სტანდარტი მოითხოვს ყველა ერთეულისგან ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების წარდგენას.

3. **მოცემული სტანდარტი გამოიყენება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულის მიმართ, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.**
4. *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა*, რომელიც გამოცემულია სსბასსკ-ის მიერ, განსაზღვრავს, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს) იყენებენ ფასს-ებს, რომელიც გამოცემულია ბასსს-ს მიერ. სახელმწიფო კომერციული საწარმოები განმარტებულია სსბასს 1-ში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ ინფორმაციის სარგებლიანობა

5. ერთეულის ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ ინფორმაცია სასარგებლოა დაეხმაროს ინფორმაციის მომხმარებლებს მოახდინონ შემდეგი პროგნოზირება (ა) ერთეულისათვის მომავალში საჭირო ფულადი სახსრების, (ბ) მისი შესაძლებლობის მომავალში გამოიმუშავოს ფულადი სახსრები, (გ) მისი შესაძლებლობის დააფინანსოს ერთეულის საქმიანობის სფეროში და სახეობაში მომხდარი ცვლილებები. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება აგრეთვე იძლევა საშუალებას ერთეულმა მოახდინოს ანგარიშგება ფულადი სახსრების შემოღინებაზე და გაღინებაზე საანგარიშო პერიოდის მანძილზე.
6. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება, რომელიც გამოყენებულია სხვა ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად, მომხმარებლებს აძლევს საშუალებას შეაფასონ ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებები, მისი ფინანსური სტრუქტურა (ლიკვიდობისა და გადახდისუნარიანობის ჩათვლით), ასევე, შეაფასონ ფულადი სახსრების ნაკადების მოცულობაზე და დროში გადანაწილებაზე ერთეულის გავლენის უნარი, რათა შესაბამისი ადაპტაცია მოახდინონ ცვალებადი

გარემოებებისა და შესაძლებლობების წარმოქმნისას.. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება აგრეთვე აუმაჯობესებს სხვადასხვა ერთეულების ოპერაციული საქმიანობის შესადარისობას, ვინაიდან გამოირიცხავს განსხვავებული მეთოდების გამოყენების შესაძლებლობას ერთი და იგივე ოპერაციების და სხვა მოვლენების აღრიცხვისას.

7. წარსული მონაცემები ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ ხშირად გამოყენებულია თანხის, დროის და მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების განსაზღვრულობის ინდიკატორად. იგი აგრეთვე სასარგებლოა წარსული შეფასებების აკურატულობის და მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების პროგნოზირებისას.

ტერმინთა განმარტებები

8. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოიყენება შემდეგი მნიშვნელობით:

ფულადი სახსრები მოიცავენ ნაღდ ფულს და მოთხოვნადე დეპოზიტებს.

ფულადი სახსრების ეკვივალენტები არის მოკლევადიანი, მაღალლიკვიდური ინვესტიციები, რომლებიც დაუბრკოლებლად გადაიცვლება ნაღდი ფულის წინააღმდეგ ცნობილ ოდენობაზე და მათი ღირებულების შეცვლის რისკი უმნიშვნელოა.

ფულადი სახსრების ნაკადები წარმოადგენენ ფულადი სახსრების და მათი ეკვივალენტების შემოდინებას და გადინებას.

კონტროლი წარმოადგენს სხვა ერთეულის საქმიანობის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის მართვის შესაძლებლობას მისგან სარგებლის მიღების მიზნით.

საფინანსო საქმიანობა არის ისეთი საქმიანობა, რომლის შედეგად რაოდენობრივად და სტრუქტურულად იცვლება ერთეულის საკუთარი კაპიტალი და ნასესხები საშუალებები.

საინვესტიციო საქმიანობა არის გრძელვადიანი აქტივებისა და სხვა ინვესტიციების შეძენა და რეალიზაცია, რომლებსაც არ მოიცავს ფულადი სახსრების ეკვივალენტები.

საოპერაციო საქმიანობა წარმოადგენს საქმიანობას, რომელიც არ წარმოადგენს საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას..

საანგარიშო პერიოდი გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშო პერიოდის ბოლო დღის თარიღს.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

ფულადი სახსრები და მისი ეკვივალენტები

9. ფულადი სახსრების ეკვივალენტების დანიშნულებაა მოკლევადიანი ფულადი ვალდებულებების გასტუმრება საინვესტიციო ან სხვა მიზნებისგან განსხვავებით. იმისათვის, რომ ინვესტიცია კლასიფიცირდეს როგორც ფულადი სახსრების ეკვივალენტი, იგი ადვილად გაცვლადი უნდა იყოს წინასწარ ცნობილი ფულადი სახსრების მოცულობაზე და მისი ღირებულების შეცვლის რისკი იყოს უმნიშვნელო. ამიტომ, როგორც წესი, ინვესტიცია კვალიფიცირდება როგორც ფულადი სახსრების ეკვივალენტი, თუ მას დაფარვის მოკლე ვადა გააჩნია, მაგალითად, შეძენის დღიდან სამი თვე ან უფრო ნაკლები. ინვესტიციები საკუთარ კაპიტალში არ მიეკუთვნებიან ფულადი სახსრების ეკვივალენტებს თუ ისინი თავისი არსით არ არიან ფულადი სახსრების ეკვივალენტები
10. როგორც წესი, საბანკო სესხები მიიჩნევა საფინანსო საქმიანობად. თუმცა, ზოგიერთ ქვეყანაში საბანკო ოვერდრაფტები მოთხოვნამდე გადახდის პირობით წარმოადგენს ერთეულის ფულადი სახსრების მართვის ინტეგრალურ ნაწილს. ამ სიტუაციაში, საბანკო ოვერდრაფტები განხილულია ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების კომპონენტად. ამგვარი საბანკო შეთანხმებებისთვის დამახასიათებელია საბანკო ბალანსის ხშირი ცვლილება დადებითი სალდოდან ოვერდრაფტისკენ.
11. ფულადი სახსრების ნაკადებს არ მიეკუთვნება ფულადი სახსრების და მათი ეკვივალენტების მოძრაობა სხვადასხვა მუხლებს შორის, ვინაიდან ისინი არსებითად წარმოადგენენ ერთეულის ფულადი სახსრების მართვის ინსტრუმენტებს და არა მისი საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის ნაწილს. ფულადი სახსრების მართვა მოიცავს ჭარბი ფულადი სახსრების ინვესტირებას ფულადი სახსრების ეკვივალენტებში.

ეკონომიკური ერთეული

12. ტერმინი ეკონომიკური ერთეული გამოყენებულია მოცემულ სტანდარტში იმისათვის, რათა ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის განიმარტოს ერთეულების ჯგუფად, რომელშიც შედის მაკონტროლებელი ერთეული და კონტროლირებული ერთეულები.

13. ზოგჯერ ეკონომიკური ერთეულის აღსანიშნავად გამოიყენება სხვა ტერმინები, როგორიცაა ადმინისტრაციული ერთეული, ფინანსური ერთეული, კონსოლიდირებული ერთეული და ჯგუფი.
14. ეკონომიკური ერთეული შეიძლება მოიცავდეს ერთეულებს როგორც კომერციული, აგრეთვე სოციალური მიზნებით. მაგალითად განსახლების საკითხებით დაკავებული სახელმწიფო უწყება შეიძლება იყოს ეკონომიკური ერთეული, მასში შემავალი ერთეულებით, რომლებიც საბინაო მომსახურებას უწევენ მომხმარებლებს ნომინალურ ფასებში და კომერციულ ერთეულებს, რომლებიც იგივე სახის მომსახურებას ეწევიან კომერციულ ფასებში.

მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი

15. აქტივების მეშვეობით ერთეულები აღწევენ მათ მიერ დასახულ მიზნებს. აქტივები, რომელთა მეშვეობით ერთეულები ქმნიან საქონელს და მომსახურებას მათი მიზნების შესაბამისად, მაგრამ უშუალოდ არ გამოიმუშავენ წმინდა ფულად შემოსავლებს ხშირად იწოდება მომსახურების პოტენციალის მატარებლებად. აქტივები, რომელთა მეშვეობით ხდება წმინდა ფულადი სახსრების შემოდინების უზრუნველყოფა ხშირად იწოდება მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მატარებლებად. ყველა მოსალოდნელი მიზნის მოცვის მიზნით, რომლის მისაღწევად შეიძლება აქტივების გამოყენება, მოცემული სტანდარტი განიხილავს ტერმინს „მომსახურების პოტენციალი ან ეკონომიკური სარგებელი“, რომელიც აქტივების ძირითად მახასიათებელს წარმოადგენს.

სახელმწიფო კომერციული საწარმოები

16. სკს–ში შედის, სავაჭრო საწარმოები, როგორებიცაა მაგალითად კომუნალური საწარმოები და აგრეთვე ფინანსური დაწესებულებები. სახელმწიფო კომერციული საწარმოები არსებითად არ განსხვავდებიან იგივე საქმიანობით დაკავებული კემო ერთეულებისაგან. საზოგადოდ სკს–ები საქმიანობენ მოგების მიღების მიზნით, მიუხედავად იმისა, რომ ზოგიერთი სკს–ს გააჩნია შეზღუდული საზოგადოებრივი მომსახურების პასუხისმგებლობა, რომელიც გულისხმობს ცალკეული ინდივიდების და ერთეულებისათვის საქონლის მიწოდებას ან მომსახურების გაწევას უანგაროდ ან მნიშვნელოვნად შემცირებული ფასით. სსბასს 6 კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგებები წარმოადგენს გზამკვლევს იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა კონტროლი ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის და უნდა გამოყენებულ იქნას იმის დასადგენად, კონტროლდება თუ არა სკს სხვა საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ.

წმინდა აქტივები/კაპიტალი

17. წმინდა აქტივები/კაპიტალი წარმოადგენს ამ სტანდარტში გამოყენებულ ტერმინს, რომელიც გამოიყენება ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებაში (აქტივებს მინუს ვალდებულებები) ნარჩენი ღირებულების საზომის აღსანიშნავად. წმიდა აქტივები/კაპიტალი შეიძლება იყოს დადებითი ან უარყოფითი. წმიდა აქტივები/კაპიტალის ნაცვლად შეიძლება გამოყენებულ იქნას სხვა ტერმინები იმის გათვალისწინებით, რომ მათი მნიშვნელობა სრულიად ნათელია.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების წარდგენა

18. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება უნდა აჩვენებდეს ფულადი სახსრების ნაკადების მოძრაობას მოცემული დროის მონაკვეთში საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობების ჭრილში.
19. ნებისმიერი ერთეული წარმოადგენს ფულადი სახსრების ნაკადების საკუთარ ანგარიშს საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო კუთხით, მისი საქმიანობის ხასიათიდან გამომდინარე. ინფორმაციის წარმოდგენა საქმიანობების მიხედვით მომხმარებლებს საშუალებას აძლევს შეაფასონ ამ საქმიანობების ზეგავლენა ერთეულის ფინანსურ მდგომარეობაზე და ფულადი სახსრების და მათი ეკვივალენტების რაოდენობა. ეს ინფორმაცია აგრეთვე შეიძლება გამოყენებულ იქნას საქმიანობის ამ სახეებს შორის არსებული კავშირების შეფასებისათვის.
20. ცალკე აღებული ოპერაცია შეიძლება მოიცავდეს სხვადასხვა სახის ფულად სახსრების ნაკადებს. მაგალითად, სესხის დაფარვის დროს ფულადი სახსრების მეშვეობით, რომელიც მოიცავს პროცენტსაც და სესხის ძირითად ნაწილსაც, მასში პროცენტის ელემენტი შეიძლება ჩაითვალოს საოპერაციო საქმიანობად, ხოლო ძირითადი ნაწილის დაფარვა - საფინანსო საქმიანობად.

საოპერაციო საქმიანობა

21. ერთეულის წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან წარმოადგენს საკვანძო მაჩვენებელს ფულადი სახსრებით უზრუნველყოფის მასშტაბის დასადგენად, რომლებიც მიღებულია:
- (ა) გადასახადებიდან (პირდაპირ ან არაპირდაპირ); ან
 - (ბ) ერთეულის მიერ მიწოდებული საქონლისა და მომსახურების მომხმარებლებისგან.

წმინდა ფულადი სახსრების მოცულობა აგრეთვე გვიჩვენებს ერთეულის უნარს შეინარჩუნოს ფუნქციონირების შესაძლებლობა, მოახდინოს ვალდებულებების გასტუმრება, დივიდენდების ან ანალოგიური გადახდების განაწილება და განახორციელოს ინვესტიციები დაფინანსების გარე წყაროების გამოყენების გარეშე. სახელმწიფოს კონსოლიდირებული საოპერაციო ფულადი ნაკადები აჩვენებს სახელმწიფოს მიერ მისი მიმდინარე საქმიანობის დაფინანსების მოცულობას გადასახადების და შემოსულობების მეშვეობით. ინფორმაცია წარსული საოპერაციო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების შესახებ სასარგებლოა სხვა ინფორმაციასთან ერთად მომავალი საოპერაციო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების პროგნოზირებისათვის.

22. საოპერაციო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადები დაკავშირებულია ერთეულის ძირითადი საქმიანობიდან მიღებულ ფულად სახსრებთან. საოპერაციო საქმიანობის შედეგად წამოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადების მაგალითებს წარმოადგენს:
 - (ა) ფულადი შემოსავლები გადასახადებიდან, მოსაკრებლებიდან და ჯარიმებიდან;
 - (ბ) ფულადი შემოსავლები ერთეულის მიერ საქონლის რეალიზაციიდან და მომსახურების გაწევიდან;
 - (გ) ფულადი შემოსავლები გრანტებიდან ან ტრანსფერტებიდან და სხვა ასიგნებებიდან ან საბიუჯეტო უფლებამოსილებებიდან, რომლებიც ხორციელდება ცენტრალური ხელისუფლების ან სხვა საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ;
 - (დ) ფულადი შემოსავლები როიალტიდან, ჰონორარებიდან, საკომისიო და სხვა სახის შემოსავლებიდან;
 - (ე) ფულადი ხარჯები საჯარო სექტორის სხვა ერთეულების მიმართ მათი ოპერაციების დაფინანსებისთვის (სესხების გარდა);
 - (ვ) ფულადი ხარჯები საქონლისა და მომსახურების მომწოდებელთათვის;
 - (ზ) თანამშრომლებისათვის და მათი სახელით გადახდილი ფულადი სახსრები;
 - (თ) ფულადი შემოსავლები და ხარჯები სადაზღვევო ერთეულის მიერ სადაზღვევო პრემიების და მოთხოვნების მიმართ, ანუიტეტები და სხვა სადაზღვევო სარგებელი;

- (ი) ადგილობრივი ქონების გადასახადის ან საშემოსავლო (თუ შესაბამისი არსებობს) გადასახადის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია საოპერაციო საქმიანობასთან;
- (კ) ფულადი შემოსავლები და ხარჯები წარმოქმნილი ხელშეკრულებებიდან, რომლებიც დადებულია სადილერო ან სავაჭრო მიზნებით;
- (ლ) ფულადი შემოსავლები ან ხარჯები დაკავშირებული საქმიანობის შეწყვეტასთან; და
- (მ) ფულადი შემოსავლები ან ხარჯები დაკავშირებული სადავო საკითხების გადაწყვეტასთან.

ზოგიერთმა ოპერაციამ, რომელიც მაგალითად დაკავშირებულია ძირითადი საშუალებების ერთეულის გაყიდვასთან, შეიძლება გამოიწვიოს მოგება ან ზარალი, რომელიც ასახულია მოგების ან ზარალის გაანგარიშებაში. ფულადი სახსრების ნაკადები დაკავშირებული ამ ოპერაციებთან წარმოადგენს საინვესტიციო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადებს. თუმცა ფულადი ხარჯები გაწეული მშენებლობისთვის ან აქტივების შეძენა სხვა პირებისთვის მათი იჯარით გაცემის მიზნით და შემდეგ მათი გაყიდვის მიზნით, როგორც ეს გადმოცემულია სსბსსს 17-ს - „ძირითადი საშუალებები“ 83ა პუნქტში განიხილება როგორც ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან.

- 23. ერთეული შეიძლება იყოს ფასიანი ქაღალდების და კრედიტების მფლობელი სადილერო ან სავაჭრო მიზნებით, რაც ამ შემთხვევაში შეიძლება განხილულ იქნას, როგორც მარაგები შეძენილი შემდგომი გაყიდვის მიზნით. ამიტომ, ამგვარი ფასიანი ქაღალდების შეძენის ან გაყიდვის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადები მიეკუთვნება საოპერაციო საქმიანობას. ანალოგიურად, ფულადი ავანსები და სესხები გაცემული საჯარო ფინანსური ინსტიტუტების მიერ უმთავრესად განიხილება საოპერაციო საქმიანობად, ვინაიდან მიეკუთვნება ამ ერთეულის ფულადი სახსრების წარმოქმნის ძირითად წყაროს.
- 24. ზოგიერთ იურისდიქციაში მთავრობები ან სხვა საჯარო სექტორის ერთეულები გამოყოფენ სახსრებს რომელიმე ერთეულის საქმიანობის დაფინანსებისათვის, მაგრამ არ ხდება ამ სახსრების ნათლად გამიჯვნა მიმდინარე, კაპიტალურ და კაპიტალში შენატანის მიხედვით. როდესაც ერთეული ვერ ახდენს საბიუჯეტო ასიგნებების ცალკე გამიჯვნას მიმდინარე, კაპიტალურ და კაპიტალში შენატანს შორის, მან მოცემული ასიგნება უნდა განიხილოს, როგორც საოპერაციო საქმიანობის ფულადი სახსრების

ნაკადების ნაწილი და ეს ფაქტი უნდა დაფიქსირდეს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების ნაწილში.

საინვესტიციო საქმიანობა

25. საინვესტიციო საქმიანობიდან ფულადი სახსრების ნაკადების ცალკე წარმოდგენა მნიშვნელოვანია, ვინაიდან გვიჩვენებს თუ ფულადი სახსრების რა მოცულობა იყო მიმართული იმ რესურსებში, რომლებიც მომავალში ხელს შეუწყობს ერთეულის მიერ მომსახურების გაწევას. საინვესტიციო საქმიანობად ჩაითვლება მხოლოდ ის ფულადი ხარჯი, რომელიც აღიარებულ იქნა აქტივად ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებაში. საინვესტიციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების მაგალითებია:
 - (ა) ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები. ამაში აგრეთვე 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) ფულადი ხარჯები საკუთარი კაპიტალის ან სხვა ერთეულების ვალის ინსტრუმენტების შეძენის მიზნით და ერთობლივ საქმიანობაში წილობრივი მონაწილეობის მიზნით (გარდა გადახდებისა ფულად ეკვივალენტებთან გათანაბრებული ინსტრუმენტებისათვის ან სადილერო/სავაჭრო ინსტრუმენტებისათვის);
 - (დ) ფულადი შემოსავლები საკუთარი კაპიტალის ან სხვა ერთეულების საკრედიტო ინსტრუმენტების და ერთობლივი საქმიანობის წილების რეალიზაციიდან (გარდა იმ ინსტრუმენტებისა, რომლებიც განიხილება ფულად ეკვივალენტებად და სადილერო ან სავაჭრო ინსტრუმენტებად);
 - (ე) ფულადი ავანსები და სესხები გაცემული სხვა პირებზე (გარდა საჯარო საფინანსო ინსტიტუტების მიერ გაცემული ავანსებისა და სესხებისა);
 - (ვ) სხვა პირებზე გაცემული ავანსების და სესხების დაფარვის შედეგად მიღებული ფულადი შემოსავლები (გარდა საჯარო საფინანსო ინსტიტუტებზე გაცემული ავანსებისა და სესხებისა);

- (ზ) ფულადი ხარჯები ფიუჩერსულ კონტრაქტებზე, ფორვარდულ კონტრაქტებზე, ოფციურ კონტრაქტებზე და სვოპ კონტრაქტებზე, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც კონტრაქტები იდება სადილერო და სავაჭრო მიზნებით ან გადახდები განიხილება, როგორც საფინანსო საქმიანობა; და
- (თ) ფულადი შემოსავლები ფიუჩერსული კონტრაქტებიდან, ფორვარდული კონტრაქტებიდან, ოფციური კონტრაქტებიდან და სვოპ კონტრაქტებიდან გარდა სადილერო და სავაჭრო მიზნით დადებული კონტრაქტებისა თუ შემოსავლები განიხილება, როგორც საფინანსო საქმიანობა.

როდესაც კონტრაქტი განიხილება გარკვეული მუხლის ჰეჯირების ინსტრუმენტად, თვით კონტრაქტის ფულადი სახსრების ნაკადები განიხილება ჰეჯირებულ ანგარიშზე არსებული ფულადი სახსრების ნაკადების ანალოგიურად.

საფინანსო საქმიანობა

26. საფინანსო საქმიანობიდან წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადების ცალკე წარმოდგენა მნიშვნელოვანია, ვინაიდან იგი საჭიროა ერთეულის კაპიტალის ფორმირებაში მონაწილეთა მომავალი ფულადი ნაკადების მიმართ მოთხოვნებზე სათანადო პროგნოზის გასაკეთებლად. საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების მაგალითებს წარმოადგენენ:
- (ა) ფულადი შემოსავლები მიღებული სავალო ფასიანი ქაღალდების გამოშვებიდან, სესხებიდან, თამასუქებიდან, ობლიგაციებიდან, გირაოებიდან და სხვა მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სესხებიდან;
 - (ბ) სესხების დასაფარად გამოყოფილი ფულადი სახსრები; და
 - (გ) მოიჯარის მიერ ფინანსური იჯარის ვალდებულებების შესამცირებლად გადახდილი ფულადი სახსრები.

საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების წარდგენა

27. საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადები ერთეულმა უნდა წარმოადგინოს:
- (ა) პირდაპირი მეთოდით, რომელშიც მოცემულია ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის მთლიანი ნაკადები; ან

- (ბ) არაპირდაპირი მეთოდით, რომლის მიხედვითაც წმინდა მოგება ან ზარალი კორექტირდება არაფულადი ოპერაციების შედეგებით, წარსული და მომავალი პერიოდის საოპერაციო შემოსავლებისა და გადახდების გადავადების ან დარიცხვის გათვალისწინებით, რომლებიც დაკავშირებულია საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობის ფულადი სახსრების ნაკადებთან.

28. ერთეულებს ეძლევათ რეკომენდაცია წარმოადგინონ ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან პირდაპირი მეთოდის გამოყენებით. პირდაპირი მეთოდი იძლევა ისეთ ინფორმაციას, რომელიც სასარგებლოა (ა) მომავალი ფულადი ნაკადების შესაფასებლად, და (ბ) არაპირდაპირი მეთოდის მეშვეობით მიუწვდომელია. პირდაპირი მეთოდის მიხედვით, ინფორმაცია სრულად მიღებული ან გაცემული ფულადი სახსრების ძირითადი პუნქტების მიხედვით შეიძლება მიღებულ იქნეს:

- (ა) ერთეულის ბუღალტრული წიგნებიდან; ან
- (ბ) მიმდინარე შემოსავლების კორექტირებით, მიმდინარე ხარჯების კორექტირებით (საპროცენტო და მსგავსი შემოსავალი და საპროცენტო და მსგავსი ხარჯი სახელმწიფო ფინანსური ინსტიტუტებისთვის), და სრული შემოსავლის ანგარიშგების სხვა მუხლების კორექტირების საფუძველზე, შემდეგის გათვალისწინებით:
- (1) საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებსა და საოპერაციო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილ მოთხოვნებსა და ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილებები;
 - (2) სხვა არაფულადი მუხლები; და
 - (3) სხვა მუხლები, რომლებიც გვიჩვენებს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულადი სახსრების ნაკადებს.

29. ერთეულებს, რომლებიც იყენებენ პირდაპირ მეთოდს საოპერაციო საქმიანობიდან ფულადი ნაკადების ანგარიშგების დროს, აგრეთვე ეძლევათ რეკომენდაცია წარმოადგინონ ჩვეულებრივი საქმიანობის მოგება/ზარალის შეჯერებული ანგარიში საოპერაციო საქმიანობის წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადების ანგარიშთან ერთად. ეს შეჯერება შეიძლება აისახოს, როგორც ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში, აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნების ნაწილში.

30. არაპირდაპირი მეთოდით საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადები განისაზღვრება წმინდა მოგებისა და ზარალის კორექტირებით შემდეგ მუხლებზე დაყრდნობით:
- (ა) საანგარიშო პერიოდში სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებსა და საოპერაციო მოთხოვნებსა და ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილებები;
 - (ბ) არაფულადი მუხლები, როგორცაა ცვეთა, ანარიცხები, გადავადებული გადასახადები, უხცოურ ვალუტასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციებიდან მიღებული არარეალიზებული შემოსულობები და დანაკარგები, ასოცირებული ერთეულების გაუნაწილებელი მოგება და უმცირესობის ინტერესი; და
 - (გ) ყველა სხვა მუხლები, რომლებიც გვიჩვენებს საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადებს.
 - (დ) [ამოღებულია]

საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების წარდგენა

31. ერთეულმა ცალ-ცალკე უნდა წარმოადგინოს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის მთლიანი ნაკადები, ძირითადი კატეგორიების მიხედვით გარდა ნეტო საფუძველზე წარდგენილი ფულადი სახსრების ნაკადებისა, რომელიც აღწერილია 32-ე და 35-ე პუნქტებში.

ფულადი სახსრების ნაკადების წარდგენა ნეტო მეთოდით

32. საოპერაციო, საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობით წარმოქმნილი შემდეგი ფულადი სახსრების ნაკადები შეიძლება წარდგენილ იქნეს ნეტო საფუძველზე:
- (ა) კლიენტების, გადასახადის გადამხდელების ან ბენეფიციარების სახელით მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრები, როდესაც ფულადი სახსრების ნაკადები ასახავს უფრო მეტად სხვა პირების, ვიდრე ერთეულების საქმიანობას; და
 - (ბ) ფულადი სახსრების მიღება და გაცემა იმ მუხლების მიხედვით, რომელთათვის დამახასიათებელია სწრაფი

ბრუნვა, თანხების დიდი ოდენობა და განაღდების მოკლე ვადები.

33. პუნქტი 32(ა) ასახავს მხოლოდ იმ ოპერაციებს, რომელთა შედეგად მიღებული ფულადი სახსრების ნაშთები კონტროლდება ანგარიშვალდებული ერთეულების მიერ. ამგვარი ფულადი შემოსავლების და ხარჯების მაგალითები მოიცავს:
 - (ა) გადასახადების შეროვნებას სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოს ერთი დონის მიერ სხვა სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოს დონისათვის, რომელშიც არ შედის ის გადასახადები, რომლებიც გამოიყენება სახელმწიფოს მიერ საკუთარი სარგებლობისათვის გადასახადების გადანაწილების წესებიდან გამომდინარე;
 - (ბ) საჯარო ფინანსური ინსტიტუტის მოთხოვნამდე დეპოზიტების მიღება და განაღდება;
 - (გ) ფონდები კლიენტებისათვის სატრასტო და საინვესტიციო ერთეულების მიერ; და
 - (დ) ქონების მესაკუთრის სახელზე მიღებული და გადახდილი საიჯარო ქირა.
34. 32(ბ) პუნქტში მოყვანილი ფულადი შემოსავლების და ხარჯების მაგალითებია საავანსო გადახდა და დაფარვა განხორციელებული:
 - (ა) ინვესტიციის შეძენის ან გაყიდვისას; და
 - (ბ) სხვა მოკლევადიანი სესხები, მაგალითად სამთვლიანი ან უფრო მცირე ვადიანი სესხები.
35. ფულადი სახსრების ნაკადები წარმოქმნილი საჯარო ფინანსური ინსტიტუტის ყველა ქვემოთჩამოთვლილი საქმიანობიდან შეიძლება წარმოდგენილ იქნას ნეტო საფუძველზე:
 - (ა) ფულადი შემოსავლები და გადახდები გადახდის ფიქსირებული ვადის მქონე დეპოზიტების აღიარებისა და გადახდისათვის;
 - (ბ) დეპოზიტების განთავსება ან მათი გამოტანა სხვა ფინანსური ინსტიტუტებიდან; და
 - (გ) საავანსო გადახდები და სესხები გაცემული მომხმარებლებისადმი და მათი დაფარვა ფულადი ფორმით.

ფულადი სახსრების ნაკადები უცხოურ ვალუტაში

36. უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციები უნდა დარეგისტრირდეს ერთეულის მოქმედ ვალუტაში ფულადი სახსრების ნაკადების წარმოქმნის დღეს ეროვნულ ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის არსებული გაცვლითი კურსის მიხედვით.
37. უცხოური კონტროლს დაქვემდებარებული ერთეულის ფულადი სახსრების ნაკადები უნდა დაკონვერტირდეს ადგილობრივ ვალუტაში ფულადი ნაკადების წარმოქმნის თარიღების მიხედვით არსებული გაცვლითი კურსით.
38. უცხოურ ვალუტაში დენომინირებული ფულადი სახსრების ნაკადების წარდგენა ხორციელდება სსბასს 4 უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები–ს შესაბამისად. მოცემული იძლევა შესაძლებლობას გამოყენებულ იქნას რეალურთან მიახლოებული გაცვლითი კურსი. მაგალითად, დროის გარკვეულ მონაკვეთში შეწონილი საშუალო გაცვლითი კურსი შეიძლება გამოყენებულ იქნას უცხოურ ვალუტაში ოპერაციების გატარებისათვის ან უცხოურ კონტროლს დაქვემდებარებული ერთეულის ფულადი სახსრების ნაკადების გადაანგარიშებისათვის ეროვნულ ვალუტაში. სსბასს 4 კრძალავს უცხოურ კონტროლს დაქვემდებარებული ერთეულის ფულადი სახსრების ნაკადების გადაანგარიშებას საანგარიშო დღეს არსებული გაცვლითი კურსის გამოყენებით.
39. უცხოური ვალუტის გაცვლითი კურსის ცვლილებით გამოწვეული არარეალიზებული მოგება და ზარალი არ წარმოადგენს ფულადი სახსრების ნაკადებს. თუმცა გაცვლითი კურსის ცვლილების ზეგავლენა ხელმისაწვდომ ან მოსალოდნელ ფულად სახსრებზე და მის ეკვივალენტებზე უცხოურ ვალუტაში აისახება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში იმისათვის, რომ მოხდეს ფულადი სახსრების და მისი ეკვივალენტების შეჯერება საანგარიშო პერიოდის დასაწყისში და მის ბოლოს. მოცემული თანხა გამოყოფილია საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო ფულადი სახსრების ნაკადებისაგან და მოიცავს ყველა განსხვავებას, რომელიც გამოწვეული იქნებოდა საანგარიშო პერიოდის ბოლოს არსებული გაცვლითი კურსის გამოყენებით ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების შემთხვევაში.

პროცენტები და დივიდენდები ან მსგავსი განაწილების ფორმები

40. პროცენტების და დივიდენდების სახით მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრების ნაკადები უნდა აისახოს განცალკევებით. მათი კლასიფიცირება უნდა მოხდეს უცვლელად, პერიოდიდან პერიოდად, როგორც საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობა.
41. საანგარიშგებო პერიოდში გადახდილი პროცენტების მთლიანი თანხა ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში აისახება იმისდა მიუხედავად, აღიარებულია ისინი როგორც ხარჯები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, თუ კაპიტალიზებულია ალტერნატიული მეთოდის შესაბამისად სსბასს 5-ში *სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები*.
42. გადახდილი და მიღებული პროცენტები და დივიდენდები საფინანსო დაწესებულებებისათვის, ძირითადად კლასიფიცირდება, როგორც საჯარო ფინანსური ინსტიტუტის საოპერაციო საქმიანობის ფულადი სახსრების ნაკადები. თუმცა, სხვა ერთეულებისათვის არ არსებობს ერთიანი მოსაზრება ამგვარი ფულადი სახსრების ნაკადების კლასიფიცირების შესახებ. გადახდილი და მიღებული პროცენტები და დივიდენდები შეიძლება კლასიფიცირდეს როგორც საოპერაციო ფულადი სახსრების ნაკადები, რადგან ისინი მოწოდებენ წმინდა ნამეტის და დეფიციტის განსაზღვრაში. ამის საპირისპიროდ გადახდილი და მიღებული პროცენტები და დივიდენდები ასევე შეიძლება კლასიფიცირდეს, შესაბამისად როგორც ფინანსური და საინვესტიციო ფულადი სახსრების ნაკადები რადგან ისინი წარმოადგენენ ფინანსური რესურსების მოზიდვის დანახარჯებს ან ინვესტიციების უკუგებას.
43. გადახდილი დივიდენდები შეიძლება კლასიფიცირდეს როგორც ფულადი სახსრების ფინანსური ნაკადები, რადგან ისინი წარმოადგენს ფინანსური რესურსების მოზიდვის დანახარჯებს. როგორც ალტერნატივა, გადახდილი დივიდენდები და მსგავსი განაწილების ფორმები შეიძლება კლასიფიცირდეს საოპერაციო საქმიანობიდან ფულადი სახსრების ნაკადების კომპონენტად და დაეხმაროს ინფორმაციის მომხმარებლებს განსაზღვრონ ერთეულის შესაძლებლობა დივიდენდები გადაიხადოს საოპერაციო ფულადი სახსრების ნაკადებიდან.

მოგების გადასახადი

44. მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადები ცალკე აისახება და კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრები

ნაკადები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც ისინი კონკრეტულად განისაზღვრება საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობად.

45. საჯარო სექტორის ერთეულები როგორც წესი გათავისუფლებული არიან მოგების გადასახადისაგან. მიუხედავად ამისა, საჯარო სექტორის ზოგიერთი ერთეული შეიძლება ფუნქციონირებდეს საგადასახადო რეჟიმთან გათანაბრებულ პირობებში, სადაც გადასახადები დაკისრებულია იმავე სახით, როგორც ეს კერძო სექტორის საწარმოებში ხორციელდება.
46. მოგებიდან გადასახადები წარმოიშობა იმ ოპერაციების შედეგად, რომლებიც წარმოშობს ფულადი სახსრების ნაკადებს და კლასიფიცირდება საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობად ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში. საგადასახადო ხარჯი ადვილად მიეკუთვნება საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას, მაგრამ შესაბამისი საგადასახადო ფულადი სახსრების ნაკადების მიკუთვნება ხშირად მიზანშეუწონელია და შეიძლება წარმოიშვას განსხვავებულ პერიოდში, ვიდრე მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადები. ამიტომ გადახდილ გადასახადებს, როგორც წესი, მიაკუთვნებენ საოპერაციო საქმიანობის ფულადი სახსრების ნაკადებს. თუ მიზანშეუწონელია საგადასახადო ფულადი სახსრების ნაკადების მიკუთვნება ცალკეული ოპერაციისათვის, რომელიც წარმოშობს ფულადი სახსრების ნაკადებს და თავის მხრივ მიეკუთვნება საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას, ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ფულადი სახსრების ნაკადები შესაბამისად მიეკუთვნება საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას. როდესაც საგადასახადო ფულადი სახსრების ნაკადები განაწილებულია ერთზე მეტი სახეობის საქმიანობაზე, ნაჩვენები უნდა იყოს გადახდილი გადასახადების მთლიანი თანხა.

ინვესტიციები კონტროლირებულ ერთეულებში, მეკავშირე ერთეულებში და ერთობლივ საქმიანობაში

47. როდესაც მეკავშირე ან კონტროლირებულ ერთეულებში ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის გამოიყენება კაპიტალ-მეთოდი ან დანახარჯ-მეთოდი, ინვესტორი ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში შემოიფარგლება ფულადი სახსრების ნაკადებით მასსა (ინვესტორსა) და ინვესტირებულ ერთეულს შორის, მაგალითად დივიდენდების, სხვა განაწილებების და ავანსების მიმართ.
48. ერთეული, რომელიც ერთობლივად კონტროლირებულ ეკონომიკურ ერთეულში თავისი წილის ანგარიშგებას წარადგენს პროპორციული კონსოლიდაციის გზით, თავისი

კონსოლიდირებული ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში ჩართავს ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის ფულადი სახსრების ნაკადებს, თვისი წილის პროპორციულად. თუ ერთული, რომელიც მოცემული წილობრივი თანხების წარდგენას ახორციელებს კაპიტალ-მეთოდით, ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში უნდა შეიტანოს (ა) ფულადი სახსრების ნაკადები დაკავშირებული მის ინვესტიციებთან ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში და (ბ) განაწილებები და სხვა გადახდები ან შემოსავლები ამ ერთეულს და მის მიერ კონტროლირებულ ერთეულებს შორის.

შემენები და გასვლები კონტროლირებული და სხვა ერთეულების

49. ფულადი სახსრების მთლიანი ნაკადები, რომლებიც წარმოიშობა კონტროლირებულ ერთეულებსა და სხვა სამეურნეო ერთეულებზე კონტროლის აღებასთან ან დაკარგვასთან დაკავშირებით, ცალკე უნდა იქნეს წარდგენილი და კლასიფიცირებული უნდა იყოს, როგორც საინვესტიციო საქმიანობა.
50. ერთეულმა საანგარიშგებო პერიოდში კონტროლირებულ ერთეულებსა და სხვა სამეურნეო ერთეულებზე კონტროლის აღებასთან და დაკარგვასთან დაკავშირებით, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აგრეგირებულად უნდა ასახოს შემდეგი:
 - (ა) გადახდილი ან მიღებული მთლიანი ანაზღაურება;
 - (ბ) ფულადი სახსრებით და მათი ეკვივალენტებით ანაზღაურებული ნაწილი;
 - (გ) ფულადი სახსრების და მათი ეკვივალენტების ოდენობა კონტროლირებულ ერთეულში ან სხვა სამეურნეო ერთეულში, რომელზეც აიღო კონტროლი ან დაკარგა; და
 - (დ) იმ კონტროლირებული ერთეულის ან სხვა სამეურნეო ერთეულის ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტებისაგან განსხვავებული აქტივები და ვალდებულებები, დაჯამებული ძირითადი კატეგორიების მიხედვით, რომელზეც აიღო კონტროლი ან დაკარგა.
51. კონტროლირებულ ერთეულებზე ან სხვა სამეურნეო ერთეულებზე კონტროლის აღებასთან ან დაკარგვასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების შედეგების განცალკევებით წარდგენა, ასევე განცალკევებით განმარტებული, შეძენილი და გაყიდული აქტივებისა და ვალდებულებების

თანხები, მომხმარებელს ეხმარება, ამგვარი ფულადი სახსრების ნაკადები განასხვავოს საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადებისაგან. არ შეიძლება კონტროლის დაკარგვით წარმოშობილი ფულადი სახსრების ნაკადების გამოქვითვა კონტროლის აღებით წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადებისაგან.

52. აგრეგირებული ფულადი თანხა გადახდილი ან მიღებული შეძენის ან გაყიდვის ანაზღაურების სახით ასახულია ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში როგორც მიღებული და გასხვისებული ნეტო ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები.
53. კონტროლირებული ერთეულის ან მოქმედი შეძენილი ან გასხვისებული ერთეულის აქტივები და ვალდებულებები გარდა ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტებისა საჭიროებენ გამოქვეყნებას მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ კონტროლირებულმა ერთეულმა მანამდე აღიარა ეს აქტივები და ვალდებულებები. მაგალითად თუ საჯარო სექტორის ერთეული, რომელიც ამზადებს ანგარიშგებას საკასო მეთოდის მეშვეობით შეძენილია სხვა საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ, შემდენი ერთეული არ იქნება ვალდებული გამოაქვეყნოს შეძენილი ერთეულის აქტივები და ვალდებულებები (გარდა ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტებისა), ვინაიდან იმ ერთეულს არ ექნება აღიარებული არაფულადი აქტივები და ვალდებულებები.

არაფულადი ოპერაციები

54. ისეთი საინვესტიციო და საფინანსო ოპერაციები, რომლებიც არ საჭიროებს ფულად სახსრებს ან მათ ეკვივალენტებს, არ აისახება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში. ეს ოპერაციები ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ნაწილში ისეთი ფორმით უნდა აისახოს, რომ იძლეოდეს ყველა შესაბამის ინფორმაციას ამ საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობების შესახებ.
55. ზოგჯერ საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობა პირდაპირ გავლენას არ ახდენს მიმდინარე ფულადი სახსრების ნაკადებზე, თუმცა მოქმედებს ერთეულის კაპიტალზე და აქტივების სტრუქტურაზე. არაფულადი ოპერაციების ამოღება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებიდან შეესაბამება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების მიზანს, რადგან ამგვარი მუხლები არ გულისხმობს მიმდინარე პერიოდის ფულადი სახსრების ნაკადებს. არაფულადი ოპერაციების მაგალითებია:

- (ა) აქტივების შეძენა შესაბამის ვალდებულებათა უშუალო აღებით ან ფინანსური იჯარით; და
- (ბ) სასეხო ვალდებულებათა საკუთარ კაპიტალად კონვერტირება.

ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ელემენტები

- 56. ერთეულმა უნდა გამოაქვეყნოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ელემენტები და წარმოადგინოს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში თანხების შეჯერება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულ ეკვივალენტურ მუხლებთან.
- 57. იმის გამო, რომ მთელ მსოფლიოში გავრცელებულია ფულადი სახსრების მართვისა და საბანკო საქმის წარმოების სხვადასხვა სისტემა, სხაას 1–თან შესაბამისობის მისაღწევად ერთეული აქვეყნებს პოლიტიკას, რომელიც განსაზღვრავს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემადგენლობას.
- 58. ნებისმიერი ცვლილების გავლენა ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების კომპონენტების დადგენის პოლიტიკაში, მაგალითად როგორიცაა ცვლილება ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაციაში, რომლებიც ადრე განიხილებოდა ერთეულის საინვესტიციო პორტფელის ნაწილად, ამჯერად აისახება სხაას 3–ის მიხედვით, სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები.

სხვა განმარტებითი შენიშვნები

- 59. ერთეულმა ხელმძღვანელობის კომენტართან ერთად ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა ასახოს მნიშვნელოვანი ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნაშთები, რომლებიც ეკუთვნის ერთეულს, მაგრამ მათი გამოყენება არ შეუძლია ეკონომიკურ ერთეულს.
- 60. შეიძლება არსებობდეს ისეთი მიზეზები, რის გამოც ერთეულის კუთვნილი ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები ხელმიუწვდომელია გამოყენებისათვის ეკონომიკური ერთეულის მიერ. მაგალითად, როდესაც ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები ნაშთები ეკუთვნის კონტროლირებულ ერთეულს, რომელიც საქმიანობას ეწევა ისეთ ქვეყანაში, სადაც სავალუტო გაცვლა კონტროლდება ან სხვა სახის საკანონმდებლო შეზღუდვები კრძალავს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნაშთების საერთო მიზნებისათვის გამოყენებას მაკონტროლებელი ერთეულის ან სხვა შვილობილი ერთეულების მიერ.

61. მომხმარებლებისათვის შეიძლება სასარგებლო იყოს დამატებითი ინფორმაცია ერთეულის ფინანსური მდგომარეობისა და ლიკვიდობის გასაცნობად. ამგვარი ინფორმაციის ასახვა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებთან ერთად მისასალმებელია და შეიძლება მოიცავდეს:
- (ა) გამოყენებულ ნასესხებ თანხებს, რომლებიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მომავალი საოპერაციო საქმიანობისათვის და კაპიტალთან დაკავშირებული ვალდებულებების დასაფარავად ამ საშუალებათა გამოყენების ნებისმიერი შეზღუდვის მითითებით.
 - (ბ) პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდის გამოყენებით ასახულ, ერთობლივ საქმიანობაში წილობრივ მონაწილეობასთან დაკავშირებულ საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობიდან მიღებულ ფულადი სახსრების ნაკადების აგრეგირებულ თანხებს; და
 - (გ) შეზღუდული ფულადი ნაშთების მოცულობას და შინაარსს.
62. როდესაც საბიუჯეტო ასიგნებები მომზადებულია საკასო მეთოდის საფუძველზე, ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება შეიძლება დაეხმაროს მომხმარებლებს ერთეულის აქტივობებს ან პროგრამებს და სახელმწიფოს საბიუჯეტო ინფორმაციას შორის არსებული კავშირების გასაგებად. სსბასს 1 შეიძლება გამოყენებულ იქნას მოკლე მიმოხილვისათვის დაგეგმილი და ფაქტიური საბიუჯეტო თანხების შესადარებლად.

ძალაში შესვლის თარიღი

63. ერთეულმა უნდა მოახდინოს მოცემული სტანდარტის გამოყენება წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც იწყება 2001 წლის 1 ივლისიდან ან ამ თარიღის შემდეგ. უფრო ადრეული გამოყენება მისასალმებელია. თუ რომელიმე ერთეული იყენებს მოცემულ სტანდარტს პერიოდისათვის, რომელიც იწყება 2001 წლის 1 ივლისამდე, მან უნდა განაცხადოს ამის შესახებ.
- 63ა. 22-ე პუნქტი შეიცვალა სსბასს 22-ის გადამუშავების შემდეგ 2010 წლის იანვარში. ერთეულმა უნდა მოახდინოს მოცემული ცვლილების ასახვა წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც იწყება 2011 წლის 1 იანვრიდან ან ამ თარიღის შემდეგ. უფრო ადრეული გამოყენება მისასალმებელია. თუ რომელიმე სუბიექტი იყენებს მოცემულ ცვლილებებს, რომელიც იწყება 2011 წლის 1 იანვრამდე, მან უნდა განაცხადოს ამის შესახებ და გამოიყენოს სსბასს 17-ის 83ა პუნქტი.

- 63ბ. 25-ე პუნქტი შეიცვალა სსბასს–ს გადამუშავების შემდეგ 2010 წლის ნოემბერში. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს მოცემული ცვლილება წლიური ფინანსური ანგარიშგებაში 2012 წლის 1 იანვრიდან ან ამ თარიღის შემდეგ. უფრო ადრეული გამოყენება მისასალმებელია. თუ რომელიმე ერთეული იყენებს ცვლილებას 2012 წლის 1 იანვრამდე პერიოდისათვის, მან უნდა განაცხადოს ამის შესახებ.
64. როდესაც ერთეული შემოიღებს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს–ებში ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის, მოცემული სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღიდან იგი გამოიყენება ერთეულის წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის, დაწყებული ძალაში შესვლის თარიღიდან ან მისი შემდგომი პერიოდის განმავლობაში.

დასკვნის საფუძველი

ცვლილება სსზასს 2-ში, ბასსს-ს მიერ 2009 წელს გამოცემული ფასს-ების გადამუშავებიდან გამომდინარე

დს1. სსზასსს-მ განიხილა ცვლილებები ბასს 7-ში, რომლებიც ასახულია ფასს-ებში და გამოცემულია ბასსს-ის მიერ 2009 წლის აპრილში და ძირითადად დაეთანხმა ბასსს-ის შეხედულებებს ცვლილებების განხორციელებასთან დაკავშირებით. სსზასსს-მ დაასკვნა, რომ არ არსებობდა რაიმე მიზეზი საჯარო სექტორის კუთხით ამ ცვლილების არმიღებისათვის.

საილუსტრაციო მაგალითები

მოცემული მაგალითები მოცემულია თანდართული სახით, მაგრამ არ წამოადგენს სსბას 2–ს ნაწილს.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება (ყველა ერთეულისთვის, გარდა ფინანსური ინსტიტუტებისა)

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება პირდაპირი მეთოდით (პუნქტი 27(ა))

საჯარო სექტორის ერთეული—კონსოლიდირებული ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება 20X2 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით (ფულადი ერთეული ათასებში)

(ფულადი ერთეული ათასებში)	20X2	20X1
ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსულობები		
გადასახადები	X	X
საქონლისა და მომსახურების გაყიდვა	X	X
გრანტები	X	X
მიღებული საპროცენტო სარგებელი	X	X
სხვა შემოსულობა	X	X
გადასახდელები		
დანახარჯები თანამშრომლებზე	(X)	(X)
შენატანი საპენსიო ფონდში	(X)	(X)
მომწოდებლები	(X)	(X)
გადახდილი პროცენტი	(X)	(X)
სხვა გადასახდელები	(X)	(X)
წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან	X	X
ფულადი სახსრების ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
ძირითადი საშუალებების შეძენა	(X)	(X)
შემოსავლები ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან	X	X
ინვესტიციების გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლები	X	X
ფასიანი ქაღალდების შეძენა უცხოურ ვალუტაში	(X)	(X)
წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან	(X)	(X)
ფულადი სახსრების ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან		
შემოსავლები სესხებიდან	X	X

სესხების დაფარვა	(X)	(X)
დივიდენდების განაწილება ბიუჯეტისთვის	(X)	(X)
წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან	X	X
წმინდა ზრდა/შემცირება ფულად სახსრებში და მათ ეკვივალენტებში	X	X
ფულადი სახსრების და მათი ეკვივალენტები პერიოდის დასაწყისში	X	X
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები პერიოდის ბოლოს	X	X

შენიშვნები ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მიმართ

(ა) ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები

ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები მოიცავს ნაღდ ფულს, საბანკო ნაშთებს და ინვესტიციებს ფულადი ბაზრის ინსტრუმენტებში. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში ასახული ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები მოიცავს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ამსახველ შემდეგ თანხებს:

	20X2	20X1
ნაღდი ფული და საბანკო ანგარიშების ნაშთები	X	X
მოკლევადიანი ინვესტიციები	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

ერთეულს გააჩნია გამოუყენებული საკრედიტო ხაზი X თანხის მოცულობით, საიდანაც X თანხა უნდა გამოყენებულ იქნას ინფრასტრუქტურულ პროექტებზე.

(ბ) ძირითადი საშუალებები

გარკვეული დროის მანძილზე ეკონომიკურმა ერთეულმა შეიძინა ძირითადი საშუალებები X თანხად, საიდანაც X მიღებულ იქნა მთავრობის მიერ გაცემული კაპიტალური გრანტი. X მოცულობის ფულადი სახსრების გადახდა მოხდა ძირითადი საშუალებების შეძენის მიზნით.

(გ) საოპერაციო საქმიანობიდან წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადების შეჯერება ნამეტთან/(დეფიციტთან)

(ფულადი ერთეული ათასებში)	20X2	20X1
ნამეტი/(დეფიციტი)	X	X
არაფულადი მოძრაობა		
ცვეთა	X	X
ამორტიზაცია	X	X
საექვო ვალების რეზერვების ზრდა	X	X
კრედიტორული დავალიანების ზრდა	X	X
აღებული სესხების ზრდა	X	X
რეზერვების ზრდა თანამშრომლებთან დაკავშირებული ხარჯებისათვის	X	X
ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან მიღებული (მოგება)/ზარალი	(X)	(X)
ინვესტიციების რეალიზაციიდან მიღებული (მოგება)/ზარალი	(X)	(X)
სხვა მიმდინარე აქტივების ზრდა	(X)	(X)

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება

ინვესტიციების ზრდა გადაფასების შედეგად	(X)	(X)
დებიტორული დავალიანების ზრდა	(X)	(X)
წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან	X	X

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების არაპირდაპირი მეთოდი (პუნქტი 27(ბ))

საჯარო სექტორის ერთეული—კონსოლიდირებული ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება 20X2 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით (ფულადი ერთეული ათასებში)

(ფულადი ერთეული ათასებში)	20X2	20X1
ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსულობები		
ნამეტი/(დეფიციტი)	X	X
არაფულადი მოძრაობა		
ცვეთა	X	X
ამორტიზაცია	X	X
საექვო ვალების რეზერვების ზრდა	X	X
კრედიტორული დავალიანების ზრდა	X	X
აღებული სესხების ზრდა	X	X
რეზერვების ზრდა თანამშრომლებთან დაკავშირებული ხარჯებისათვის	X	X
ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან მიღებული (მოგება)/ზარალი	(X)	(X)
ინვესტიციების რეალიზაციიდან მიღებული (მოგება)/ზარალი	(X)	(X)
სხვა მიმდინარე აქტივების ზრდა	(X)	(X)
ინვესტიციების ზრდა გადაფასების შედეგად	(X)	(X)
დებიტორული დავალიანების ზრდა	(X)	(X)
წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან	X	X

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები

(ა) ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები

ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები მოიცავს ნაღდ ფულს, საბანკო ნაშთებს და ინვესტიციებს ფულადი ბაზრის ინსტრუმენტებში. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში ასახული ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები მოიცავს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ამსახველ შემდეგ თანხებს:

	20X2	20X1
ნაღდი ფული და საბანკო ანგარიშების ნაშთები	X	X
მოკლევადიანი ინვესტიციები	X	X
	X	X

ერთეულს გააჩნია გამოუყენებული საკრედიტო ხაზი X თანხის მოცულობით, საიდანაც X თანხა უნდა გამოყენებულ იქნას

ინფრასტრუქტურულ პროექტებზე.

(ბ) ძირითადი საშუალებები

გარკვეული დროის მანძილზე ეკონომიკურმა ერთეულმა შეიძინა ძირითადი საშუალებები X თანხად, საიდანაც X მიღებულ იქნა მთავრობის მიერ გაცემული კაპიტალური გრანტით. X მოცულობის ფულადი სახსრების გადახდა მოხდა ძირითადი საშუალებების შეძენის მიზნით.

ბასს 7-თან შედარება

სსბასს 2, ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება ძირითადად ეყრდნობა ბასს 7-ს ფულადი ნაკადების ანგარიშგება და მოიცავს ბასს 7-ში მომხდარ ცვლილებას, რომელიც 2009 წლის აპრილში გამოცემული ფასს-ების გადამუშავების შედეგია. სსბასს 2-ს და ბასს 7-ს შორის ძირითადი განსხვავებები მდგომარეობს შემდეგში:

- სსბასს 2-ში დამატებით განმარტებულია საჯარო სექტორის ერთეულების ბუღალტრული აღრიცხვის მიმართ სტანდარტის გამოყენების პირობები.
- სსბასს 2 იყენებს განსხვავებულ ტერმინოლოგიას გარკვეულ შემთხვევებში. ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითებია ტერმინების „შემოსავალი“, „ფინანსური შედეგის ანგარიშგება“ და „წმინდა აქტივები/კაპიტალი“ გამოყენება სსბასს 2-ში. ბასს 7-ის ეკვივალენტური ტერმინებია „შემოსულობა“, „მოგება ზარალის უწყისი“ და „საკუთარი კაპიტალი“.
- სსბასს 2 შეიცავს ბასს 7-სგან ტექნიკური ტერმინების განსხვავებულ ჩამონათვალს (პუნქტი 8).
- ბასს 7-ის ანალოგიურად, სსბასს 2 იძლევა საშუალებას გამოყენებულ იქნას საოპერაციო საქმიანობის ფულადი სახსრების ნაკადების არაპირდაპირი ან პირდაპირი წარდგენის მეთოდი. როდესაც პირდაპირი მეთოდი გამოყენებულია საოპერაციო საქმიანობის ფულადი სახსრების ნაკადების წარსადგენად, სსბასს 2 მიესაღმება ნამეტის ან დეფიციტის შეჯერებას საოპერაციო ფულად ნაკადებთან, რომელიც ასახულია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნების ნაწილში (პუნქტი 29).
- სსბასს 2-ის თანდართული საილუსტრაციო მაგალითებში არ მოიძებნება ფინანსური ინსტიტუტის ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების ილუსტრაცია.

სსბასს 3—სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს), ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ 8-ს (ბასს 8) - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები (შესწორებულ იქნა 2003 წელს). ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები ბასს 8-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის საავტორო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 3—სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ებიდან გამომდინარე ცვლილებებს.

სსბასს 3 - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები - გამოიცა 2000 წლის მაისში.

2006 წლის დეკემბერში სსბასსს-მ გამოსცა შესწორებული სსბასს 3.

მოგვიანებით, სსბასს 3-ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ების შესაბამისად:

- 2011 წლის სსბასს-ების გაუმჯობესება (გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში;
- სსბასს-ების გაუმჯობესება (გამოიცა 2010 წლის იანვარში);
- სსბასს 31 - არამატერიალური აქტივები - (გამოიცა 2010 წლის იანვარში);
- სსბასს-ების გაუმჯობესება (გამოიცა 2010 წლის ნოემბერში).

სსბასს 3-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2011 წლის ოქტომბერი
შნ11-ის ზემოთ სათაური	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
9	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
11	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
14	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
22	შეცვლილია	სსბასს 31 2010 წლის იანვარი
59ა	New	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი

**სსბასს 3—სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო
შეფასებებში და შეცდომები**

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1–2
მოქმედების სფერო	3–6
განმარტებები	7–8
არსებითობა.....	8
სააღრიცხვო პოლიტიკა	9–36
სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა და გამოყენება	9–15
სააღრიცხვო პოლიტიკის უცვლელობა	16
ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში	17–36
ცვლილებების შეტანა სააღრიცხვო პოლიტიკაში	24–32
რეტროსპექტული გამოყენება	27
რეტროსპექტულ გამოყენებასთან დაკავშირებული შეზღუდვები	28–32
განმარტებითი შენიშვნები	33–36
ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში	37–45
განმარტებითი შენიშვნები	44–45
შეცდომები.....	46–54
რეტროსპექტულ გადაანგარიშებასთან დაკავშირებული შეზღუდვები	48–53
წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა	54
რეტროსპექტული გამოყენებისა და რეტროსპექტული გადაანგარიშების შეუძლებლობა	55–58
ძალაში შესვლის თარიღი	59–60
სსბასს 3-ის (2000) გაუქმება.....	61
დანართი: სხვა სსბასს-ების შესწორებები დასკვნის საფუძველი	

მიითითებები დანერგვაზე
ბასს 8-სთან შედარება

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 3 - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები - ჩამოყალიბებულია 1-61 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 3 აღქმულ უნდა იქნეს მისი მიზნის, დასკვნის საფუძვლებისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის კონტექსტში. სსბასს 3 იძლევა სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველს, დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში.

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და მისი შეცვლის კრიტერიუმებს იმ კრიტერიუმებთან ერთად, რომლებიც გამოყენებულ უნდა იქნეს: (ა) სააღრიცხვო პოლიტიკის ფარგლებში სააღრიცხვო მიდგომებისა და ცვლილებების შესახებ განმარტებითი შენიშვნების, (ბ) სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებებისა და გ) შეცდომების გასწორების დროს. სტანდარტი მიზნად ისახავს ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობისა და საიმედოობის და გარკვეული დროის განმავლობაში, ამ ფინანსური ანგარიშგებების სხვა ერთეულების ფინანსურ ანგარიშგებებთან შესადარისობის გაუმჯობესებას.
2. სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნები, გარდა სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებებთან დაკავშირებული მოთხოვნებისა, განსაზღვრულია ბასს 1-ში - *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.

მოქმედების სფერო

3. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების, სააღრიცხვო პოლიტიკასა და სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებების ასახვისა და წინა პერიოდის შეცდომების გასწორებისათვის.
4. წინამდებარე სტანდარტი არ მოიცავს წინა პერიოდის შეცდომების გასწორებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლით გამოწვეული რეტროსპექტული კორექტირებების დაბეგვრის შედეგებს, რადგან აღნიშნული არარელევანტურია საჯარო სექტორის მრავალი ერთეულისათვის. დაბეგვრის შედეგებთან დაკავშირებული დებულებები გაწერილია მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო თუ ეროვნულ სტანდარტებში.
5. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
6. სსბასს-ის მიერ გამოცემული საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობაში განმარტებულია, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს-ები) გამოიყენებენ ბასსს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-ებს. სკს-ების განმარტება მოცემულია სსბასს 1-ში

განმარტებები

7. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

სააღრიცხვო პოლიტიკა წარმოადგენს ერთეულის მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის დროს გამოყენებული გარკვეული პრინციპების, საფუძვლების, დაშვებების, წესებისა და პრაქტიკული მეთოდების ერთობლიობას.

სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება არის აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებაში შესწორება, ან აქტივის პერიოდული გამოყენების თანხა, რომელიც გამომდინარეობს აქტივების ან ვალდებულებების მიმდინარე სტატუსიდან, ან მათთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლისა და ვალდებულებების შეფასებიდან. სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებები, რომლებიც გამოწვეულია ახალი ინფორმაციით ან ახალი მოვლენებით, შესაბამისად, არ წარმოადგენს შეცდომების გასწორებას.

შეუძლებელი მოთხოვნის შესრულება შეუძლებლად მიიჩნევა მაშინ, როდესაც ერთეულს არ შეუძლია მისი დაკმაყოფილება ყველა გონივრული მცდელობის მიუხედავად. კერძოდ, წინა პერიოდისათვის შეუძლებელია სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილების რეტროსპექტული გამოყენება ან შეცდომის გასასწორებლად რეტროსპექტული გადაანგარიშება, თუ:

- (ა) რეტროსპექტული გამოყენების ან რეტროსპექტული გადაანგარიშების შედეგები ვერ განისაზღვრება;
- (ბ) რეტროსპექტული გამოყენება ან რეტროსპექტული გადაანგარიშება საჭიროებს იმის დაშვებას, თუ რა განზრახვა ამომდრავებდა ამ პერიოდში ხელმძღვანელობას; ან
- (გ) რეტროსპექტული გამოყენება ან რეტროსპექტული გადაანგარიშება საჭიროებს თანხების ძირეულ შეფასებებს და შეუძლებელია აღნიშნული შეფასებების შესახებ არსებული სხვა ინფორმაციიდან ობიექტურად განვსაზღვროთ ის ინფორმაცია, რომელიც:
 - (i) იძლევა იმ გარემოებათა შესახებ მტკიცებულებას, რომლებიც არსებობდა იმ თარიღ(ებ)ისათვის, როცა უნდა მომხდარიყო ამ თანხების აღიარება, შეფასება ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვა; და
 - (ii) ხელმისაწვდომი იქნებოდა მაშინ, როდესაც შესაძლებელი იქნებოდა მოცემული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების საჯაროდ გამოქვეყნება.

სხვა ინფორმაციიდან.

წინა პერიოდის შეცდომები არის ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებებში დაშვებული გამოტოვებები ან უზუსტობები,

წარმოქმნილი ერთი ან რამდენიმე პერიოდის წინ, იმის გამო, რომ ვერ იქნა ან არასწორად იქნა გამოყენებული საიმედო ინფორმაცია, რომელიც:

- (ა) ხელმისაწვდომი იყო შესაბამისი პერიოდების ფინანსური ანგარიშგებების საჯარო გამოქვეყნების დაშვების მომენტში; და
- (ბ) მართლზომიერად მოსალოდნელი იყო, რომ მოძიებული და გათვალისწინებული იქნებოდა ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებისა და წარდგენის დროს.

ამგვარი შეცდომები მოიცავს მათემატიკური შეცდომების შედეგებს, სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებაში დაშვებულ შეცდომებს, ფაქტების გამორჩენის ან არასწორი ინტერპრეტაციისა და თაღლითობის შემთხვევებს.

სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების პერსპექტიული გამოყენება და სააღრიცხვო შეფასებაში შეტანილი ცვლილების შედეგის აღიარება, შესაბამისად, ნიშნავს:

- (ა) ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებას, სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლის თარიღის შემდეგ განხორციელებული ოპერაციების, მომხდარი სხვა მოვლენებისა და პირობების მიმართ; და
- (ბ) სააღრიცხვო შეფასების ცვლილების შედეგის აღიარებას მიმდინარე და მომავალ პერიოდებში, რომლებსაც ამ ცვლილების შედეგები შეეხება;

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

რეტროსპექტიული გადაანგარიშება არის ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების თანხების აღიარების, შეფასებისა და განმარტებითი შენიშვნების იმგვარად შესწორება, თითქოს წინა პერიოდის შეცდომები არც დაშვებულა.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ *ტერმინთა განმარტებების გლოსარში*.

არსებითობა

8. იმის შეფასება, შეიძლება თუ არა, რომ გამოტოვებამ ან უზუსტობამ გავლენა მოახდინოს ინფორმაციის მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, ანუ, არსებითია თუ არა იგი, მოითხოვს ინფორმაციის ამ მომხმარებლების მახასიათებლების გათვალისწინებას. იგულისხმება, რომ მომხმარებლები სათანადოდ

იგნობენ საჯარო სექტორს და ერკვევიან ეკონომიკურ საქმიანობასა და ბუღალტრულ აღრიცხვაში და ასევე სურვილი აქვთ, გულმოდგინედ შეისწავლონ ინფორმაცია. აქედან გამომდინარე, შეფასებისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ამ ცოდნისა და მახასიათებლების მქონე მომხმარებლები, სავარაუდოდ, რა ზეგავლენის ქვეშ მოექცევიან გადაწყვეტილებების მიღებისა და შეფასების დროს.

სააღრიცხვო პოლიტიკა

სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა და გამოყენება

9. როდესაც სსბასს კონკრეტულად ეხება რომელიმე ოპერაციას, სხვა მოვლენას ან გარემოებას, ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკ(ებ)ი უნდა განისაზღვროს ამ სტანდარტის გამოყენებით.
10. სსბასს-ში განსაზღვრული სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც სსბასსს-მა მიიღო, ასახვას პოულობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც შეიცავს შესაბამისსა და საიმედო ინფორმაციას იმ ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობების შესახებ, რომლებისთვისაც იგი გამოიყენება. ეს პოლიტიკა არ უნდა იქნეს გამოყენებული მაშინ, როდესაც მისი გამოყენების შედეგები არაარსებითია. ამავდროულად, მიზანშეწონილი არ არის განხორციელდეს, ან შეუცვლელად დარჩეს სსბასს-ების არაარსებითი გადახვევები ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის, საქმიანობის ფინანსური შედეგების ან ფულადი ნაკადების წარდგენისას.
11. ერთეულების მიერ სსბასს-ების მოთხოვნების გამოყენებაში მხარდაჭერისათვის სსბასს-ებს თან ერთვის დანერგვის სახელმძღვანელო მითითებები. ყველა ამგვარ მითითებაში განსაზღვრულია, წარმოადგენს თუ არა იგი სსბასს-ების განუყოფელ ნაწილს. ის მითითებები, რომლებიც სსბასს-ების განუყოფელი ნაწილია, სავალდებულოა. მითითებები დანერგვაზე, რომლებიც არ წარმოადგენს სსბასს-ების განუყოფელ ნაწილს, არ შეიცავს ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს.
12. კონკრეტული ოპერაციის, სხვა მოვლენის ან გარემოებისათვის გამოსაყენებელი სპეციალური სტანდარტის არარსებობის შემთხვევაში, ხელმძღვანელობამ უნდა იმსჯელოს, შეიმუშაოს და გამოიყენოს ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომლის საფუძველზე მიიღება ინფორმაცია, რომელიც:
 - (ა) შეესაბამება მომხმარებელთა მიერ ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღების საჭიროებას; და
 - (ბ) საიმედოა იმ თვალსაზრისით, რომ ფინანსური ანგარიშგება:

- (i) სამართლიანად ასახავს ერთეულის ფინანსურ მდგომარეობას, საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი ნაკადების მოძრაობას;
 - (ii) ასახავს ოპერაციის, სხვა მოვლენის ან გარემოების ეკონომიკურ შინაარსს და არა მხოლოდ სამართლებრივ ფორმას;
 - (iii) ნეიტრალურია, ე.ი. თავისუფალია სუბიექტური დამოკიდებულებისაგან;
 - (iv) არის წინდახედული; და
 - (v) დასრულებულია ყველა არსებით ასპექტში.
13. მე-12 პუნქტში განსაზღვრულია სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავება, რომლის მიზანია ფინანსურ ანგარიშგებებში ასახული ინფორმაციის სხვადასხვა ხარისხობრივ მახასიათებლებთან შესაბამისობის უზრუნველყოფა. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები განსაზღვრულია სსბასს 1-ის „ა“, დანართში.
14. მე-12 პუნქტში განსაზღვრული მსჯელობის დროს, ხელმძღვანელობამ იერარქიულად უნდა მიმართოს და გაითვალისწინოს შემდეგი წყაროების გამოყენების შესაძლებლობა:
- (ა) სსბასს-ების მოთხოვნები, მსგავს და მონათესავე საკითხებთან დაკავშირებით; და
 - (ბ) სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებები, მათი აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები.
15. მე-12 პუნქტში განსაზღვრული მსჯელობის დროს, ხელმძღვანელობას ასევე შეუძლია გაითვალისწინოს: (ა) სტანდარტების დამდგენი სხვა უწყების უკანასკნელი ოფიციალური გამოცემები და (ბ) საჯარო და კერძო სექტორის მიღებული პრაქტიკა იმ პირობით, რომ ზემოაღნიშნული არ ეწინააღმდეგება მე-14 პუნქტში განსაზღვრულ წყაროებს. ამგვარი ოფიციალური დოკუმენტების მაგალითებს წარმოადგენს ბასსს-ის ოფიციალური დებულებები, ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებისა და წარდგენის ჩარჩოს ჩათვლით, ფასს-ები და ბასსს-ის ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციების საერთაშორისო კომიტეტის (ფაისკ) ან ყოფილი ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის (იმკ) ოფიციალური დებულებები.

სააღრიცხვო პოლიტიკის უცვლელობა

16. ერთეულმა უნდა აირჩიოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და უცვლელად გამოიყენოს მსგავსი ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობებისათვის, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც სსბასს-ები

სპეციალურად მოითხოვს ან ნებას რთავს ელემენტების კატეგორიზაციას, რომელთა მიმართაც შეიძლება მისაღები იყოს სხვადასხვა პოლიტიკა. თუ სსბასს სპეციალურად მოითხოვს ან ნებას რთავს ელემენტების ამგვარ კატეგორიზაციას, ყოველი კატეგორიისათვის უნდა შეირჩეს და უცვლელად იქნეს გამოყენებული შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკა.

ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში

17. ერთეულს სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეუძლია, თუ ცვლილებას:
 - (ა) მოითხოვს სსბასს-ი; ან
 - (ბ) შედეგად მოჰყვება ისეთი ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც უფრო საიმედო და შესაბამისი ინფორმაცია იქნება წარდგენილი ერთეულის ფინანსურ მდგომარეობაზე, ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებზე ზეგავლენის მქონე ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობების შესახებ.
18. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს სჭირდებათ ერთეულის სხვადასხვა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებების შედარება, რათა განსაზღვრონ ფინანსური მდგომარეობის, ფინანსური შედეგებისა და ფულადი სახსრების ნაკადების ცვლილებების ტენდენციები. აქედან გამომდინარე, ყველა პერიოდში ერთი და იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა გამოიყენებოდეს, გარდა ამ შემთხვევებისა, როდესაც სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება შეესაბამება მე-17 პუნქტში განსაზღვრულ რომელიმე კრიტერიუმს..
19. ბუღალტრული აღრიცხვის ერთი საფუძვლიდან მეორე საფუძველზე გადასვლა არის ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლის ცვლილება.
20. ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლის ფარგლებში სააღრიცხვო მეთოდის, აღიარების, ან ოპერაციის, მოვლენის ან პირობის შეფასების ცვლილება ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლის ცვლილებად მიიჩნევა.
21. სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებას არ წარმოადგენს:
 - (ა) ახალი ფინანსური პოლიტიკის გამოყენება ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობებისათვის, რომელთა ეკონომიკური შინაარსი განსხვავებულია მანამდე მომხდარი ანალოგიური მოქმედებისაგან;
 - (ბ) ახალი ფინანსური პოლიტიკის გამოყენება ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობებისათვის, რომლებიც აქამდე არ მომხდარა ან არაარსებითი იყო.
22. აქტივების გადაფასების პოლიტიკის თავდაპირველი გამოყენება სსბასს 17-ის, ძირითადი საშუალებები, ან სსბასს 31-ის,

არამატერიალური აქტივები, შესაბამისად განიხილება, როგორც სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება, რაც უნდა აღირიცხოს სსბასს 17-სა და სსბასს 31-ის და არა წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად.

23. 24-36-ე პუნქტები არ შეეხება 22- მუხლში განსაზღვრულ სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებას.

ცვლილებების შეტანა სააღრიცხვო პოლიტიკაში

24. 28-ე პუნქტის შესაბამისად:

(ა) სსბასს-ის თავდაპირველი დანერგვით გამოწვეული სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება ერთეულმა უნდა აღრიცხოს შესაბამისი სტანდარტის გარდამავალი დებულებების შესაბამისად, ასეთის არსებობის შემთხვევაში; და

(ბ) როდესაც ერთეული ცვლის სააღრიცხვო პოლიტიკას სსბასს-ის თავდაპირველი დანერგვით, რომელიც არ შეიცავს ამ ცვლილებასთან დაკავშირებულ შესაბამის გარდამავალ დებულებებს ან ნებაყოფლობით ცვლის სააღრიცხვო პოლიტიკას, ერთეულმა რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება.

25. ამ სტანდარტის მიზნებისათვის, სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოყენების დაწყება არ წარმოადგებს სააღრიცხვო პოლიტიკის ნებაყოფლობით ცვლილებას.

26. იმ შემთხვევაში, როდესაც ოპერაციაზე, სხვა მოვლენაზე ან პირობაზე არ ვრცელდება რომელიმე კონკრეტული სსბასს, მე-14 პუნქტის შესაბამისად ხელმძღვანელობას შეუძლია გამოიყენოს სააღრიცხვო პოლიტიკა: (ა) სტანდარტების დამდგენი სხვა უწყების უკანასკნელი ოფიციალური გამოცემები და (ბ) საჯარო და კერძო სექტორის მიღებული პრაქტიკა იმ პირობით, რამდენადაც ეს შეესაბამება მე-14 პუნქტის მოთხოვნებს. ამგვარი ოფიციალური დოკუმენტების მაგალითებია ბასსს-ის ოფიციალური დებულება, ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებისა და წარდგენის ჩარჩოს ჩათვლით, ფასს-ები და ბასსს-ის ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციების საერთაშორისო კომიტეტის (ფაისკ) ან ყოფილი ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის (იმკ) ოფიციალური გამოცემები იმ შემთხვევაში, თუ ამ ოფიციალური გამოცემების ცვლილების შედეგად ერთეული გადაწყვეტს, შეცვალოს სააღრიცხვო პოლიტიკა, ეს ცვლილება განიხილება სააღრიცხვო პოლიტიკის ნებაყოფლობით ცვლილებად.

რეტროსპექტული გამოყენება

27. 28-ე პუნქტის შესაბამისად, როდესაც სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები რეტროსპექტულად გამოიყენება, 24-ე

პუნქტის (ა) ან (ბ) ქვეპუნქტების შესაბამისად, ერთეულმა უნდა მოახდინოს წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდთაგან ყველაზე ადრინდელის წმინდა აქტივების/კაპიტალის ამ ცვლილებების გავლენას დაქვემდებარებული ყველა კომპონენტის საწყისი ნაშთებისა და ასევე, თითოეული წინა პერიოდის შესაბამისი სხვა შესადარისი თანხების კორექტირება იმგვარად, თითქოს მოცემული სააღრიცხვო პოლიტიკა ყოველთვის გამოიყენებოდა.

რეტროსპექტულ გამოყენებასთან დაკავშირებული შეზღუდვები

28. როდესაც 24-ე პუნქტის (ა) და (ბ) ქვეპუნქტები განსაზღვრავს რეტროსპექტულ გამოყენებას, მაშინ სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება უნდა გამოიყენებოდეს რეტროსპექტულად, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა შეუძლებელია კონკრეტულ პერიოდზე მისაკუთვნიებული გავლენის ან ცვლილების კუმულაციური შედეგის განსაზღვრა.
29. როდესაც შეუძლებელია იმის განსაზღვრა, თუ რა გავლენას ახდენს წარდგენილი წინა ერთი ან რამდენიმე პერიოდის შესადარის ინფორმაციაზე, კონკრეტულ პერიოდზე მისაკუთვნიებული სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების შედეგი, ერთეულმა ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა გამოიყენოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებისათვის, წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდებიდან ყველაზე ადრინდელის დასაწყისისათვის, როცა ცვლილების გაკეთება რეტროსპექტულად შესაძლებელია, რაც შეიძლება მიმდინარე პერიოდიც იყოს. ამასთან, შესაბამისი შესწორებები უნდა განხორციელდეს მოცემული პერიოდის წმინდა აქტივების/კაპიტალის გავლენას დაქვემდებარებული ყველა კომპონენტის საწყის ნაშთში.
30. როდესაც მიმდინარე პერიოდის დასაწყისში შეუძლებელია განისაზღვროს ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების აგრეგირებული ეფექტი ყველა წინა პერიოდზე, ერთეულმა უნდა შეცვალოს შესადარისი ინფორმაცია წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდთაგან შესაძლო ყველაზე ადრინდელიდან მოყოლებული.
31. როდესაც ერთეული ახალ სააღრიცხვო პოლიტიკას რეტროსპექტულად იყენებს, იგი გამოიყენებს ახალ სააღრიცხვო პოლიტიკას შესადარისი ინფორმაციის მიმართ, წარსულში წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდთაგან შესაძლო ყველაზე ადრინდელიდან მოყოლებული. ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტული გამოყენება გასული პერიოდისათვის მაშინ არის შეუძლებელი, თუ შეუძლებელია ამ პერიოდის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგების საწყის და საბოლოო ნაშთებზე სააღრიცხვო პოლიტიკის კუმულაციური ეფექტის განსაზღვრა. ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ პერიოდებამდე არსებულ პერიოდებთან დაკავშირებული შესწორების თანხით კორექტირდება

წმინდა აქტივების/კაპიტალის გავლენას დაქვემდებარებული ყველა კომპონენტის წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდთან ყველაზე ადრინდელის საწყისი ნაშთი. როგორც წესი, კორექტირება შეეხება დაგროვილ ნამეტსა და დეფიციტს. ამავე დროს, კორექტირება შეიძლება შეეხოს წმინდა აქტივების/კაპიტალის სხვა კომპონენტსაც (მაგალითად, სსბასს-თან შესაბამისობაში მოყვანის მიზნით). ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია წინა პერიოდების შესახებ, როგორიცაა, მაგალითად, წარსული ფინანსური მონაცემების რეზიუმე, ასევე უნდა შეიცვალოს, შეძლებისდაგვარად, ადრინდელი პერიოდიდან.

32. როდესაც ერთეულისათვის შეუძლებელია ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტული გამოყენება, რადგან იგი ვერ დაადგენს პოლიტიკის გამოყენების აგრეგირებულ ეფექტს ყველა წინა პერიოდისათვის, მაშინ ერთეული, 30-ე პუნქტის შესაბამისად, ახალ სააღრიცხვო პოლიტიკას გამოიყენებს წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდთან შესაძლო ყველაზე ადრინდელიდან მოყოლებული. აქედან გამომდინარე, ერთეული ახდენს აქტივების, ვალდებულებებისა და წმინდა აქტივების/კაპიტალის გარკვეული ნაწილის ცვლილების აგრეგირებული ეფექტის იგნორირებას მოცემულ თარიღამდე. სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა ნებადართულია მაშინაც კი, თუ შეუძლებელია პოლიტიკის პერსპექტიულად გამოყენება ნებისმიერი წინა პერიოდისათვის. 55-58-e პუნქტებში განსაზღვრულია, თუ როდისაა შეუძლებელი ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება ერთი ან მეტი წინა პერიოდისათვის.

განმარტებითი შენიშვნები

33. როდესაც სსბასს-ის თავდაპირველი შემოღება: (ა) გავლენას ახდენს მიმდინარე ან რომელიმე წინა საანგარიშგებო პერიოდზე, (ბ) ამგვარ გავლენას მოახდენდა მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია კორექტირების თანხის განსაზღვრა, ან (გ) გავლენა შეიძლება გავრცელდეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდზე, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:
 - (ა) სტანდარტის სათაური;
 - (ბ) ის ფაქტი, რომ ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში ხორციელდება, მისი გარდამავალი დებულებების შესაბამისად, ასეთის არსებობის შემთხვევაში;
 - (გ) სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებების ხასიათი;
 - (დ) გარდამავალი დებულებების აღწერა, მათი გამოყენების შემთხვევაში;

- (ე) გარდამავალი დებულებები, რომლებმაც გამოყენების შემთხვევაში შესაძლოა გავლენა მოახდინოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე;
- (ვ) შესაძლებლობის ფარგლებში, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდისათვის და თითოეული წარდგენილი წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის კორექტირების თანხა, ფინანსური ანგარიშგების გავლენას დაქვემდებარებული ყოველი მუხლისათვის;
- (ზ) შესაძლებლობის ფარგლებში, კორექტირების თანხა წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდებამდე არსებული პერიოდებისათვის; და
- (თ) გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია ისეთი ვითარება, რომ შეუძლებელია 24-ე პუნქტის (ა) ან (ბ) ქვეპუნქტებით განსაზღვრული რეტროსპექტული გამოყენება კონკრეტული წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის, ან წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდებამდე არსებული პერიოდებისათვის და აღწერა იმისა, თუ როგორ და როდიდან გამოიყენება სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება.

ამ განმარტებითი შენიშვნების გამეორება შემდგომი საანგარიშგებო პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებებში საჭირო არ არის.

34. როდესაც სააღრიცხვო პოლიტიკის ნებაყოფლობით ცვლილება: (ა) გავლენას ახდენს მიმდინარე ან რომელიმე წინა საანგარიშგებო პერიოდზე, (ბ) ამგვარ ზეგავლენას მოახდენდა მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია კორექტირების თანხის განსაზღვრა, ან (გ) გავლენა შეიძლება გავრცელდეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდზე, ერთეულმა განმარტებითი შენიშვნებში უნდა ასახოს:
- (ა) სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების ხასიათი;
 - (ბ) მიზეზები, რის გამო იძლევა ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას;
 - (გ) შესაძლებლობის ფარგლებში, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდისა და თითოეული წარდგენილი წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის კორექტირების თანხა ფინანსური ანგარიშგების გავლენას დაქვემდებარებული ყოველი მუხლისათვის;
 - (დ) შესაძლებლობის ფარგლებში, კორექტირების თანხა წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდებამდე არსებული პერიოდებისათვის; და
 - (ე) თუ შეუძლებელია რეტროსპექტული გამოყენება კონკრეტული წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის, ან წარდგენილ

საანგარიშგებო პერიოდებამდე არსებული პერიოდებისათვის, გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია ასეთი ვითარება და აღწერა იმისა, როგორ და როდიდან გამოიყენება სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება.

ამ განმარტებითი შენიშვნების გამოვრება შემდგომი საანგარიშგებო პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებებში საჭირო არ არის.

35. როდესაც ერთეული არ იყენებს ახალ სსბასს-ს, რომელიც გამოცემულია, მაგრამ ძალაში არ არის შესული, ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა განმარტოს:

- (ა) ეს ფაქტი; და
- (ბ) ცნობილი ან რაციონალურ შეფასებას დაქვემდებარებული ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ახალი სტანდარტის გამოყენების შესაძლო გავლენის შესაფასებლად იმ პერიოდში, როცა მოხდება მისი თავდაპირველი გამოყენება.

36. 35-ე პუნქტის შესაბამისად, ერთეული განმარტებით შენიშვნებში მიუთითებს:

- (ა) ახალი სსბასს-ის სათაურს;
- (ბ) სააღრიცხვო პოლიტიკაში მოსალოდნელი ცვლილების ან ცვლილებების ხასიათს;
- (გ) თარიღს, რომლისთვისაც მოითხოვება სტანდარტის გამოყენება;
- (დ) თარიღს, რომლისთვისაც იგი გეგმავს სტანდარტის თავდაპირველ გამოყენებას;
- (ე) ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთს:
 - (i) სტანდარტის თავდაპირველი გამოყენების შედეგად ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსალოდნელი ზეგავლენის განხილვას; ან
 - (ii) შედეგების შესახებ განცხადების დაფიქსირებას, თუ ეს ზეგავლენა არ არის ცნობილი ან არ ექვემდებარება გონივრულ შეფასებას.

ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში

37. მომსახურების მიწოდების, სამეწარმეო და სხვა საქმიანობისათვის დამახასიათებელი გარკვეული განუსაზღვრელობისა და ცვალებადობის გამო, შეუძლებელია ფინანსური ანგარიშგების ბევრი მუხლის ზუსტი გაანგარიშება და შესაძლებელი ხდება მათი მხოლოდ მიახლოებითი შეფასება. შეფასების პროცესი გულისხმობს უახლოეს

ხელმისაწვდომ და საიმედო ინფორმაციაზე დაფუძნებულ მსჯელობას. მაგალითად, შეფასებები შესაძლოა საჭირო იყოს:

- (ა) სახელმწიფოსათვის გადასახდელი გადასახდელების;
- (ბ) ამოუღებელი გადასახადებიდან გამომდინარე უიმედო ვალების;
- (გ) მოძველებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების;
- (დ) ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულების;
- (ე) ცვეთადი აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის, ან შესაძლო ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღების სქემის, ან საგზაო მშენებლობის შესრულებული ნაწილის პროცენტული მაჩვენებლის; და
- (ვ) საგარანტიო ვალდებულებების.

38. რაციონალური სააღრიცხვო შეფასების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მნიშვნელოვანი ნაწილია და მის სანდოობას არ ამცირებს.
39. იმ შემთხვევაში, 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 საანგარიშგებო პერიოდებს და არ წარმოადგენს შეცდომის გასწორებას.
40. გამოყენებული შეფასების საფუძვლის შეცვლა წარმოადგენს სააღრიცხვო პოლიტიკის და არა სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებას. როდესაც ძნელია სააღრიცხვო პოლიტიკასა და სააღრიცხვო შეფასებაში მომხდარი ცვლილების ერთმანეთისაგან გამიჯვნა, ცვლილება განიხილება, როგორც სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება.
41. სააღრიცხვო შეფასებაში მომხდარი ცვლილების შედეგი, გარდა 42-ე პუნქტით განსაზღვრული ცვლილებისა, პერსპექტიულად აისახება ნამეტში ან დეფიციტში:
- (ა) იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც მოხდა ცვლილება, თუ ეს ცვლილება ზემოქმედებს მხოლოდ აღნიშნულ საანგარიშგებო პერიოდზე; ან
 - (ბ) იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც მოხდა ცვლილება და შემდგომ პერიოდებში, თუ ეს ცვლილება მომავალ პერიოდებზეც ახდენს გავლენას.
42. სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება აღიარდება შესაბამისი აქტივის, ვალდებულების ან წმინდა აქტივების/კაპიტალის მუხლის საბალანსო

ღირებულების იმ ოდენობით კორექტირებით, რა ოდენობითაც იგი ცვლილებას იწვევს აქტივებსა და ვალდებულებებში, ან გავლენას ახდენს აქტივების/კაპიტალის მუხლზე იმ პერიოდში, როდესაც ცვლილება მოხდა.

43. სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილების პერსპექტიული აღიარება ნიშნავს, რომ ცვლილება ეხება შეფასების ცვლილების შემდგომი პერიოდის ოპერაციებს, სხვა მოვლენებსა და პირობებს. სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებამ შესაძლოა გავლენა იქონიოს მხოლოდ მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის ნამეტზე ან დეფიციტზე, ან როგორც მიმდინარე, ისე მომავალი საანგარიშგებო პერიოდების ნამეტსა და დეფიციტზე. მაგალითად, უიმედო ვალების შეფასებაში მომხდარი ცვლილება გავლენას ახდენს მხოლოდ მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის ნამეტსა და დეფიციტზე და, ამდენად, მოცემულ პერიოდში აღიარდება. მაგრამ ცვეთადი აქტივების ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შესაძლო ხასიათის, ან აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებაში მომხდარი ცვლილებები გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ცვეთის ხარჯზე და აქტივების სასარგებლო მომსახურების დარჩენილი ვადის განმავლობაში მიმდინარე ყოველ საანგარიშგებო პერიოდზე. ორივე შემთხვევაში, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდთან დაკავშირებული ცვლილებების შედეგები აღიარდება, როგორც მიმდინარე პერიოდის შემოსავლები ან ხარჯები. მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე გავლენა, ასეთის არსებობის შემთხვევაში, შესაბამისად აღიარდება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში.

განმარტებითი შენიშვნები

44. განმარტებით შენიშვნებში ერთეულმა უნდა ასახოს სააღრიცხვო შეფასებაში მომხდარი ისეთი ცვლილების შინაარსი და მოცულობა, რომელიც გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდზე ან მოსალოდნელია, რომ გავლენას მოახდენს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ შეუძლებელია მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე ამ ცვლილების გავლენის განსაზღვრა.
45. თუ განმარტებით შენიშვნებში არ ხდება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე გავლენის მოცულობის ასახვა, რადგან მისი შეფასება შეუძლებელია, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს თავად ეს ფაქტი.

შეცდომები

46. შეცდომები შეიძლება დაშვებულ იქნეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას, მისი ცალკეული ელემენტის აღიარების, შეფასების ან განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის თანდართვის დროს. ფინანსური ანგარიშგება არ შეესაბამება სსბასს-ებს, თუ შეიცავს

არსებით შეცდომებს ან განზრახ დაშვებულ არაარსებით შეცდომებს, რათა მოხდეს ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის, ფინანსური შედეგების ან ფულადი სახსრების ნაკადების გარკვეული სახით წარმოჩენა. მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის შესაძლო შეცდომები მანამ უნდა გასწორდეს, სანამ მოხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცება. თუმცა, ზოგჯერ არსებითი შეცდომები მხოლოდ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში გამოვლინდება. წინა პერიოდის ამგვარი შეცდომის გასწორება უნდა განხორციელდეს მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესადარის ინფორმაციაში (იხილეთ 47-51-ე პუნქტები).

47. 48-ე პუნქტის შესაბამისად, ერთეულმა რეტროსპექტულად უნდა გაასწოროს წინა საანგარიშგებო პერიოდის არსებითი შეცდომები, გამოსაცემად ნებადართულ პირველივე ფინანსურ ანგარიშგებებში შეცდომების გამოვლინებისთანავე, შემდეგი გზით:

- (ა) იმ წარდგენილი საანგარიშგებო პერიოდ(ებ)ის შესადარისი ინფორმაციის გადაანგარიშებით, რომელშიც დაშვებულ იქნა შეცდომა; ან
- (ბ) წარდგენილი ყველაზე ადრეული საანგარიშგებო პერიოდის აქტივების, ვალდებულებებისა და წმინდა აქტივების/კაპიტალის საწყისი ნაშთების გადაანგარიშებით, თუ შეცდომა დაშვებულ იქნა ყველაზე ადრეულ წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდამდე.

რეტროსპექტულ გადაანგარიშებასთან დაკავშირებული შეზღუდვები

48. წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომა უნდა გასწორდეს რეტროსპექტულად გადაანგარიშების გზით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია კონკრეტულ პერიოდზე მისაკუთვნებელი გავლენის განსაზღვრა ან შეცდომის კუმულაციური გავლენის დადგენა.

49. როდესაც შეუძლებელია შეცდომის კონკრეტულ პერიოდზე მისაკუთვნებელი გავლენის განსაზღვრა ერთი ან მეტი წარდგენილი წინა საანგარიშგებო პერიოდის შესადარის ინფორმაციაზე, ერთეულმა უნდა გადაიანგარიშოს აქტივების, ვალდებულებებისა და წმინდა აქტივების/კაპიტალის საწყისი ნაშთები, პირველივე საანგარიშგებო პერიოდისათვის, რომლის მიმართაც შესაძლებელია რეტროსპექტული გადაანგარიშება (ეს შეიძლება იყოს მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდიც).

50. როდესაც მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში შეუძლებელია შეცდომის კუმულაციური გავლენის განსაზღვრა ყველა წინა საანგარიშგებო პერიოდზე, ერთეულმა უნდა გადაიანგარიშოს შესადარისი ინფორმაცია, რათა პერსპექტიულად

გაასწოროს შეცდომა, პრაქტიკულად შესაძლებელი პირველივე თარიღიდან.

51. წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომის შესწორების თანხა არ ჩაითვლება იმ პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში, როდესაც აღმოჩენილ იქნა შეცდომა. წინა საანგარიშგებო პერიოდებთან დაკავშირებული ნებისმიერი ინფორმაცია, მათ შორის წარსული ფინანსური მონაცემების შეჯამება, უნდა შეიცვალოს წარდგენილი, ყველაზე ადრეული შესაძლებელი პერიოდისათვის.
52. როდესაც შეუძლებელია შეცდომის მოცულობის განსაზღვრა (მაგალითად, სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებაში დაშვებული შეცდომა) ყველა წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის, 50-ე პუნქტის შესაბამისად, ერთეული შესადარის ინფორმაციას გადაიანგარიშებს პერსპექტიულად, პრაქტიკულად შესაძლებელი პირველივე თარიღიდან. შესაბამისად, იგი არ ითვალისწინებს ამ თარიღამდე აქტივების, ვალდებულებებისა და წმინდა აქტივების/კაპიტალის აგრეგირებული გადაანგარიშების წილს. 55-58-ე პუნქტებში განსაზღვრულია, თუ როდის არის შეუძლებელი ერთი ან მეტი წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომის გასწორება.
53. შეცდომის გასწორება განსხვავდება სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებებისაგან. სააღრიცხვო შეფასებები, თავისი არსით, მიახლოებითი მნიშვნელობებია, რომელთა გადახედვაც შეიძლება მოხდეს, თუ ცნობილი გახდება დამატებითი ინფორმაცია. მაგალითად, შეცდომის გასწორებას არ წარმოადგენს შემოსულობის ან ზარალის აღიარება, გაუთვალისწინებელი გარემოებების შედეგად.

წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა

54. 47-ე პუნქტის გამოყენების დროს, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:
 - (ა) წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომის ხასიათი;
 - (ბ) შესაძლებლობის ფარგლებში, თითოეული წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის შესწორების თანხის მოცულობა ფინანსური ანგარიშგების თითოეული შესაბამისი მუხლისათვის; და
 - (გ) კორექტირების თანხა წინა წარმოდგენილი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისთვის;
 - (დ) გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია ამ პირობის არსებობა, თუ კონკრეტული წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის შეუძლებელია რეტროსპექტული გადაანგარიშება. ამასთანავე, აღწერა იმისა, თუ როგორ და როდიდან მოხდა შეცდომის გასწორება.

საჭირო არ არის ამ განმარტებითი შენიშვნების გამეორება შემდგომი საანგარიშგებო პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებებში.

რეტროსპექტული გამოყენებისა და რეტროსპექტული გადაანგარიშების შეუძლებლობა

55. პერიოდის შესადარისი ინფორმაციის კორექტირება იმისათვის, რომ მიღწეულ იქნეს მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდთან შესადარისობა. მაგალითად, შესაძლოა წინა საანგარიშგებო პერიოდ(ებ)ის მონაცემები არ იყოს იმგვარად შეგროვებული, რომ იძლეოდეს ან, ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტული გამოყენების (56-58-ე პუნქტების მიზნებისათვის ამ პოლიტიკის წინა საანგარიშგებო პერიოდებისათვის პერსპექტიულად გამოყენების ჩათვლით), ან წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომის გასწორების მიზნით რეტროსპექტული გადაანგარიშების საშუალებას, ასევე, მოსალოდნელია, შეუძლებელი იყოს ინფორმაციის აღდგენა.
56. სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებისას ხშირად აუცილებელი ხდება შეფასების გაკეთება ფინანსური ანგარიშგების ისეთი ელემენტების მიმართ, რომელთა აღიარება ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვა მოხდა, ოპერაციებთან, სხვა მოვლენებთან თუ პირობებთან დაკავშირებით. თავისი არსით, შეფასება სუბიექტურია და შეიძლება განხორციელდეს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგაც. შეფასების განხორციელება პოტენციურად უფრო რთულია მაშინ, როდესაც ხდება სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტული გამოყენება, ან წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომის რეტროსპექტული გადაანგარიშება, რადგან შეიძლება დიდი დრო იყოს გასული განსახილველი ოპერაციის, სხვა მოვლენის ან პირობის მოხდენიდან. აღნიშნულის მიუხედავად, გასულ საანგარიშგებო პერიოდებთან დაკავშირებული შეფასებების მიზანი იგივე რჩება, რაც მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდისათვის, სახელდობრ, შეფასებამ უნდა ასახოს გარემოებები, რომლებიც არსებობდა სამეურნეო ოპერაციის, სხვა მოვლენის ან პირობის მოხდენისას.
57. ამიტომ სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტული გამოყენებისას, ან წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომის რეტროსპექტული შესწორებისას საჭიროა სხვა ინფორმაციისაგან განვასხვაოთ ინფორმაცია, რომელიც:
- (ა) უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს იმ გარემოებებზე, რომლებიც არსებობდა ოპერაციის, სხვა მოვლენის ან პირობის მოხდენის დროს; და
 - (ბ) ხელმისაწვდომი უნდა ყოფილიყო შესაბამისი წინა საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცების დროს

სხვა ინფორმაციიდან. გარკვეული ტიპის შეფასებებისათვის (მაგალითად, რეალური ღირებულების შეფასება, რომელიც არ ეყრდნობა ემპირიულ ფასებს ან ინფორმაციას) შეუძლებელია ამ ტიპის ინფორმაციის ერთმანეთისაგან განსხვავება. როდესაც რეტროსპექტული გამოყენება ან გადაანგარიშება მოითხოვს მნიშვნელოვანი შეფასების გაკეთებას, რომლისთვისაც შეუძლებელია ორივე ტიპის ინფორმაციის ერთმანეთისაგან გამიჯვნა, შეუძლებელია ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტული გამოყენება, ან წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომის რეტროსპექტული გასწორება.

58. წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებისას ან თანხების შესწორებისას არ უნდა იქნეს გამოყენებული რეტროსპექტული ხედვა, იმასთან დაკავშირებით, დასკვნების გამოტანისას, როგორი იქნებოდა ხელმძღვანელობის განზრახვა გასულ საანგარიშგებო პერიოდში, ან გასულ საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული, შეფასებული თუ განმარტებით შენიშვნებში ასახული თანხების შეფასებისას. მაგალითად, როდესაც ერთეული წინა საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასწორებს შეცდომას, რომელიც დაკავშირებული იყო სახელმწიფო შენობა-ნაგებობის საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირებასთან (მანამდე შენობა კლასიფიცირდებოდა ძირითად საშუალებად), აღნიშნული არ ცვლის შეფასების საფუძველს ამ საანგარიშგებო პერიოდისათვის, თუ ერთეულის ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა, მომავალში ამ შენობა-ნაგებობის გამოყენება ისე, როგორც მესაკუთრის მიერ დაკავებული საოფისე შენობა. ამას გარდა, როდესაც ერთეული სსპას 19-ის - *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი - აქტივები* შესაბამისად ასწორებს წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომას, სახელმწიფო ოპერაციების შედეგად დაბინძურებული ადგილის დასუფთავების ხარჯების ვალდებულების დაანგარიშებასთან დაკავშირებით, ის მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში არ ითვალისწინებს ინფორმაციას, საზღვაო ტანკერიდან დიდი ოდენობის ნავთობის დაღვრის შესახებ, ვინაიდან ეს ინფორმაცია ხელმისაწვდომი გახდა მხოლოდ მას შემდეგ, რაც მოხდა მოცემული წინა საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცება. ის ფაქტი, რომ ხშირად საჭირო ხდება მნიშვნელოვანი შეფასებების არსებობა წინა საანგარიშგებო პერიოდებში წარდგენილ შესადარის ინფორმაციაში შესწორების შეტანისას, ხელს არ უშლის შესადარის ინფორმაციის კორექტირების ან შესწორების საიმედოობას.

ძალაში შესვლის თარიღი

59. ერთეულმა წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება უნდა დაიწყოს 2008 წლის 1 იანვარს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული საანგარიშგებო პერიოდებისათვის.

სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოყენება რეკომენდებულია. თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტს 2008 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის გამოიყენებს, მან ამის შესახებ უნდა აღნიშნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

- 59A. 2010 წლის იანვარში გამოცემული სსბასს-ის გაუმჯობესების შედეგად მოხდა მე-9, მე-11 და მე-14 პუნქტების შესწორება. ერთეულმა წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის ამ ცვლილებების გამოყენება უნდა დაიწყოს 2011 წლის 1 იანვარს, ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული საანგარიშგებო პერიოდებისათვის. სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოყენება რეკომენდებულია.
60. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული დანერგავს სსბასს-ების მიერ ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის განსაზღვრულ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, წინამდებარე სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღის შემდგომ, წინამდებარე სტანდარტი გავრცელდება ერთეულის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებებზე, რომლებიც მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის დანერგვის დღიდან ან მის შემდეგ დაწყებულ პერიოდებს.

სსბასს 3-ის (2000) გაუქმება

61. წინამდებარე სტანდარტი ჩაანაცვლებს 2000 წელს გამოცემულ სსბასს 3-ს - საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა ნამეტი ან დეფიციტი, არსებითი შეცდომები და ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში.

სხვა სსბასს-ების შესწორებები

სსბასს 2-ში, *ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება*, შევიდა შემდეგი ცვლილებები:

განსაკუთრებულ მუხლებთან დაკავშირებული მე-40 და 41-ე პუნქტები ამოღებულ იქნა.

შეიცვალა სსბასს 2-ის საილუსტრაციო მაგალითები, სადაც ილუსტრირებულია ერთეულის ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება და ამოღებულია განსაკუთრებული მუხლები. შეცვლილი საილუსტრაციო მაგალითები მოყვანილია ქვემოთ.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების პირდაპირი მეთოდი (პუნქტი 27(ა))

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები

...

(გ) *საოპერაციო საქმიანობიდან გამომდინარე წმინდა ფულადი სახსრების შეგერება ნამეტთან (დეფიციტთან)*

(ათას ფულად ერთეულში)	20X2	20X1
ჩვეულებრივი საქმიანობის ნამეტი (დეფიციტი)	X	X
არაფულადი მიმოქცევა		
ცვეთა	X	X
ამორტიზაცია	X	X
საექვო ვალების ანარიცხების ზრდა	X	X
კრედიტორული დავალიანების ზრდა	X	X
სასესხო დავალიანების ზრდა	X	X
დაქირავებულებთან დაკავშირებული ანარიცხების ზრდა	X	X
ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან მიღებული (მოგება)/ზარალი	(X)	(X)
ინვესტიციების რეალიზაციიდან მიღებული (მოგება)/ზარალი	(X)	(X)
სხვა მიმდინარე აქტივების ზრდა	(X)	(X)
გადაფასების შედეგად საინვესტიციო	(X)	(X)

ვალდებულებების ზრდა

დებიტორული დავალიანების ზრდა

(X)

(X)

წმინდა ფულადი ნაკადი საოპერაციო
საქმიანობიდან

X

X

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების არაპირდაპირი მეთოდი (პუნქტი 27(ბ))

საჯარო სექტორის ერთეული - ფულადი სახსრების მოძრაობის კონსოლიდირებული ანგარიშგება 20X2 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისათვის (ათს ფულად ერთეულში)

(ათას ფულად ერთეულში)	20X2	20X1
ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		
ნამეტი (დეფიციტი)	X	X
არაფულადი მიმოქცევა		
ცვეთა	X	X
ამორტიზაცია	X	X
საექვო ვალების ანარიცხების ზრდა	X	X
კრედიტორული დავალიანების ზრდა	X	X
სასესხო დავალიანების ზრდა	X	X
დაქირავებულებთან დაკავშირებული ანარიცხების ზრდა	X	X
ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან მიღებული (მოგება)/ზარალი	(X)	(X)
ინვესტიციების რეალიზაციიდან მიღებული (მოგება)/ზარალი	(X)	(X)
სხვა მიმდინარე აქტივების ზრდა	(X)	(X)
გადაფასების შედეგად საინვესტიციო ვალდებულებების ზრდა	(X)	(X)
დებიტორული დავალიანების ზრდა	(X)	(X)
წმინდა ფულადი ნაკადი საოპერაციო საქმიანობიდან	X	X

სსბასს 18-ში - ანგარიშგება სეგმენტების მიხედვით - შევიდა ქვემოთ განსაზღვრული შესწორებები.

57-ე პუნქტი შესწორების შედეგად უნდა იკითხებოდეს შემდეგნაირად:

57. სსბასს 1-ის შესაბამისად განსაზღვრულია, რომ, შემოსავლების ან ხარჯების მუხლების არსებითობის შემთხვევაში, ამ მუხლების ხასიათი და მოცულობა ცალ-ცალკე უნდა აისახებოდეს განმარტებით შენიშვნებში. სსბასს 1-ში ასევე მოცემულია ამგვარი მუხლების სხვადასხვა მაგალითები, შემდეგის ჩათვლით: სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისა და ძირითადი საშუალებების ჩამოწერა; რესტრუქტურისაციის ანარიცხები; ძირითადი საშუალებების გაყიდვა; პრივატიზაცია და გრძელვადიანი ინვესტიციების სხვაგვარი განკარგვა; შეწყვეტილი ოპერაციები; სასამართლოს ძალით დარეგულირება და ანარიცხების ანულისება. 56-ე მუხლში განსაზღვრული რეკომენდაცია მიზნად არ ისახავს წებისმიერი ამგვარი მუხლის კლასიფიკაციის ან შეფასების შეცვლას. ამასთან, განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებით ამ პუნქტში განსაზღვრული რეკომენდაციების თანახმად, განმარტებით შენიშვნებში ასახვის მიზნით, იცვლება ამგვარი მუხლების მნიშვნელობის შეფასების დონე ერთეულის დონიდან სეგმენტის დონეზე.

69-ე და 70-ე პუნქტები შესწორების შედეგად იკითხება შემდეგნაირად:

69. ერთეულის მიერ სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებების შესახებ დებულებები განსაზღვრულია სსბასს 3-ში. სსბასს 3-ის თანახმად, სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებები უნდა განხორციელდეს სსბასს-ის მიერ, თუ ცვლილებას შედეგად მოჰყვება ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებების ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და პირობების შესახებ უფრო საიმედო და შესაბამისი ინფორმაცია.

70. სსბასს 3 განსაზღვრავს ერთეულის დონეზე გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებების შესახებ დებულებებს, რომლებიც გავლენას ახდენს სეგმენტურ ინფორმაციაზე. თუ ახალი სსბასს-ით სხვაგვარად არ არის განსაზღვრული, სსბასს 3-ში განსაზღვრულია შემდეგი:

(ა) აუცილებელია, მოხდეს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების რეტროსპექტული გამოყენება და წინა საანგარიშგებო პერიოდის ინფორმაციის გადაანგარიშება, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა შეუძლებელია კონკრეტულ პერიოდზე მისაკუთვნიებული გავლენის ან ცვლილების კუმულაციური შედეგის განსაზღვრა;

(ბ) თუ ყველა წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდზე შეუძლებელია რეტროსპექტული გამოყენება, მაშინ ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება რეტროსპექტულად უნდა მოხდეს წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდთან შესაძლო ყველაზე ადრინდელიდან მოყოლებული; და

(გ) როდესაც მიმდინარე პერიოდის დასაწყისში შეუძლებელია განისაზღვროს ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების

აგრეგირებული ეფექტი, პოლიტიკის გამოყენება უნდა მოხდეს წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდთან შესაძლო ყველაზე ადრინდელიდან მოყოლებული.

განსაკუთრებულ მუხლებთან დაკავშირებით შევიდა შემდეგი შესწორებები:

- (ა) 27-ე პუნქტში, სეგმენტის შემოსავლების განმარტებაში ამოღებულ იქნა (ა) ქვეპუნქტი;
- (ბ) 27-ე პუნქტში, სეგმენტის ხარჯის განმარტებაში ამოღებულ იქნა (ა) ქვეპუნქტი; და
- (გ) ამოღებულ იქნა საილუსტრაციო მაგალითის ბოლოდან მეორე პუნქტი.

სსზასს 19-დან - *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები* - ამოღებულ იქნა 111-ე პუნქტი.

2008 წლის 1 იანვრისათვის გამოყენებულ სსზასს-ებში სსზასს 3-ის ამჟამინდელი ვერსია - *საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი, არსებითი შეცდომები და ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში* - შეიცვალა სსზასს 3-ით - *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი დაერთვის სსბასს 3-ს, მაგრამ არ არის მისი შემადგენელი ნაწილი.

სსბასს 3-ის შესწორება ბასსს-ის გენერალური გაუმჯობესების პროექტის შედეგად

შესავალი

- დს1. სსბასსს-ის ფასს-თან დაახლოების პროგრამა სსბასსს-ის სამუშაო პროგრამის მნიშვნელოვანი ნაწილია. სსბასსს-ის პოლიტიკას წარმოადგენს სსბასსს-ებისა და ბასსს-ის მიერ გამოცემული ფასს-ების ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის შესაბამისობაში მოყვანა საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის.
- დს2. ფასს-ებთან თანხვედრაში მოყვანილი სსბასსს-ების დარიცხვის მეთოდში შენარჩუნებულია ფასს-ების მოთხოვნები, სტრუქტურა და ტექსტი, გარდა იმ გამონაკლისებისა, როდესაც, საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკიდან გამომდინარე, აუცილებელია გადახვევა. შესაბამისი ფასს-იდან გადახვევა მაშინ ხდება, როდესაც ფასს-ის ტერმინოლოგია ან მოთხოვნები შეუსაბამოა საჯარო სექტორისათვის, ან საჯარო სექტორის კონტექსტში გარკვეული მოთხოვნების საილუსტრაციოდ აუცილებელია დამატებითი შენიშვნების ან მაგალითების დართვა. სსბასსს-ებსა და მათ შესაბამის ფასს-ებს შორის განსხვავებები მოცემულია ყოველი სსბასსს-ის ბოლოს დართულ ფასს-თან შედარებაში. ბასს 8-თან შედარება ეფუძნება ბასს 8-ის 2003 წლის დეკემბრის ვერსიას და არა რომელიმე სხვას.
- დს3. 2002 წლის მაისში ბასსს-მა გენერალური გაუმჯობესების პროექტის ფარგლებში გამოაქვეყნა ცვლილებების პროექტი 13 ბასსს-ისათვის¹. ბასსს-ის გენერალური გაუმჯობესების პროექტი მიზნად ისახავდა "სტანდარტებში არსებული ალტერნატიული ინტერპრეტაციების, გამეორებებისა და წინააღმდეგობების შემცირებას ან სრულად აღმოფხვრას, ასევე თანხვედრის საკითხების განხილვასა და სხვა ასპექტების გაუმჯობესებას". ბასსს-ების საბოლოო ვერსიები 2003 წლის დეკემბერში გამოიცა.

¹ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასსს-ები) გამოიცა ბასსს-ების წინამორბედის - ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის მიერ. ბასსს-ის მიერ გამოცემულ სტანდარტებს ეწოდება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასსს-ები). ბასსს-ის თანახმად, ფასსს-ები შედგება ფასსს-ების, ბასსს-ების და სტანდარტების ინტერპრეტაციებისაგან. ზოგიერთ შემთხვევაში, ჩანაცვლების ნაცვლად, ბასსს-მა შეასწორა ბასსს-ები, რა შემთხვევაშიც, უცვლელი რჩება ძველი ბასსს-ის ნომერი.

- დს4. 2000 წლის იანვარში გამოცემული სსბასს 3 ეფუძნებოდა ბასს 8-ს - საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა ნამეტი ან დეფიციტი, არსებითი შეცდომები და ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში - (შესწორებულ იქნა 1993 წელს), რომელიც 2003 წლის დეკემბერში თავიდან იქნა გამოცემული ბასს 8-ის სახით - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები. მოგვიანებით, 2003 წელს, სსბასსს-ის წინამორბედმა, საჯარო სექტორის კომიტეტმა (სსკ)² მოახდინა სსბასს-ის გაუმჯობესების პროექტის ინიცირება, რომლის მიზანი იყო, აუცილებლობის ფარგლებში, 2003 წლის დეკემბერში გამოცემულ, შესწორებულ ბასს-ებთან სსბასს-ების თანხედრაში მოყვანა.
- დს5. სსბასსს-მა განიხილა გაუმჯობესებული ბასს 8 და, ძირითადად, დაეთანხმა ბასსს-ის მიერ ბასს-ის შესწორების საფუძვლებსა და ცვლილებებს (აქ გადმოცემული არ არის ბასსს-ის დასკვნების საფუძველი. ბასსს-ის ყოველმხრივი სააბონენტო მომსახურების ხელმძღვრებს შეუძლიათ დასკვნების საფუძვლებს გაეცნონ ბასსს-ის შემდეგ ვებგვერდზე <http://www.iasb.org>). საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკის გამო, დასკვნების საფუძველში განხილული და ახსნილია სსბასსს-ის მიერ შესაბამის ბასსს-იდან გადახვევის მიზეზები.
- დს6. სსბასს 3-ში მოცემული არ არის 2003 წლის დეკემბრის შემდეგ გამოცემული ფასს-ების შედეგად გამოწვეული შესწორებები, რადგან სსბასსს-ს ჯერჯერობით არ განუხილავს და ჩამოუყალიბებია საკუთარი მოსაზრება, ამ ფასს-ების მოთხოვნების საჯარო სექტორის ერთეულებზე გავრცელებასთან დაკავშირებით.

სსბასს 3-ის შესწორება 2008 წელს ბასსს-ის მიერ გამოცემული ფასს-ების გაუმჯობესების შედეგად

- დს7. სსბასსს-მა განიხილა 2008 წლის მაისში ბასსს-ის მიერ გამოცემული ფასს-ების გაუმჯობესებები და, ძირითადად, დაეთანხმა სტანდარტის შესწორების ბასსს-ისეულ მიზეზებს. სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ არ არსებობდა საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკური მიზეზები ამ ცვლილებების გაუთვალისწინებლობისათვის.

² სსკ გარდაიქმნა სსბასსს-დ 2004 წლის ნოემბერში, როდესაც ბსფ-ს საბჭომ შეცვალა სსკ-ს მანდატი და იგი სტანდარტების შემოღებ და მოუკიდებელ საბჭოდ გარდაქმნა.

მითითებები დანერგვაზე

სახელმძღვანელო მითითებები დაერთვის სსბასს 3-ს, მაგრამ არ არის მისი შემადგენელი ნაწილი.

შეცდომების ხელახალი რეტროსპექტული ფორმულირება

მდ1. 20X2 წლის განმავლობაში ერთეულმა აღმოაჩინა, რომ მოგების გადასახადის სახით მიღებული ამონაგები არასწორი იყო. 6,500 ფე-ს³ ოდენობის მოგების გადასახადი, რომელიც 20X1 წელს უნდა ყოფილიყო აღიარებული, შეცდომით გამოტოვებული იყო 20X1 წელს და შემოსავლად იყო აღიარებული 20X1 წელს.

მდ2. ერთეულის 20X1 წლის ბუღალტრულ ჩანაწერებში მითითებული იყო 60,000 ფე-ს შემოსავალი (იმ 6,500 ფე-ს დაბეგვრის ჩათვლით, რომელიც აღიარებული უნდა ყოფილიყო საწყის ნაშთებში) და 86,500 ფე-ს ხარჯები.

მდ3. 20X1 წელს ერთეულის ანგარიშგებაში მითითებული იყო:

	ფე
საგადასახადო შემოსავლები	34,000
მომხმარებლის მოსაკრებლები	3,000
სხვა საოპერაციო შემოსავლები	30,000
სულ შემოსავლები	67,000
ხარჯები	(60,000)
ნამეტი	7,000

მდ4. 20X1 წელს საწყისი დაგროვილი ნამეტი იყო 20,000 ფე, ხოლო საბოლოო დაგროვილი ნამეტი - 27,000 ფე.

მდ5. ერთეულს არ ჰქონია სხვა შემოსავლები ან ხარჯები.

მდ6. ერთეულის სააქციო კაპიტალი ამ პერიოდში 5,000 ფე-ს შეადგენდა და მას არ გააჩნდა წმინდა აქტივების/კაპიტალის სხვა კომპონენტები, გარდა გაუნაწილებელი ნამეტისა.

საჯარო სექტორის ერთეულის ფინანსური შედეგების ანგარიშგება

	(გადაანგარიშებული)
20X2	20X1
ფე	ფე

³ ქვემოთ მოცემულ მაგალითებში ფულადი თანხები აღინიშნება "ფულადი ერთეულებით" (ფე)

	20X2	(გადაანგარიშებული) 20X1
საგადასახადო შემოსავლები	53,500	40,500
მომხმარებლის მოსაკრებლები	4,000	3,000
სხვა საოპერაციო შემოსავლები	40,000	30,000
სულ შემოსავლები	97,500	73,500
ხარჯები	(86,500)	(60,000)
ნამეტი	11,000	13,500

საჯარო სექტორი

საჯარო სექტორის ერთეულის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება

	სააქციო კაპიტალი	გაუნაწილებელი ნამეტი	სულ
	ფწ	CU	CU
ნაშთი 20X0 წლის 31 დეკემბერს	5,000	20,000	15,000
20X1 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ნამეტი, გადაანგარიშებული	–	13,500	13,500
ნაშთი 20X1 წლის 31 დეკემბერს	5,000	33,500	38,500
20X2 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ნამეტი	–	11,000	11,000
ნაშთი 20X2 წლის 31 დეკემბერს	5,000	44,500	49,500

ამონარიდები ფინანსური ანგარიშგებების შენიშვნებიდან

- 6,500 ფე-ს შემოსავლები დაბეგვრიდან შეცდომით იყო გამოტოვებული 20X1 წლის ფინანსურ ანგარიშგებებში. აღნიშნული შეცდომის გასასწორებლად გადაანგარიშებულ იქნა 20X1 წლის ფინანსური ანგარიშგებები. ამ ფინანსური ანგარიშგებების გადაანგარიშების შედეგები/გავლენა შეჯამებულია ქვემოთ. აღნიშნულმა გავლენა არ მოახდინა 20X2 წელზე.

	გავლენა 20X1წელზე
გაზრდილი შემოსავალი	ფე 6,500
გაზრდილი ნამეტი	6,500
გაზრდილი დებიტორები	6,500

გაზრდილი წმინდა აქტივები/კაპიტალი

6,500

სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა რეტროსპექტული გამოყენებით

მდ7. 20X2 წლის განმავლობაში ერთეულმა შეცვალა სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ხარჯების სააღრიცხვო პოლიტიკა, რაც პირდაპირ უკავშირდებოდა მშენებარე ჰიდროელექტროსადგურის შეძენას. წინა საანგარიშგებო პერიოდებში ერთეულმა მოახდინა ამგვარი ხარჯების კაპიტალიზაცია. ერთეულმა ახლა გადაწყვიტა, მოახდინოს მათი ხარჯებად აღიარება და არა კაპიტალიზაცია. ხელმძღვანელობის აზრით, ახალი პოლიტიკა უფრო შესაბამისია, ვინაიდან მის გამოყენებას შედეგად მოჰყვება ფინანსური ხარჯების უფრო გამჭვირვალე ასახვა და შეესაბამება ადგილობრივ სამრეწველო პრაქტიკას, ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებები უფრო შესაბამისი გახადოს.

მდ8. ერთეულმა მოახდინა 20X1 წელს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული 2,600 ფე-ს ოდენობის, ხოლო 20X1 წლამდე პერიოდებში 5,200 ფე-ს ოდენობის ხარჯების კაპიტალიზაცია. წინა წლების განმავლობაში ელექტროსადგურის შეძენის გამო, მოხდა სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ნებისმიერი ხარჯის კაპიტალიზაცია.

მდ9. 20X2 წლის ბუღალტრულ ჩანაწერებში ნაჩვენებია 30,000 ფე-ს ოდენობის ნამეტი და 3,000 ფე-ს საპროცენტო ხარჯი (რომელიც მხოლოდ 20X2 წელს უკავშირდება).

მდ10. ერთეულს არ უჩვენებია ელექტროსადგურის არანაირი ცვეთა, რადგან ის ექსპლუატაციაში ჯერ არ არის შესული.

მდ11. 20X1 წელს ერთეულის ანგარიშგებაში მითითებული იყო:

პროცენტამდე ნამეტი	ფე 18,000
საპროცენტო ხარჯი	—
ნამეტი	<u>18,000</u>

მდ12. 20X1 წელს საწყისი დაგროვილი ნამეტი იყო 20,000 ფე, ხოლო საბოლოო დაგროვილი ნამეტი - 38,000 ფე.

მდ13. ერთეულის სააქციო კაპიტალი ამ პერიოდში 10,000 ფე-ს შეადგენდა და მას არ გააჩნდა წმინდა აქტივების/საკუთარი კაპიტალის სხვა კომპონენტები, გარდა გაუნაწილებელი ნამეტისა.

საჯარო სექტორის ერთეულის ფინანსური შედეგების ანგარიშგება

20X2 (გადაანგარიშებული)

	20X1	
	ფე	ფე
პროცენტამდე ნამეტი	30,000	18,000
საპროცენტო ხარჯი	(3,000)	(2,600)
ნამეტი	27,000	15,400

საჯარო სექტორის ერთეულის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება

	(გადაანგარიშებული)		
	სააქციო კაპიტალი	გაუნაწილებელი ნამეტი	სულ
	ფე	ფე	ფე
ნაშთი 20X0 წლის 31 დეკემბერს წინა ანგარიშგების შესაბამისად	10,000	20,000	30,000
სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება პროცენტის კაპიტალიზაციასთან დაკავშირებით (შენიშვნა 1)	–	(5,200)	(5,200)
20X0 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული ნაშთი (გადაანგარიშებული)	10,000	14,800	24,800
20X0 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ნამეტი (გადაანგარიშებული)	–	15,400	15,400
ნაშთი 20X1 წლის 31 დეკემბერს	10,000	30,200	40,200
20X2 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ნამეტი	–	27,000	27,000
20X2 წლის 31 დეკემბერს საბოლოო ნაშთი	10,000	57,200	67,200

ამონარიდები ფინანსური ანგარიშგებების შენიშვნებიდან

- 20X2 წლის განმავლობაში ერთეულმა შეცვალა სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ხარჯების სააღრიცხვო პოლიტიკა, რაც უკავშირდებოდა მშენებარე ჰიდროელექტროსადგურის შეძენას. წინა საანგარიშგებო პერიოდებში ერთეული ახდენდა ამგვარი ხარჯების კაპიტალიზაციას. ახლა ისინი ხარჯებად აღიარდება გაწევისთანავე. ხელმძღვანელობის აზრით, აღნიშნული პოლიტიკა იძლევა უფრო სანდო და შესაბამის ინფორმაციას, ვინაიდან მის გამოყენებას შედეგად მოჰყვება ფინანსური ხარჯების უფრო გამჭვირვალე ასახვა და შეესაბამება ადგილობრივ სამრეწველო პრაქტიკას, ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებები უფრო შესადარისი გახადოს. სააღრიცხვო პოლიტიკის აღნიშნული ცვლილება გამოყენებულ იქნა რეტროსპექტულად და მოხდა 20X1 წლის შესადარისი ანგარიშგებების გადაანგარიშება. აღნიშნული ცვლილების გავლენა 20X1 წელზე მოცემულია ქვემოთ. 20X1 წლის საწყისი გაუნაწილებელი ნამეტი შემცირდა 5,200 ფე-ით, რაც წარმოადგენს

20X1 წლამდე საანგარიშგებო პერიოდებში განხორციელებული კორექტირებების თანხას.

გავლენა 20-1 წელზე	ფი
(გაზრდილი) საპროცენტო ხარჯი	(2,600)
(შემცირებული) ნამეტი	(2,600)
გავლენა 20-1 წელზე ადრინდელ საანგარიშგებო პერიოდებზე	
(შემცირებული) ნამეტი	(5,200)
(შემცირებული) აქტივები მშენებლობის პროცესში და გაუნაწილებელი ნამეტი	(7,800)

სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა პერსპექტიული გამოყენებით, როდესაც რეტროსპექტიული გამოყენება შეუძლებელია

მდ14. 20X2 წლის განმავლობაში ერთეულმა შეცვალა ძირითადი საშუალებების ცვეთასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, რათა უფრო სრულად გამოეყენებინა კომპონენტების კატეგორიებად დაყოფის მიდგომა და, ამავდროულად, შემოეღო გადაფასების მოდელი.

მდ15. 20X2 წლამდე ერთეულის აქტივების აღრიცხვა საკმარისად დეტალური არ იყო კლასებად დაყოფის მიდგომის სრულად გამოყენებისათვის. 20X1 წლის ბოლოს, ერთეულის ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებით, ჩატარდა საინჟინრო გამოკვლევა, რათა მოწოდებული ყოფილიყო ინფორმაცია, არსებული კომპონენტებისა და მათი რეალური ღირებულების, სასარგებლო მომსახურების ვადის, ნარჩენი ღირებულებების სააღრიცხვო შეფასებებისა და ცვეთის თანხების შესახებ, 20X2 წლის დასაწყისში. თუმცა, გამოკვლევამ ვერ უზრუნველყო საკმარისი საფუძვლის შექმნა იმ კომპონენტების ღირებულების საიმედოდ შეფასებისათვის, რომელთა აღრიცხვაც ამ დრომდე განცალკევებულად არ ხდებოდა, ხოლო გამოკვლევამდე არსებული ჩანაწერები არ იძლევა ამგვარი ინფორმაციის აღდგენის საშუალებას.

მდ16. ხელმძღვანელობამ განიხილა აღნიშნული სააღრიცხვო ცვლილების ორივე ასპექტი და გადაწყვიტა, რომ შესაძლებელი არ იყო ამ ცვლილების რეტროსპექტიულად სრულად ასახვა კომპონენტების მიმართ, ან ცვლილების ასახვა პერსპექტიულად 20X2 წლის დაწყებამდე. ამასთან, თვითღირებულების მოდელიდან აქტივების გადაფასების მოდელზე გადასვლა მოითხოვს პერსპექტიულ ასახვას. ამიტომ ერთეულის ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა, რომ ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა 20X2 წლის დასაწყისიდან პერსპექტიულად ყოფილიყო გამოყენებული.

მდ17. დამატებითი ინფორმაცია:

	ფი
ძირითადი საშუალებები	
თვითღირებულება	25,000
ცვეთა	(14,000)
ნეტო საბალანსო ღირებულება	11,000
ცვეთის ხარჯი პერსპექტიული დარიცხვის შედეგად 20X2 წლისათვის (მკ. საფუძველი)	1,500
საინჟინრო კვლევის ზოგიერთი შედეგი:	
შეფასება	17,000
წინასწარშეფასებული ნარჩენი ღირებულება	3,000
აქტივის სასარგებლო მომსახურების დარჩენილი საშუალო ვადა (წლები)	7
არსებული ძირითადი საშუალებების ცვეთის ხარჯი 20X2 წლისათვის (ახალი საფუძველი)	2,000

ამონარიდები ფინანსური ანგარიშგებების შენიშვნებიდან

- 20X2 წლის დასაწყისიდან ერთეულმა შეცვალა ძირითადი საშუალებების საადრიცხოვო პოლიტიკა, რათა უფრო სრულად გამოეყენებინა კომპონენტების კატეგორიებად დაყოფის მიდგომა და, ამავდროულად, შემოეღო გადაფასების მოდელი. ხელმძღვანელობის მოსაზრებით, ამგვარი პოლიტიკა უზრუნველყოფს საიმედო და უფრო შესაბამისი ინფორმაციის მიწოდებას, რადგან მისი საშუალებით უფრო ზუსტად აღირიცხება ძირითადი საშუალებების კომპონენტები და ეყრდნობა განახლებულ ღირებულებებს. პოლიტიკა პერსპექტიულად იქნა გამოყენებული 20X2 წლის დასაწყისიდან, რადგან შეუძლებელი იყო პოლიტიკის გამოყენების გავლენის შეფასება რეტროსპექტულად ან პერსპექტიულად უფრო ადრეული თარიღიდან. შესაბამისად, ახალი პოლიტიკის შემოღებას წინა წლებზე გავლენა არ მოუხდენია. მიმდინარე წელზე გავლენა გამოიხატებოდა: ა) ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულების 6,000 ფე-ით გაზრდაში, წლის დასაწყისში, ბ) აქტივის გადაფასების რეზერვის შექმნაში წლის დასაწყისში 6,000 ფე-ს ოდენობით და გ) ცვეთის ხარჯის 5,000 ფე-ს ოდენობით გაზრდაში.

ბასს 8-სთან შედარება

სსბასს 3, სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები, ძირითადად, ეფუძნება ბასს 8-ს - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები - (2003) და მოიცავს 2008 წლის მაისში გამოცემული ფასს-ების გაუმჯობესებების ფარგლებში ბასს 8-ის შესწორებებს. სსბასს 3-სა და ბასს 8-ს შორის შემდეგი ძირითადი განსხვავებებია:

- სსბასს 3-ში შედის ბასს 8-ში შესული კომენტარების დამატებითი განმარტებაც, რაც მიზნად ისახავს იმის განსაზღვრას, რომ აღნიშნული სტანდარტი გამოიყენება საჯარო სექტორის ერთეულების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის.
- სსბასს 3-ში, ზოგიერთ შემთხვევაში გამოყენებულია ბასს 8-საგან განსხვავებული ტერმინოლოგია. ყველაზე მნიშვნელოვან განსხვავებას წარმოადგენს სსბასს 3-ში ტერმინების: „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“, „დაგროვილი ნამეტი ან დეფიციტი“ და „წმინდა აქტივები/კაპიტალი“ გამოყენება. ბასს 8-ში გამოიყენება აღნიშნულის ანალოგიური შემდეგი ტერმინები: „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“, „გაუნაწილებელი მოგება“ და „საკუთარი კაპიტალი“.
- სსბასს 3-ში არ არის გამოყენებული ტერმინი „ამონაგები“, რომელსაც ბასს 8-ში უფრო ფართო მნიშვნელობა აქვს, ვიდრე „შემოსავლებს“.
- სსბასს 3 მოიცავს ბასს 8-ის ტექნიკური ტერმინოლოგიის განმარტებების სხვა პაკეტს (პუნქტი 7).
- სსბასს 3-ს გააჩნია ბასს 8-ის მსგავსი იერარქია იმ განსხვავების, რომ სსბასსს-ს ჯერჯერობით არ გააჩნია კონცეპტუალური ჩარჩო.
- სსბასს 3-ის თანახმად, აუცილებელი არ არის აქციაზე საბაზისო შემოსავლის, ან ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის კორექტირების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა. ბასს 8-ის თანახმად, სავალდებულოა აქციაზე საბაზისო შემოსავლის, ან ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის კორექტირების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა.

სსბასს 4—უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ (ბასს) 21-ს - *უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები* (2003 წელს გადაიხედა, 2005 წელს შევიდა ცვლილებები). ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) ამ გამოცემაში ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით გამოყენებულია ამონარიდები ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ (ბასს) 21-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ. ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის საავტორო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 4—უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები

სსბასს-ს ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შედეგად განხორციელებულ ცვლილებებს.

სსბასს 4, უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები გამოიცა 2000 წლის მაისში.

2006 წლის დეკემბერში საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ (სსბასსს) გამოსცა განახლებული სსბასს 4.

2008 წლის აპრილში საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ (ბასსს) გამოსცა განახლებული სსბასს 4.

მას შემდგომ სსბასს 4 განახლებული იქნა შემდეგი საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით:

- 2011 წლის სსბასს-ების გაუმჯობესება (2011 წლის ოქტომბრის გამოცემა);
- ბასს 29, ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება (2010 წლის იანვარის გამოცემა)

სსბასს 4-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ის შესწორება 2011 წლის ოქტომბერი
3	შეცვლილია	სსბასს 29 2010 წლის იანვარი
4	შეცვლილია	სსბასს 29 2010 წლის იანვარი
5	შეცვლილია	სსბასს 29 2010 წლის იანვარი
31	შეცვლილია	სსბასს 29 2010 წლის იანვარი
61	შეცვლილია	სსბასს 29 2010 წლის

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
		იანვარი

2008 წლის აპრილი

სსბასს 4—უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1–2
მოქმედების სფერო	3–9
განმარტებები	10–19
სამუშაო ვალუტა	11–16
ფულადი მუხლები	17
წმინდა ინვესტიციები უცხოურ ერთეულში	18–19
წინამდებარე სტანდარტის მიდგომის რეზიუმე,	20–22
უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციების სამუშაო ვალუტაში ანგარიშგება.....	23–42
თავდაპირველი აღიარება.....	23–26
ანგარიშგება შემდგომი საანგარიშგებო თარიღებისათვის.....	27–30
საკურსო სხვაობების აღიარება.....	31–39
სამუშაო ვალუტის შეცვლა.....	40–42
საანგარიშგებო ვალუტად საანგარიშგებო ვალუტის გარდა სხვა ვალუტის გამოყენება.....	43–58
საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშება	43–49
უცხოური ერთეულის მონაცემების გადაანგარიშება	50–56
უცხოური ერთეულის გასვლა	57–58
საკურსო სხვაობების საგადასახადო შედეგები	59
განმარტებითი შენიშვნები	60–66
გარდამავალი დებულებები	67–70
დარიცხვის მეთოდის პირველადი დანერგვა	67–68
გარდამავალი დებულებები ყველა ერთეულისათვის	69–70
ძალაში შესვლის თარიღი	71–72
სსბასს 4-ის გაუქმება (2006)	73

დასკვნის საფუძველი

შეთანხმების ცხრილი

ბასს 21-თან შედარება

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 4, *უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები*, 1-73 პუნქტებშია წარმოდგენილი. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 4 გააზრებული უნდა იქნას ამ სტანდარტისთვის განსაზღვრული მიზნების, დასკვნითი დებულებებისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის კონტექსტში. ზუსტი მითითებების არარსებობის შემთხვევაში, სსბასს 3, *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*, წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველს.

მიზანი

1. ერთეული სავალუტო ოპერაციებს შესაძლოა ორი გზით ახორციელებდეს. მან შეიძლება ოპერაციები განახორციელოს უცხოურ ვალუტაში ან შეიძლება ჰქონდეს უცხოური ერთეული. ამასთან ერთეული ფინანსურ ანგარიშგებას შესაძლოა უცხოურ ვალუტაში წარადგენდეს. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია განსაზღვროს თუ როგორ შეიტანოს უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციები და უცხოური ერთეულები ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში და როგორ გადაიანგარიშოს ფინანსური ანგარიშგება საანგარიშგებო ვალუტაში.
2. ასეთ შემთხვევაში ძირითადი საკითხებია: (ა) რომელი გაცვლითი კურს(ებ)ი იქნეს გამოყენებული და (ბ) როგორ აისახოს გაცვლითი კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები ფინანსურ ანგარიშგებაში.

მოქმედების სფერო

3. ერთეული, რომელიც ამზადებს და წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას დარიცხვის მეთოდით, ვალდებულია გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი:
 - (ა) უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციებისა და არსებული ნაშთების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის, გარდა იმ ოპერაციებისა და ნაშთებისა, რომელიც დაკავშირებულია წარმოებულ ინსტრუმენტებთან და შედის სსბასს 29, *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასების*, მოქმედების სფეროში;
 - (ბ) უცხოური ერთეულის ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის გადასაანგარიშებლად, რომელიც კონსოლიდირების, პროპორციული კონსოლიდირების ან კაპიტალ-მეთოდის გამოყენების შედეგად შედის ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში; და
 - (გ) ერთეულის ფინანსური შედეგებისა და მისი ფინანსური მდგომარეობის საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშებისას.
4. სსბასს 29 გამოიყენება უცხოურ ვალუტაში გამოსახულ მრავალ წარმოებულ ინსტრუმენტთან და, რომლებიც შესაბამისად, არ შედის წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში. თუმცა, წარმოებულ ინსტრუმენტები უცხოურ ვალუტაში, რომლებზეც არ ვრცელდება სსბასს 29 მოქმედება (მაგ., ზოგიერთი წარმოებული ინსტრუმენტი უცხოურ ვალუტაში, რომლებიც შეტანილია სხვა კონტრაქტებში) წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში შედიან. გარდა ამისა, წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება იმ

შემთხვევებში, როდესაც ერთეულს წარმოებულ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული თანხა გადაჰყავს თავისი სამუშაო ვალუტიდან საანგარიშგებო ვალუტაში.

5. მოცემული სტანდარტი არ გამოიყენება ანგარიშგების ჰეჯირებისათვის უცხოური ვალუტის მუხლებთან მიმართებაში, მათ შორის, წმინდა ინვესტიციის ჰეჯირებისათვის უცხოურ ერთეულსი. სსბასს 29 გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების ჰეჯირებისათვის.
6. **წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე , გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.**
7. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) მიერ გამოცემულ *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობაში* განმარტებულია, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები გამოიყენებენ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს. სახელმწიფო კომერციული საწარმოები განსაზღვრულია სსბასს 1-ში, *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.
8. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება ერთეულის მიერ ფინანსური ანგარიშგების უცხოურ ვალუტაში წარსადგენად და ადგენს მოთხოვნებს, რომელთა შესრულების შემთხვევაში ჩაითვლება, რომ მიღებული ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამება სსბასს-ების მოთხოვნებს. უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშებული ფინანსური ინფორმაციიდან, რომელიც არ აკმაყოფილებს ამ სტანდარტით განსაზღვრულ მოთხოვნებს, მოცემული სტანდარტი განსაზღვრავს იმ ინფორმაციას, რომელიც წარმოდგენილ უნდა იქნეს განმარტებით შენიშვნებში.
9. წინამდებარე სტანდარტი არ გამოიყენება უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში წარდგენისას, ასევე, უცხოურ ერთეულში ფულადი სახსრების ნაკადების გადაანგარიშებისას (იხ., ბასს 2, *ფულადი ნაკადების ანგარიშგება*).

განმარტებები

10. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

საბოლოო სავალუტო კურსი - ანგარიშგების თარიღისათვის არსებული გაცვლითი კურსი.

საკუთრო სხვაობა - სხვაობა, რომელიც მიიღება ერთი ვალუტის მოცემული რაოდენობის ერთეულების გადაანგარიშებისას სხვა ვალუტაში სხვადასხვა გაცვლითი კურსის გამოყენებით.

სავალუტო კურსი - ორი ვალუტის ერთიმეორეზე გაცვლის კოეფიციენტი.

უცხოური ვალუტა - ნებისმიერი ვალუტა, რომელიც განსხვავდება ერთეულის სამუშაო ვალუტისგან.

უცხოური ერთეული - ერთეული, რომელიც არის კონტროლირებული ერთეული, მოკავშირე ერთეული, ერთობლივი საქმიანობა, ან ანგარიშშეგები ერთეულის ფილიალი, რომლის საქმიანობაც დაფუძნებულია ან ხორციელდება ანგარიშშეგები ერთეულის ქვეყნიდან ან ვალუტიდან განსხვავებულ ქვეყანაში ან ვალუტაში.

სამუშაო ვალუტა - ძირითადი ეკონომიკური გარემოს ვალუტა, რომელშიც ერთეული ეწევა საქმიანობას.

ფულადი მუხლი - არსებული ვალუტის ერთეული, ასევე მისაღები ან გადასახდელი აქტივები და ვალდებულებები, რომლებიც გამოხატულია ვალუტის ერთეულის ფიქსირებული ან განსაზღვრადი რაოდენობით.

წმინდა ინვესტიციები ერთეულში - ანგარიშშეგები ერთეულის წილობრივი მონაწილეობა ამ უცხოური ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში.

საანგარიშგებო ვალუტა - ვალუტა, რომელშიც ხდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.

მიმდინარე გაცვლითი კურსი - ვალუტის გაცვლითი კურსი დაუყოვნებელი მიწოდებისას.

სხვა სსზასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

სამუშაო ვალუტა

11. ძირითადი ეკონომიკური გარემო, რომელშიც ერთეული ფუნქციონირებს, ჩვეულებრივ, არის ის გარემო, რომელშიც ერთეული ძირითადად წარმოქმნის და ხარჯავს ფულად სახსრებს. ერთეული თავისი სამუშაო ვალუტის განსაზღვრისას ითვალისწინებს შემდეგ ფაქტორებს:

(ა) ვალუტა:

- (1) რომლიდანაც მიიღება შემოსავალი გადასახადების, გრანტებისა და ჯარიმებისგან;
- (2) რომელიც ძირითადად ზემოქმედებას ახდენს საქონლისა და მომსახურების სარეალიზაციო ფასზე (ეს ხშირად არის ის ვალუტა, რომელშიც დგინდება და იხდება საქონლისა და მომსახურების სარეალიზაციო ფასი); და
- (3) იმ ქვეყნისა, რომლის კონკურენტუნარიანობა და რეგულაციები ძირითადად განსაზღვრავენ მისი საქონლისა და მომსახურების სარეალიზაციო ფასებს.

(ბ) ვალუტა, რომელიც ძირითადად გავლენას ახდენს მუშა ხელზე, მასალებზე და საქონლისა და მომსახურების უზრუნველყოფისათვის საჭირო სხვა დანახარჯებზე (ეს ხშირად არის ის ვალუტა, რომელშიც გამოიხატება და გადაიხდება ასეთი დანახარჯები).

12. შემდეგი ფაქტორები ასევე შეიძლება გახდეს ერთეულის სამუშაო ვალუტის განსაზღვრის საფუძველი:

- (ა) ფინანსური საქმიანობიდან წარმოქმნილი სახსრების ვალუტა (მაგ., სასესხო და წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვება).
- (ბ) საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული შემოსულობების ასახვის ვალუტა.

13. უცხოური ერთეულის სამუშაო ვალუტის დადგენისათვის, ასევე იმის დასადგენად, არის თუ არა ანგარიშშემგები ერთეულის და უცხოური ერთეულის სამუშაო ვალუტა ერთი და იგივე, მხედველობაში მიიღება შემდეგი დამატებითი ფაქტორები (ანგარიშშემგები ერთეული, ამ კონტექსტში, არის ის ერთეული, რომელსაც აქვს უცხოური ერთეული, როგორც მის მიერ კონტროლირებული ერთეული, ფილიალი, მეკავშირე ერთეული თუ ერთობლივი საქმიანობა):

- (ა) წარმოადგენს თუ არა უცხოური ერთეულის საქმიანობა ანგარიშშემგები ერთეულის გაფართოებულ ოპერაციებს, თუ ის ხორციელდება დამოუკიდებლობის მნიშვნელოვანი ხარისხით. მაგალითად როდესაც თავდაცვის სამინისტროს აქვს გარკვეული რაოდენობის სამხედრო ბაზები საზღვარგარეთ, რომლებიც ფუნქციონირებენ ქვეყნის მთავრობის სახელით. ეს სამხედრო ბაზები შესაძლოა საქმიანობას უმთავრესად აწარმოებდნენ ანგარიშშემგები ერთეულის სამუშაო ვალუტაში. მაგალითად, სამხედროებს შესაძლოა უზდიდნენ სამუშაო ვალუტაში, ხოლო ადგილობრივ ვალუტაში შესაძლებელია აძლევდნენ თანხის

მცირე ნაწილს დანამატების სახით. მატერიალურ-ტექნიკური უზრუნველყოფა შეიძლება ძირითადად ხორციელდებოდეს ანგარიშშემგები ერთეულის მეშვეობით, რომლის დროსაც შესყიდვები ადგილობრივ ვალუტაში მინიმუმამდეა დაყვანილი. მეორე მაგალითად შეიძლება გამოდგეს სახელმწიფო უნივერსიტეტის უცხოური კამპუსი, რომელიც ფუნქციონირებს ეროვნული კამპუსის ხელმძღვანელობის ქვეშ. ამისგან განსხვავებით, უცხოურ ერთეულს, რომელსაც აქვს დამოუკიდებლობის მნიშვნელოვანი ხარისხი, შეუძლია მოახდინოს ფულადი სახსრებისა და სხვა ფულადი აქტივების აკუმულირება, გაიღოს ხარჯები, მიიღოს შემოსავალი და მოიხიდოს სესხებიც კი, ძირითადად ადგილობრივ ვალუტაში. მთავრობის საკუთრებაში არსებული უცხოური ერთეულების ასეთ მაგალითებად, რომლებსაც შეუძლიათ იფუნქციონირონ სხვა სახელმწიფო უწყებებისგან დამოუკიდებლად, მოყვანილი შეიძლება იყოს ტურისტული ოფისები, ნავთობის საძიებო კომპანიები, სავაჭრო კომიტეტები და ტელე-რადიო მაუწყებლობასთან დაკავშირებული საქმიანობა. ასეთი ერთეული შეიძლება დაარსდეს, როგორც სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს).

- (ბ) როგორი პროპორციის (მაღალი თუ დაბალი) არის უცხოური ერთეულის საქმიანობა ანგარიშშემგებ ერთეულთან
- (გ) პირდაპირ ზემოქმედებს თუ არა უცხოური ერთეულის საქმიანობის ფულადი ნაკადი ანგარიშშემგები ერთეულის ფულადი სახსრების ნაკადებზე და არის თუ არა ის ადვილად ხელმისაწვდომი მასთან გადასაგზავნად.
- (დ) არის თუ არა უცხოური ერთეულის საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრები საკმარისი არსებული და ჩვეულებრივ მოსალოდნელი სავალდებულო ვალის მომსახურებისათვის ანგარიშშემგები ერთეულის მიერ უზრუნველყოფილი ფულადი სახსრების გარეშე.

14. როდესაც ზემოხსენებული ინდიკატორები შერეულია და სამუშაო ვალუტა არ არის ნათლად გამოხატული, ხელმძღვანელობა იყენებს მის შეფასებას იმ სამუშაო ვალუტის განსაზღვრისათვის, რომელიც ყველაზე ზუსტად წარმოაჩენს საბაზისო ოპერაციების, მოვლენებისა და პირობების ეკონომიკურ შედეგებს. როგორც ამ მიდგომის ნაწილი, ხელმძღვანელობა უპირატესობას ანიჭებს 11-ე პუნქტში მოცემულ პირველად ინდიკატორებს მანამ, სანამ განიხილავს 12-ე და 13-ე პუნქტებში მოცემულ ინდიკატორებს, რომელთა მიზანია უზრუნველყოს დამატებითი დამხმარე მტკიცებულება ერთეულის სამუშაო ვალუტის დადგენისათვის.

15. ერთეულის სამუშაო ვალუტა ასახავს საბაზისო ოპერაციებს, მოვლენებს და პირობებს, რომლებიც მას შეესაბამებია. შესაბამისად, დგინდება რა სამუშაო ვალუტა, ის აღარ იცვლება, თუ არ მოხდა ცვლილება ზემოხსენებულ საბაზისო ოპერაციებში, მოვლენებსა და პირობებში.
16. იმ შემთხვევაში თუ სამუშაო ვალუტა წარმოადგენს ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტას, ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებები გადანაგარიშდება ბასს 10-ის - ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში - მიხედვით. ერთეული თავს ვერ აარიდებს ბასს 10-ის მიხედვით გადანაგარიშებას, მაგალითად, სამუშაო ვალუტად იმ ვალუტის აღიარებით, რომელიც განსხვავდება სამუშაო ვალუტისგან, განსაზღვრულ სტანდარტის მონაცემების შესაბამისად (მაგ., როგორიცაა მისი მაკონტროლებელი ერთეულის სამუშაო ვალუტა).

ფულადი მუხლები

17. ფულადი მუხლის არსებითი მახასიათებელი არის უფლება მიიღო (ან ვალდებულება, რომ შეასრულო) ვალუტის ერთეულის ფიქსირებული ან განსაზღვრული ოდენობა. მაგალითები მოიცავს: ნაღდი ფულით გადასახდელ სოციალური უზრუნველყოფის ვალდებულებებს და მომსახურე პერსონალის სხვა ტიპის გასამრჯელოს, ანარიცხებს, რომელიც უნდა დაიფაროს ნაღდი ფულით; და ნაღდი ფულით გადასახდელ დივიდენდებს ან მსგავს გადახდებს, რომლებიც აღიარებულია, როგოც ვალდებულება. და პირიქით, არაფულადი მუხლის მნიშვნელოვან მახასიათებელს წარმოადგენს უფლების არქონა მიიღო (ან ვალდებულება შეასრულო) ვალუტის ერთეულის ფიქსირებული ან განსაზღვრული ოდენობა. მაგალითები მოიცავს: საქონლისა და მომსახურებისათვის წინასწარ გადახდილ თანხას (მაგ., წინასწარ გადახდილი იჯარა); გუდვილი; არამატერიალური აქტივები; სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები; ძირითადი საშუალებები და ანარიცხები, რომლებიც უნდა გადახდილ იქნეს არაფულადი აქტივით.

წმინდა ინვესტიციები უცხოურ ერთეულში

18. ერთეულს უცხოურ ერთეულთან მიმართებაში ფულადი მუხლის სახით შეიძლება ჰქონდეს როგორც დებიტორული, ასევე კრედიტორული დავალიანება. ფულადი მუხლი, რომლის დაფარვაც არ არის დაგეგმილი და სავარაუდოდ არც ექნება ადგილი ახლო მომავალში, არსებითად, წარმოადგენს ერთეულის წმინდა ინვესტიციის ნაწილს უცხოურ ერთეულში და აღირიცხება 37-ე და 38-ე პუნქტებში შესაბამისად. ასეთი ფულადი მუხლები შეიძლება მოიცავდეს გრძელვადიან დებიტორულ დავალიანებებს ან სესხებს. ისინი არ მოიცავენ სავაჭრო დებიტორულ ან კრედიტორულ დავალიანებებს.

19. 18-ე პუნქტში აღწერილი ერთეული, რომელსაც უცხოურ ერთეულთან მიმართებაში ფულადი მუხლის სახით აქვს დებიტორული ან კრედიტორული დავალიანება, შეიძლება იყოს ეკონომიკურ ერთეულში შემავალი ნებისმიერი კონტროლირებული ერთეული. მაგალითად, ეკონომიკურ ერთეულში შემავალი A და B კონტროლირებული ერთეულებიდან, თუ B არის უცხოური ერთეული, რომელზეც A გასცემს სესხს, მაშინ კონტროლირებული ერთეული A-ს სასესხო მოთხოვნა კონტროლირებული ერთეული B -ს მიმართ აისახება როგორც კონტროლირებული ერთეული A-ს წმინდა ინვესტიციის ნაწილი კონტროლირებულ ერთეულ B -ში, თუ სესხის დაფარვა არ არის დაგეგმილი და სავარაუდოდ არც ექნება ადგილი ახლო მომავალში. ეს ასევე სწორი იქნებოდა იმ შემთხვევისათვის, კონტროლირებული ერთეული A თვითონ რომ წარმოადგენდეს უცხოურ ერთეულს.

წინამდებარე სტანდარტის მიდგომის რეზიუმე

20. ნებისმიერი ერთეული - იქნება ეს ავტონომიური (დამოუკიდებელი) ერთეული, ერთეული უცხოური ერთეულით (მაგალითად, მაკონტროლებელი ერთეული), ან უცხოური ერთეული (მაგალითად, კონტროლირებული ერთეული ან ფილიალი) - ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას თავის სამუშაო ვალუტას განსაზღვრავს 11-16 პუნქტების თანახმად. ერთეული უცხოური ვალუტის მუხლებს გადაიანგარიშებს სამუშაო ვალუტაში და ასეთი გადაანგარიშების შედეგებს ასახავს 23-42-ე და 59-ე პუნქტების შესაბამისად.
21. ბევრი ანგარიშმგები ერთეული თავის თავში აერთიანებს რიგ ცალკეულ ერთეულებს (მაგ. ეკონომიკური ერთეული შედგება მაკონტროლებელი ერთეულისა და ერთი ან რამდენიმე კონტროლირებული ერთეულისგან). სხვადასხვა სახის ერთეულებს, მიუხედავად იმისა შედიან თუ არა ისინი ეკონომიკური ერთეულის შემადგენლობაში, შეიძლება ჰქონდეთ ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებს ან ერთობლივ საქმიანობაში. გარდა ამისა მათ შეიძლება ჰქონდეთ ფილიალები. ანგარიშმგებ ერთეულში შემავალი თითოეული ერთეულის ფინანსური საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა აუცილებლად გადაყვანილ უნდა იქნას იმ ვალუტაში, რომელშიც ანგარიშმგები ერთეული წარადგენს თავის ფინანსურ ანგარიშგებას. წინამდებარე სტანდარტი საშუალებას იძლევა ანგარიშმგები ერთეულის ანგარიშგების ვალუტად აღებულ იქნას ნებისმიერი ვალუტა (ვალუტები). ანგარიშმგებ ერთეულში შემავალი თითოეული ცალკეული ერთეულის ფინანსური საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა, რომლის სამუშაო ვალუტა განსხვავდება ანგარიშგების ვალუტისგან, გადაანგარიშებული უნდა იქნას 43-59-ე პუნქტების შესაბამისად.

22. წინამდებარე სტანდარტი ასევე საშუალებას აძლევს დამოუკიდებელ ერთეულებს, რომლებიც ადგენენ ფინანსურ ანგარიშგებას, ან ერთეულებს, რომლებიც ადგენენ დამოუკიდებელ ფინანსურ ანგარიშგებას სსპასს 6-ის - *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება* - თანახმად, წარადგინონ თავისი ფინანსური ანგარიშგება ნებისმიერ ვალუტაში (ან ვალუტებში). იმ შემთხვევაში, თუ ერთეულის ანგარიშგების ვალუტა განსხვავდება სამუშაო ვალუტისგან, მისი ფინანსური საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა ასევე გადაყვანილი უნდა იქნას ანგარიშგების ვალუტაში 43-59 პუნქტების შესაბამისად.

უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციების ანგარიშგება სამუშაო ვალუტაში

თავდაპირველი აღიარება

23. ოპერაცია უცხოურ ვალუტაში წარმოადგენს ოპერაციას, რომელიც აისახება უცხოურ ვალუტაში ან მოითხოვს დაფარვას უცხოურ ვალუტაში, მათ შორის ისეთი ოპერაციები, რომლებსაც ადგილი აქვთ როდესაც ერთეული:
- (ა) ყიდულობს ან ყიდის საქონელს ან მომსახურებას, რომლის ფასიც გამოსახულია უცხოურ ვალუტაში;
 - (ბ) სესხულობს ან გაასესხებს სახსრებს, როდესაც დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების თანხები გამოსახულია უცხოურ ვალუტაში;
 - (გ) სხვაგვარად იძენს ან ყიდის აქტივებს, იღებს ან ფარავს ვალდებულებას, რომელიც დენომინირებულია უცხოურ ვალუტაში.
24. თავდაპირველი აღიარებისას უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაცია უნდა ჩაიწეროს სამუშაო ვალუტაში, სამუშაო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის ოპერაციის განხორციელების თარიღისათვის არსებული ოფიციალური გაცვლითი კურსის გამოყენებით.
25. ოპერაციის თარიღი წარმოადგენს თარიღს, როდესაც პირველად არის შესრულებული ოპერაციის აღიარების კრიტერიუმები სსპასს-ების თანახმად. პრაქტიკული თვალსაზრისით ხშირად გამოიყენება ოპერაციის თარიღისათვის არსებულ ფაქტიურ კურსთან მიახლოებული კურსი, მაგალითად, კვირის ან თვის საშუალო კურსი შეიძლება გამოყენებულ იქნას თითოეულ უცხოურ ვალუტაში განხორციელებულ ყველა ოპერაციისათვის, რომელთაც ადგილი ქონდა მოცემული პერიოდის განმავლობაში. თუმცა, თუ გაცვლითი კურსი მნიშვნელოვნად მერყეობს, ასეთი პერიოდისათვის საშუალო კურსის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის.

26. გაცვლითი კურსის ცვლილებამ შესაძლოა ზემოქმედება მოახდინოს უცხოურ ვალუტაში არსებულ ან გადასახდელ ფულად სახსრებზე, ან მათ ეკვივალენტებზე. საკურსო სხვაობების წარდგენის წესი განსაზღვრულია სსბასს 2-ით. მიუხედავად იმისა, რომ ეს ცვლილებები არ წარმოადგენს ფულადი სახსრების ნაკადებს, გაცვლითი კურსის ცვლილების ზემოქმედება უცხოურ ვალუტაში არსებულ ან გადასახდელ ფულად სახსრებზე ან მათ ეკვივალენტებზე მაინც აისახება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში, რათა მიღწეულ იქნას შესაბამისობა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოსათვის არსებულ ფულად სახსრებსა და მათ ეკვივალენტებს შორის. ეს სახსრები წარმოდგენილია ცალკე, ფულადი სახსრების ნაკადებთან დაკავშირებული საოპერაციო, საინვესტიციო და ფინანსური საქმიანობისგან დამოუკიდებლად და შეიცავენ საკურსო სხვაობებს, თუკი ასეთს აქვს ადგილი, და თუ ეს ფულადი სახსრების ნაკადები ანგარიშგებაში წარმოდგენილია ანგარიშგების პერიოდის დასასრულისათვის არსებული კურსის მიხედვით.

ანგარიშგება შემდგომი საანგარიშგებო თარიღისათვის

27. თითოეული საანგარიშგებო თარიღისათვის:
- (ა) ფულადი მუხლები უცხოური ვალუტაში გადაანგარიშდება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული სავალუტო კურსის გამოყენებით;
 - (ბ) არაფულადი მუხლები, რომლებიც შეფასებულია ისტორიული ღირებულების მიხედვით უცხოურ ვალუტაში, გადაანგარიშდება ოპერაციის განხორციელების დღისათვის არსებული გაცვლითი კურსის გამოყენებით;
 - (გ) არაფულადი მუხლები, რომლებიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით უცხოურ ვალუტაში, გადაანგარიშდება რეალური ღირებულების დადგენის თარიღისათვის არსებული გაცვლითი კურსით,
28. მუხლის საბალანსო ღირებულება განისაზღვრება სხვა შესაბამისი სსბასს-ებთან მიმართებაში. მაგალითად, სსბასს 17-ის - *ძირითადი საშუალებები* - თანახმად ძირითადი საშუალებები შეძლება შეფასდეს რეალური ან ისტორიული ღირებულებით. იმისდა მიუხედავად, თუ რის საფუძველზე დგინდება საბალანსო ღირებულება - ისტორიული თუ რეალური ღირებულების საფუძველზე, - თუ თანხა განსაზღვრულია უცხოურ ვალუტაში, შემდგომში ის გადაანგარიშებული უნდა იყოს სამუშაო ვალუტაში წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად.
29. ზოგიერთი მუხლის საბალანსო ღირებულება განისაზღვრება ორი ან მეტი თანხის შედარების შედეგად. მაგალითად, სსბასს 12 - ის,

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, შესაბამისად გასაყიდი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბალანსო ღირებულება არის უმცირესი ორი სიდიდიდან: თვითღირებულება ან წმინდა სარეალიზაციო ღირებულება. ასევე, სსბასს 21-ის, *ფულადი სახსრების არჩარმოქმნილი აქტივების გაუფასურება*, თანახმად, აქტივის საბალანსო ღირებულება, რომლისთვისაც სახეზეა გაუფასურების ნიშნები უნდა უტოლდებოდეს ყველაზე მცირეს თანხებიდან: გაუფასურების შედეგად მის საბალანსო ღირებულებას შესაძლო ზარალის აღრიცხვამდე ან მის მომსახურების ანაზღაურებად ღირებულებას. თუ ასეთი აქტივი არაფულადია და შეფასებულია უცხოურ ვალუტაში, მისი საბალანსო ღირებულება განისაზღვრება:

- (ა) თვითღირებულების ან საბალანსო ღირებულების (როგორც ამას კონკრეტული შემთხვევა მოითხოვს) შედარების გზით, რომელიც გადაანგარიშებულია გაცვლითი კურსის შესაბამისად მოცემული ღირებულების განსაზღვრის თარიღისათვის (ანუ, მუხლისათვის, რომელიც ფასდება ისტორიული ღირებულების შესაბამისად, ეს იქნება კურსი ოპერაციის თარიღისათვის);
- (ბ) წმინდა სარეალიზაციო ღირებულების ან მომსახურების ანაზღაურებადი ღირებულების შედარების გზით (როგორც ამას კონკრეტული შემთხვევა მოითხოვს), რომელიც გადაანგარიშებულია გაცვლითი კურსის შესაბამისად ამ ღირებულების განსაზღვრის თარიღისათვის (ე.ი., საბოლოო სავალუტო კურსით საანგარიშგებო დღეს).

ასეთი შედარების შედეგად შეიძლება წარმოიქმნას სიტუაცია, როდესაც გაუფასურების შედეგად მიღებული ზარალი აღიარდება სამუშაო ვალუტაში, მაგრამ არ აღიარდება უცხოურ ვალუტაში, ან პირიქით.

- 30. რამდენიმე გაცვლითი კურსის არსებობის შემთხვევაში, მათგან ის გამოიყენება, რომლითაც შესაძლებელი იქნებოდა მოცემული ოპერაციით ან ნაშთით წარმოდგენილი მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების დაფარვა, თუ ამ ფულადი სახსრების ნაკადებს ადგილი ექნებოდათ შეფასების თარიღისათვის. იმ შემთხვევაში, თუ ორ ვალუტას შორის დროებით არ არსებობს გაცვლის შესაძლებლობა, გაცვლით კურსად გამოიყენება პირველი შემდგომი კურსი, რომლითაც შესაძლებელია განხორციელდეს გაცვლა.

საკურსო სხვაობების აღიარება

- 31. როგორც პუნქტ 5-ში იყო აღნიშნული, ეს სტანდარტი არ ეხება უცხოურ ვალუტაში გამოსახული მუხლების ჰეჯირების მეთოდით აღრიცხვას. ჰეჯირების აღრიცხვასთან დაკავშირებული მითითებები,

იმ კრიტერიუმების ჩათვლით, თუ როდის უნდა იქნას გამოყენებული ჰეჯირების აღრიცხვა, მოცემულია სსბასს 29-ში.

32. საკურსო სხვაობები, რომლებიც წარმოიქმნება (ა) ფულადი მუხლების დაფარვისას, ან (ბ) საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ფულადი მუხლების თავდაპირველი აღიარებისას გამოყენებული კურსისაგან განსხვავებული კურსით გადაანგარიშებისას, აღიარებულ უნდა იქნეს როგორც აქტივების წმინდა ღირებულების ზრდა ან კლება იმ პერიოდში, რომელშიც ისინი წარმოიქმნებიან, გარდა პუნქტ 37-ში აღწერილი შემთხვევებისა.
33. როდესაც უცხოური ვალუტის ოპერაციის შედეგად წარმოიქმნება ფულადი მუხლები და ოპერაციის თარიღსა და ანგარიშსწორების თარიღს შორის სავალუტო კურსი იცვლება, შედეგად ვიღებთ საკურსო სხვაობას. როდესაც ოპერაციის ანგარიშსწორება ხდება იმავე სააღრიცხვო პერიოდში, რომელშიაც განხორციელდა ოპერაცია, მთელი საკურსო სხვაობა აღიარდება ამ პერიოდში. თუმცა, როდესაც ოპერაციის ანგარიშსწორება ხდება მომდევნო სააღრიცხვო პერიოდში, თითოეულ პერიოდში აღიარებული საკურსო სხვაობა ანგარიშსწორების თარიღამდე განისაზღვრება თითოეული პერიოდის განმავლობაში გაცვლითი კურსის ცვლილების შესაბამისად.
34. უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებების აღრიცხვის წესი ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში აღწერილია პუნქტ 26-ში.
35. როდესაც არაფულადი მუხლიდან მიღებული მოგება ან ზარალი პირდაპირ აღიარდება აქტივების წმინდა ღირებულებაში/კაპიტალში, მაშინ ასეთი მოგების ან ზარალის საკურსო სხვაობის ნებისმიერი კომპონენტი პირდაპირ უნდა აღიარდეს აქტივების წმინდა ღირებულებაში/კაპიტალში. პირიქით, თუ არაფულადი მუხლიდან მიღებული მოგება ან ზარალი აღიარდება ნამეტის ან დეფიციტის შემადგენლობაში, მაშინ ასეთი მოგების ან ზარალის საკურსო სხვაობის ნებისმიერი კომპონენტი აგრეთვე აღიარდება ნამეტის ან დეფიციტის შემადგენლობაში.
36. სხვა სსბასს-ები მოითხოვენ, რომ მოგებისა და ზარალის ზოგიერთი სახეები აღიარდებოდეს პირდაპირ წმინდა აქტივების ღირებულებაში/კაპიტალში. მაგალითად, სსბასს 17 მოითხოვს, რომ ზოგიერთი ძირითადი საშუალების გადაფასების შედეგად მიღებული მოგება და ზარალი პირდაპირ აღიარდეს აქტივების წმინდა ღირებულებაში/კაპიტალში. როდესაც ასეთი აქტივი შეფასებულია უცხოურ ვალუტაში, მოცემული სტანდარტის პუნქტი 27 (გ) მოითხოვს, რომ გადაფასებული თანხა გადაანგარიშებული იქნას ღირებულების დადგენის დღისათვის არსებული გაცვლითი

კურსის გამოყენებით, რასაც მიეყვართ საკურსო სხვაობამდე, რომელიც აგრეთვე აღიარდება აქტივების წმინდა ღირებულებაში/კაპიტალში.

37. საკურსო სხვაობები, რომლებიც წარმოიქმნება ფულად მუხლთან დაკავშირებით, რომელიც წარმოადგენს უცხოურ ერთეულში ანგარიშშეგები ერთეულის წმინდა ინვესტიციების ნაწილს (იხ. პუნქტი 18), ექვემდებარება აღიარებას ნამეტის ან დეფიციტის შემადგენლობაში ანგარიშშეგები ერთეულის ცალკეულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ან უცხოური ერთეულის ცალკეულ ფინანსურ ანგარიშგებაში (როგორც ამას კონკრეტული შემთხვევა მოითხოვს). ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც მოიცავს უცხოურ ერთეულს და ანგარიშშეგებ ერთეულს (მაგალითად, კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუკი უცხოური ერთეული არის კონტროლირებული ერთეული), ასეთი საკურსო სხვაობები თავდაპირველად აღიარდება, როგორც აქტივების წმინდა ღირებულების/კაპიტალის ცალკეული კომპონენტი, ხოლო ნამეტისა თუ დეფიციტის შემადგენლობაში ისინი აღიარდება სუფთა ინვესტიციის გასვლის შემდეგ პუნქტ 57-თან შესაბამისობაში.
38. თუ ფულადი მუხლი წარმოადგენს ანგარიშშეგები ერთეულის წმინდა ინვესტიციების კომპონენტს უცხოურ ერთეულში და დენომინირებულია ანგარიშშეგები ერთეულის სამუშაო ვალუტაში, უცხოური ერთეულის ცალკეულ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოიქმნება საკურსო სხვაობა პუნქტ 32-ის შესაბამისად. თუ ასეთი მუხლი დენომინირებულია უცხოური ერთეულის სამუშაო ვალუტაში, საკურსო სხვაობა წარმოიქმნება ანგარიშშეგები ერთეულის ცალკეულ ფინანსურ ანგარიშგებაში პუნქტ 32-ის შესაბამისად. თუკი ასეთი მუხლი დენომინირებულია ვალუტაში, რომელიც განსხვავდება როგორც ანგარიშშეგები ერთეულის, ისე უცხოური ერთეულის სამუშაო ვალუტისაგან, საკურსო სხვაობა პუნქტ 32-ის შესაბამისად წარმოიქმნება როგორც ანგარიშშეგები ერთეულის, ასევე უცხოური ქვეგანყოფის ცალკეულ ფინანსურ ანგარიშგებაშიც. ასეთი საკურსო სხვაობები ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც მოიცავს უცხოურ ერთეულს და ანგარიშშეგებ ერთეულს (მაგალითად, ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელშიც უცხოური ერთეული არის კონსოლიდირებული, პროპორციულად კონსოლიდირებული ან ასახული კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით) ხელახლა კლასიფიცირდება აქტივების წმინდა ღირებულების/კაპიტალის ცალკეულ კომპონენტში.
39. როდესაც ერთეული ბუღალტრულ ჩანაწერებს აწარმოებს სამუშაო ვალუტისაგან განსხვავებულ ვალუტაში, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მომენტისათვის ყველა თანხები გადაიანგარიშება სამუშაო ვალუტაში 23-30-ე პუნქტების შესაბამისად. ეს საშუალებას იძლევა იგივე თანხები მიღებულ იქნას სამუშაო ვალუტაში,

რომელშიც იქნებოდა ასახული მოცემული მუხლები თავდაპირველად სამუშაო ვალუტაში რომ ყოფილიყო ასახული. მაგალითად, ფულადი მუხლები გადაიყვანება სამუშაო ვალუტაში დახურვის კურსის გამოყენებით, ხოლო არაფულადი მუხლები, რომლებიც ისტორიული ღირებულების საფუძველზეა შეფასებული, გადაიანგარიშება მათი აღიარების ოპერაციის თარიღისათვის არსებული გაცვლითი კურსის გამოყენებით.

სამუშაო ვალუტის ცვლილება

40. როდესაც ერთეულის სამუშაო ვალუტა იცვლება, ცვლილების თარიღიდან მოყოლებული პერსპექტიულად ერთეულს მართებს გადაანგარიშების პროცედურების გამოყენება ახალ სამუშაო ვალუტასთან მიმართებაში.
41. როგორც აღნიშნულია პუნქტ 15-ში, ერთეულის სამუშაო ვალუტა ასახავს ერთეულისათვის მნიშვნელოვანი ხასიათის მქონე საბაზო ოპერაციებს, მოვლენებსა და პირობებს. შესაბამისად, როდესაც სამუშაო ვალუტა დადგენილია, იგი შეიძლება შეიცვალოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუკი ადგილი აქვს საბაზო ოპერაციების, მოვლენებისა და პირობების ცვლილებებს. მაგალითად, ვალუტის ცვლილებამ, რომელიც ძირითადად ზეგავლენას ახდენს გაყიდვის ფასებზე ან საქონლისა და მომსახურების უზრუნველყოფაზე, შეიძლება მიგვიყვანოს ერთეულის სამუშაო ვალუტის ცვლილებამდე.
42. სამუშაო ვალუტის ცვლილების შედეგი მხედველობაში მიიღება პერსპექტიულად. სხვა სიტყვებით, ერთეული ყველა მუხლის გადაანგარიშებას ახდენს ახალ სამუშაო ვალუტაში ცვლილების თარიღისათვის არსებული გაცვლითი კურსის გამოყენებით. არაფულადი მუხლებისთვის გადაანგარიშების შედეგად მიღებული თანხის ოდენობა ითვლება მათ ისტორიულ ღირებულებად. უცხოური ერთეულის გადაანგარიშების შედეგად წარმოქმნილი საკურსო სხვაობები, რომლებიც ადრე კლასიფიცირებული იყო აქტივების წმინდა ღირებულებაში /კაპიტალში პუნქტ 37 და 44 (გ)-ს შესაბამისად, არ აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში უცხოური ერთეულის გასვლამდე.

საანგარიშგებო ვალუტად სამუშაო ვალუტის გარდა სხვა ვალუტის გამოყენება

საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშება

43. ერთეულს შეუძლია წარადგინოს თავისი ფინანსური ანგარიშგება ნებისმიერ ვალუტაში (ან ვალუტებში). თუ საანგარიშგებო ვალუტა განსხვავდება ერთეულის სამუშაო ვალუტისაგან, მას გადაყავს თავისი ფინანსური საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა საანგარიშგებო ვალუტაში. მაგალითად, თუკი

ეკონომიკური ერთეულის შემადგენლობაში შედიან სხვადასხვა სამუშაო ვალუტის მქონე ერთეულები, თითოეული მათგანის ფინანსური საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა გამოისახება ერთიან ვალუტაში, რათა შესაძლებელი იყოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა. ცენტრალური ან სამტატო/ადგილობრივი მთავრობის საანგარიშგებო ვალუტა, როგორც წესი, განისაზღვრება ფინანსთა სამინისტროს (ან ანალოგიური ორგანოს) მიერ, ან დგინდება კანონმდებლობით.

44. იმ ერთეულის ფინანსური საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა, რომლის სამუშაო ვალუტა არ წარმოადგენს ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტას, გადაყვანილ უნდა იქნას განსხვავებულ საანგარიშგებო ვალუტაში შემდეგი პროცედურების გამოყენებით:
 - (ა) ფინანსური მდგომარეობის შესახებ თითოეულ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი აქტივები და ვალდებულებები (შესადარისი მონაცემების ჩათვლით) გადაიყვანება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების თარიღისათვის არსებული საბოლოო გაცვლითი კურსით;
 - (ბ) შემოსავალი და ხარჯები (შესადარისი მონაცემების ჩათვლით) თითოეული ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში გადაიყვანება ოპერაციის მოხდენის თარიღისათვის არსებული გაცვლითი კურსით;
 - (გ) ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო ვალუტაში გადაყვანის შედეგად წარმოქმნილი ყველა საკურსო სხვაობა აღიარდება, როგორც აქტივების წმინდა ღირებულების/კაპიტალის ცალკეული კომპონენტი.
45. ანგარიშგებმა ერთეულმა ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში ჩართვის მიზნით უცხოური ერთეულის ფულადი სახსრების ნაკადების გადაანგარიშებისას, რომელიც წარმოადგენს ფულადი სახსრების მიღებებსა და გადახდებს, უნდა დაიცვას სსბასს 2-ით განსაზღვრული პროცედურები. სსბასს 2 მოითხოვს, რომ კონტროლირებული ერთეულის ფულადი სახსრების ნაკადები, რომელიც აკმაყოფილებს უცხოური ერთეულის განსაზღვრებას, გადაყვანილი უნდა იქნას ფულადი სახსრების ნაკადების მოხდენის თარიღისათვის უცხოურ ვალუტასა და საანგარიშგებო ვალუტას შორის არსებული გაცვლითი კურსით. სსბასს 2 აგრეთვე განსაზღვრავს არარეალიზებული მოგების და ზარალის წარდგენის წესს, რომელიც წარმოიქმნება უცხოური ვალუტის გაცვლითი კურსის ცვლილებების შედეგად უცხოურ ვალუტაში არსებულ ან გადასახდელ ფულად სახსრებთან და მათ ეკვივალენტებთან მიმართებაში,

46. პრაქტიკული თვალსაზრისით შემოსავლის და ხარჯის მუხლების საანგარიშგებო ვალუტაში გადასაყვანად ხშირად იყენებენ კურსს, მაგალითად პერიოდის საშუალო კურსს, რომელიც უახლოვდება ოპერაციის მოხდენის თარიღისათვის არსებულ გაცვლით კურსს. მაგრამ, თუ გაცვლითი კურსი მნიშვნელოვნად მერყეობს, მიზანშეწონილი არა არის ამ პერიოდის საშუალო კურსის გამოყენება.

47. პარაგრაფ 44 (გ)-ში აღნიშნული საკურსო სხვაობები წარმოიქმნება:

- (ა) შემოსავლებისა და ხარჯების ოპერაციის მოხდენის თარიღისათვის არსებული გაცვლითი კურსით, ხოლო აქტივებისა და ვალდებულებების ანგარიშგების თარიღისათვის არსებული საბოლოო კურსით გადაყვანის შედეგად. ასეთი საკურსო სხვაობები წარმოიქმნება შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების როგორც მოგებაში ან ზარალში აღიარებისას, ასევე პირდაპირ აქტივების წმინდა ღირებულებაში/კაპიტალში აღიარების შემთხვევაშიც.
- (ბ) აქტივების წმინდა ღირებულების/კაპიტალის საწყისი ნაშთის გადაყვანა ადრე გამოყენებული საბოლოო კურსისაგან განსხვავებული საბოლოო კურსით.

ეს საკურსო სხვაობები არ აისახება ნამეტში ან დეფიციტში, ვინაიდან სავალუტო კურსის ცვლილება ახდენს მხოლოდ უმნიშვნელო, ან საერთოდ არ ახდენს პირდაპირ ზეგავლენას მიმდინარე და მომავალ ფულადი სახსრების ნაკადებზე საოპერაციო საქმიანობიდან. როდესაც საკურსო სხვაობები ეხება უცხოურ ერთეულს, რომელიც ჩაირთვება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაგრამ არ იმყოფება სრულ საკუთრებაში, გადანაგარიშების დროს წარმოქმნილი და დაგროვილი საკურსო სხვაობები, რომლებიც მიეკუთვნება არასაკონტროლო პაკეტს, ფინანსური მდგომარეობის ამსახველ კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში აღიარდება როგორც არასაკონტროლო პაკეტის ნაწილი.

48. ერთეულის ფინანსური საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა, რომლის სამუშაო ვალუტა არის ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტა, გადანაგარიშდება განსხვავებულ საანგარიშგებო ვალუტაში შემდეგი პროცედურების გამოყენებით:

- (ა) ყველა თანხები (ე.ი. აქტივები, ვალდებულებები, აქტივების წმინდა ღირებულების/კაპიტალის მუხლები, შემოსავალი და ხარჯები, შესადარისი მონაცემების ჩათვლით) გადაიყვანება ბოლოს წარდგენილი ფინანსური მდგომარეობის ამსახველი ანგარიშგების თარიღისათვის არსებული საბოლოო კურსით, გარდა იმ შემთხვევისა

(ბ) როდესაც თანხები გადაიყვანება არაჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაში, შესადარისი ინფორმაციის სახით წარმოდგენილი უნდა იყოს მონაცემები, რომლებიც წინა წლის შესაბამის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი იყო, როგორც მიმდინარე წლის მონაცემები (ე. ი. მონაცემები რომელებიც არ დაკორექტირებულა შემდგომი ფასების დონის ან გაცვლითი კურსის ცვლილებების შესაბამისად).

49. როდესაც ერთეულის სამუშაო ვალუტა არის ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტა, მაშინ გადაანგარიშების მეთოდის გამოყენებამდე, რომელიც აღწერილია პუნქტ 48-ში, გარდა შესადარისი მონაცემებისა, რომელიც გადაყვანილია არაჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაში (იხ. პუნქტი 48 (ბ), ერთეულმა ხელახლა უნდა გადაიანგარიშოს თავისი ფინანსური ანგარიშგება სსბასს 10-ის შესაბამისად; თუ ეკონომიკა აღარ არის ჰიპერინფლაციური და ერთეული ხელახლა აღარ გადაიანგარიშებს თავის ფინანსურ ანგარიშგებას სსბასს 10-ის შესაბამისად, მან თავისი ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშების შეწყვეტის თარიღისათვის არსებული ფასების დონის მიხედვით გადაანგარიშებული თანხები, როგორც ისტორიული ღირებულება, უნდა გამოიყენოს საანგარიშგებო ვალუტაში გადასაანგარიშებლად..

უცხოური ერთეულის მონაცემების გადაანგარიშება

50. როდესაც უცხოური ერთეულის ფინანსური საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა გადაანგარიშდება საანგარიშგებო ვალუტაში, 43-49-ე პუნქტებთან ერთად უნდა გამოიყენებოდეს 51-56-ე პუნქტებიც, რათა შესაძლებელი გახდეს უცხოური ერთეულის ჩართვა ანგარიშგებები ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში კონსოლიდაციის, პროპორციული კონსოლიდაციის, ან კაპიტალ-მეთოდის გამოყენების გზით.
51. უცხოური ერთეულის ფინანსური შედეგების და ფინანსური მდგომარეობის ჩართვა ანგარიშგებები ერთეულის ფინანსურ შედეგებში და ფინანსურ მდგომარეობაში წარმოებს კონსოლიდაციის ჩვეულებრივი პროცედურებით, როგორიც არის ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში ნაშთებისა და ოპერაციების ამოთხშვა
52. თუმცა, ეკონომიკური ერთეულის შიგნით არსებული მოკლევადიანი თუ გრძელვადიანი ფულადი აქტივი (ან ვალდებულება) არ შეიძლება ამოთხშულ იქნას ეკონომიკური ერთეულის შიგნით არსებული შესაბამისი ვალდებულების (ან აქტივის) ხარჯზე სავალუტო რხევების შედეგების კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩვენების გარეშე. ეს დაკავშირებულია იმასთან, რომ ფულადი მუხლი (ა) ითვალისწინებს ვალდებულებას მოახდინოს ერთი ვალუტის მეორეში კონვერტაცია და (ბ) სავალუტო რხევების

შედეგად ანგარიშმგებ სუბიექტს შეიძლება წილად ხვდეს მოგება ან ზარალი. ამრიგად, ამგვარი საკურსო სხვაობა აისახება მოგებაში ან ზარალში, ან კიდევ, თუკი საკურსო სხვაობა წარმოიქმნა ისეთ გარემოებებში, როგორც აღწერილია პუნქტ 37-ში, იგი უცხოური საწარმოს გასვლამდე კლასიფიცირდება აქტივების წმინდა ღირებულებაში/კაპიტალში.

53. როდესაც უცხოური ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების თარიღი განსხვავდება ანგარიშმგები ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების თარიღისაგან, უცხოური ერთეული ხშირად ადგენს დამატებით ფინანსურ ანგარიშგებას ანგარიშმგები ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების თარიღით. თუ ეს არ სრულდება, სსბასს 6 ნებას იძლევა გამოყენებულ იქნას ანგარიშგების სხვა თარიღი იმ პირობით, რომ სხვაობა არ უნდა აღემატებოდეს (ა) სამ თვეს და (ბ) რომ მხედველობაში იქნას მიღებული ორ საანგარიშგებო თარიღს შორის განხორციელებული ყველა მნიშვნელოვანი ოპერაციისა თუ სხვა მოვლენების შედეგები.
54. როდესაც ანგარიშმგები ერთეულისა და უცხოური ერთეულის საანგარიშგებო თარიღები განსხვავდება, უცხოური ერთეულის აქტივები და ვალდებულებები გადაანგარიშდება უცხოური ერთეულის საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებული გაცვლითი კურსით.
55. გაცვლითი კურსის მნიშვნელოვანი ცვლილებებისათვის, სსბასს 6-ის შესაბამისად ხდება შესწორებები ანგარიშმგები ერთეულის საანგარიშგებო თარიღამდე. იგივე მიდგომა გამოიყენება მეკავშირე ერთეულთან და ერთობლივ საქმიანობასთან მიმართებაში კაპიტალ-მეთოდის გამოყენების დროს და სსბასს 7-ის, *ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში*, და სსბასს 8 -ის შესაბამისად პროპორციული კონსოლიდაციის გამოყენების დროს.
56. ნებისმიერი სახის გუდვილი, რომელიც წარმოიქმნება უცხოური ერთეულის შეძენისას, აგრეთვე აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების სამართლიანი ღირებულებით დაკორექტირება, რომელიც წარმოიქმნება ასეთი უცხოური ერთეულის შეძენისას, განიხილება, როგორც უცხოური ერთეულის აქტივები და ვალდებულებები. შესაბამისად, ისინი უნდა აისახოს უცხოური ერთეულის სამუშაო ვალუტაში და გადაანგარიშდეს საბოლოო სავალუტო კურსის მიხედვით, 44 და 48 პუნქტების შესაბამისად.

უცხოური ერთეულის გასვლა

57. უცხოური ერთეულის გასვლის დროს საკურსო სხვაობების ჯამური ღირებულება, რომელიც ასახულია, როგორც უცხოურ ერთეულთან დაკავშირებული აქტივების წმინდა ღირებულების/კაპიტალის ცალკეული კომპონენტი, უნდა აისახოს მოგებაში ან ზარალში

როდესაც მოხდება უცხოური ერთეულის გასვლის შედეგად მიღებული მოგების ან ზარალის აღიარება.

58. ერთეულს შეუძლია გაასხვისოს თავისი წილი უცხოურ ერთეულში ჩადებული კაპიტალის გაყიდვის, ლიკვიდაციის, დაბრუნების გზით, ან ასეთ ერთეულზე სრული ან ნაწილობრივი უარის თქმით. დივიდენდების გადახდა ან ანალოგიური განაწილება შეადგენს გასვლის ნაწილს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ იგი წარმოადგენს ინვესტიციების დაბრუნებას, მაგალითად, შემენამდე მიღებული მოგებიდან გადახდილი დივიდენდები ან მსგავსი გადახდები ნაწილობრივი გასვლის შემთხვევაში, მოგებაში ან ზარალში შეიტანება დაგროვილი საკურსო სხვაობების მხოლოდ პროპორციული ნაწილი. უცხოური ერთეულის საბალანსო ღირებულების ჩამოწერა არ არის ნაწილობრივი გასვლა. შესაბამისად, კაპიტალში ასახული გადავადებული საკურსო მოგების ან ზარალის არავითარი ნაწილი არ ექვემდებარება აღიარებას მოგებაში ან ზარალში ჩამოწერის მომენტისათვის.

საკურსო ცვლილებების საგადასახადო შედეგები

59. ანგარიშმგები ერთეულებისთვის, რომლებიც იბეგრება მოგების გადასახადით, უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციებიდან მიღებულ მოგებასთან ან ზარალთან, ასევე იმ ერთეულისათვის, რომელიც უცხოურ ერთეულს მოიცავს, ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების შედეგად წარმოქმნილ საკურსო სხვაობებთან დაკავშირებულ საგადასახადო შედეგებზე მითითებები შესაძლებელია მოძიებულ იქნას შესაბამის საერთაშორისო თუ ეროვნულ ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში, რომლებიც შემოსავლებზე დაკისრებულ გადასახადებს ეხება.

განმარტებითი შენიშვნები

60. 62-ე და 64-66-ე პუნქტებში სამუშაო ვალუტა ეკონომიკური ერთეულის შემთხვევაში, ეხება მაკონტროლებელი ერთეულის სამუშაო ვალუტას.
61. ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს:
- (ა) მოგებაში ან ზარალში აღიარებული საკურსო სხვაობები, გარდა სსბასს 29-ის შესაბამისად მოგებაში ან ზარალში აღიარებული საკურსო სხვაობებისა, რომლებიც წარმოიქმნება ფინანსური ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულებით შეფასებისას; და
 - (ბ) აქტივების წმინდა ღირებულების/კაპიტალის ცალკეულ კომპონენტად კლასიფიცირებული წმინდა საკურსო სხვაობები და საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და

ბოლოსათვის ამ საკურსო სხვაობების თანხებს შორის მიღწეული შესაბამისობა.

62. როდესაც საანგარიშგებო ვალუტა განსხვავდება სამუშაო ვალუტისაგან, ეს ფაქტი სამუშაო ვალუტასთან და განსხვავებული საანგარიშგებო ვალუტის გამოყენების მიზეზებთან ერთად წარმოდგენილი უნდა იყოს განმარტებით შენიშვნებში.
63. როდესაც ანგარიშგები ერთეულის, ან მნიშვნელოვანი უცხოური ერთეულის სამუშაო ვალუტა იცვლება, ეს ფაქტი სამუშაო ვალუტის შეცვლის მიზეზთან ერთად წარმოდგენილი უნდა იყოს განმარტებით შენიშვნებში
64. როდესაც ერთეული ფინანსურ ანგარიშგებას წარადგენს სამუშაო ვალუტისაგან განსხვავებულ ვალუტაში, მას შეუძლია აღნიშნოს, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სსბასს-ების შესაბამისად, მხოლოდ მაშინ როდესაც დაცულია თითოეული მოქმედი სტანდარტის მოთხოვნები, 44-ე და 48-ე პუნქტებით დადგენილი გადაანგარიშების მეთოდის ჩათვლით.
65. ზოგჯერ ერთეული წარადგენს თავის ფინანსურ ანგარიშგებას, ან სხვა ფინანსურ ინფორმაციას სამუშაო ვალუტისგან განსხვავებულ ვალუტაში 64-ე პუნქტის მოთხოვნების დაცვის გარეშე. მაგალითად, ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგებიდან სხვა ვალუტაში შეიძლება გადაიყვანოს მხოლოდ შერჩეული მუხლები, ან ერთეულმა, რომლის სამუშაო ვალუტა არ არის ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტა, შეუძლია მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების სხვა ვალუტაში კონვერტაცია ყველა მუხლის საბოლოო სავალუტო კურსით გადაანგარიშების გზით. ასეთი კონვერსია არ შეესაბამება სსბასს-ების მოთხოვნებს და ასეთ შემთხვევებში საჭიროა 66-ე პუნქტში მოცემული განმარტებითი შენიშვნების წარმოდგენა.
66. როდესაც ერთეული 64-ე პუნქტის მოთხოვნების შეუსრულებლად წარადგენს თავის ფინანსურ ანგარიშგებას, ან სხვა ფინანსურ ინფორმაციას სამუშაო ან საანგარიშგებო ვალუტებისაგან განსხვავებულ ვალუტაში, მან უნდა:
- (ა) ნათლად მოახდინოს ამ ინფორმაციის იდენტიფიცირება როგორც დამატებითი ინფორმაციის, რათა განაცალკეოს იგი სსბასს-ებთან შესაბამისობაში მოყვანილი ინფორმაციისაგან;
 - (ბ) წარმოადგინოს ვალუტა, რომელშიც წარმოდგენილია დამატებითი ინფორმაცია;
 - (გ) წარმოადგინოს ერთეულის სამუშაო ვალუტა და გადაანგარიშების მეთოდი, რომელიც გამოიყენება დამატებითი ინფორმაციის განსაზღვრისათვის.

გარდამავალი დებულებები

დარიცხვის მეთოდის პირველადი დანერგვა

67. სსბასს-ების მიხედვით, ანგარიშებზე ერთეულს არ მოეთხოვება ჯამურ გადაანგარიშების სხვაობებთან, რომლებიც არსებობს დარიცხვის მეთოდის თავდაპირველად დანერგვის თარიღისათვის, მიმართებაში არსებული მოთხოვნების დაცვა, თუ ერთეული დარიცხვის მეთოდის დანერგვას ახორციელებს პირველად და სარგებლობს ამ მუხლში მოცემული შეღავათით, მაშინ:
- (ა) სსბასს-ების თავდაპირველად დანერგვის თარიღისათვის ჯამური გადაანგარიშების სხვაობები ყველა უცხოური საწარმოსათვის ნულად ჩაითვლება; და
 - (ბ) ნებისმიერი უცხოური ერთეულის შემდგომი გასვლის შედეგად მიღებული მოგებიდან ან ზარალიდან უნდა გამოირიცხოს სსბასს-ების თავდაპირველად დანერგვის თარიღამდე წარმოქმნილი გადაანგარიშების სხვაობები.
68. მოცემული სტანდარტი ერთეულებისაგან მოითხოვს რომ:
- (ა) გადაანგარიშების ზოგიერთი სხვაობა კლასიფიცირდეს როგორც აქტივების წმინდა ღირებულების/კაპიტალის ცალკეული კომპონენტი; და
 - (ბ) უცხოური ერთეულის გასვლისას უცხოური ერთეულის ჯამური გადაანგარიშების სხვაობები გადაიტანოს ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, როგორც გაყიდვიდან მიღებული მოგების ან ზარალის ნაწილი.
- გარდამავალი დებულებები აღნიშნული მოთხოვნებისაგან ათავისუფლებს იმ ერთეულებს, რომლებიც პირველად ნერგავენ სსბასს-ებს.

გარდამავალი დებულებები ყველა ერთეულისათვის

69. ერთეულს პერსპექტიულად მოეთხოვება 56-ე პუნქტის გამოყენება ყველა შემენისათვის, რომელსაც ადგილი ექნება ფინანსური ანგარიშგების პერიოდის დაწყების შემდეგ, რომელშიც ეს სტანდარტი პირველად იქნა გამოყენებული, უფრო ადრეულ შემენებთან მიმართებაში ნებადართულია 56-ე პუნქტის რეტროსპექტიული გამოყენება. უცხოური ერთეულის შემენასთან მიმართებაში, რომელიც პერსპექტიულ საწყისზეა გათვალისწინებული, მაგრამ წარმოებულია მოცემული სტანდარტის თავდაპირველი დანერგვის თარიღამდე, ერთეულმა ხელახლა არ უნდა გადაიანგარიშოს წინა წლები და, შესაბამისად, თუ ეს გამართლებულია, შეუძლია შემენის დროს წარმოქმნილი

გუდვილისა და სამართლიანი ღირებულების კორექტირება, მიიჩნიოს როგორც ერთეულის აქტივები და ვალდებულებები, და არა როგორც უცხოური ერთეულის აქტივები და ვალდებულებები. ამრიგად, გუდვილისა და სამართლიანი ღირებულების ასეთი კორექტირება ან უკვე გამოსახულია ერთეულის სამუშაო ვალუტაში, ან წარმოადგენენ არაფულად სავალუტო მუხლებს, რომლებიც ანგარიშგებაში აისახება შეძენის თარიღისათვის არსებული გაცვლითი კურსის გამოყენებით.

70. ყველა დანარჩენი ცვლილება, რომელიც დაკავშირებულია მოცემული სტანდარტის დანერგვასთან, გათვალისწინებულ უნდა იქნას სსბასს 3-ის - *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები ბუღალტრულ შეფასებებში და შეცდომები* - მოთხოვნების შესაბამისად,

ძალაში შესვლის თარიღი

71. ერთეულებმა მოცემული სტანდარტი უნდა გამოიყენონ წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის, რომელიც იწყება 2010 წლის 1 იანვრიდან, ან ამ თარიღის შემდეგ. მისასაღმებელია უფრო ადრეული გამოყენება. თუ ერთეული მოცემულ სტანდარტს იყენებს 2010 წლის 1 იანვრამდე არსებული პერიოდისათვის, ეს ფაქტი უნდა წარმოდგენილი იყოს განმარტებით შენიშვნებში.
72. როდესაც ერთეული გადადის სსბასს-ებში განმარტებული ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე, ძალაში შესვლის თარიღის თანმდევი ფინანსური ანგარიშგების მიზნით ეს სტანდარტი მოქმედებს ერთეულის წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს საანგარიშგებო პერიოდს, რაც დანერგვის თარიღიდან, ან შემდგომი თარიღებიდან იწყება.

სსბასს-4-ის გაუქმება (2006 წლიდან)

73. მოცემული სტანდარტი ცვლის 2006 წელს გამოქვეყნებულ სსბასს 4-ს - *უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები*.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნითი დებულებები თან ერთვის სსბასს 4-ს, მაგრამ არ წარმოადგენს მის ნაწილს.

მიზეზი

დს1. სსბასსს-ს ფასს-თან დაახლოვების პროგრამა სსბასსსს-ს სამუშაო პროგრამის მნიშვნელოვანი ელემენტია. სსბასსსს-ს პოლიტიკა მდგომარეობს სსბასსს-ის დარიცხვის მეთოდის მიხედვით ფასს-თან დაახლოვებაში, რომლებიც გამოქვეყნებულია სსბასსსს-ს მიერ, იქ, სადაც ეს მიზანშეწონილია საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის.

დს2. ფასს-ებთან დაახლოვებული დარიცხვის მეთოდის სსბასსს-ები ინარჩუნებენ ფასსს-ების მოთხოვნებს, სტრუქტურასა და ტექსტს, თუკი გადახვევისათვის არ არსებობს საჯარო სექტორისთვის დამახასიათებელი მიზეზები. ეკვივალენტური ფასსს-გან გადახვევას ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც ფასსს-ის მოთხოვნები ან ტერმინოლოგია არ ერგება საჯარო სექტორს, ან როდესაც დამატებითი კომენტარის ან მაგალითების ჩართვა არის აუცილებელი გარკვეული მოთხოვნების ილუსტრაციისათვის საჯარო სექტორის კონტექსტში. სსბასსს-ებსა და მათ შესატყვის ფასსს-ებს შორის განსხვავებები მოცემულია „ფასსს-თან შედარებაში“, რომელსაც შეიცავს ყოველი სსბასსს. ბასსს-21-თან შედარება მიეკუთვნება მხოლოდ ბასსს-21-ის იმ ვერსიას, რომელიც განახლებულ იქნა 2003 წელს 2005 წლის შესწორებებით¹.

დს3 2000 წლის მაისში სსბასსსს-ს წინამორბედმა, საჯარო სექტორის კომიტეტმა (სსკ)² გამოაქვეყნა სსბასსს-4-ის პირველი ვერსია, „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“, რომელიც დაეფუძნა 1993 წლის ბასსს-21-ს, „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“. 2006 წლის დეკემბერში სსბასსსს-მ განაახლა სსბასსს-4 უკვე 2003 წლის ვერსიის ბასსს-21-ის საფუძველზე (განახლებული 2003 წ) თავისი სტანდარტების ზოგადი გაუმჯობესების პროექტის ფარგლებში. 2005 წლის დეკემბერში ბასსსსს-მ შეიტანა ცვლილებები ბასსს-21-ში,

¹ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასსსს-ები) გამოქვეყნებულია ბასსსსს-ს წინამორბედის, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის (ბასსკ) მიერ. ბასსსსს-ს მიერ გამოქვეყნებული სტანდარტები მოიხსენება როგორც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასსსს-ები). ბასსსსს-მ განმარტა, რომ ფასსსს-ები შეიცავს ფასსსსს-ებს, ბასსსსსს-ებს და სტანდარტების ინტერპრეტაციებს. ზოგიერთ შემთხვევაში, ბასსსსსს-მ შეასწორა და არ შეცვალა ბასსსს, რა შემთხვევაშიც რჩება ძველი ბასსსს-ები.

² სსკ გახდა სსბასსსს, როდესაც ბსფ-ის საბჭომ შეცვალა სსკ-ს მანდატი, რათა იგი გამხდარიყო სტანდარტების დამოუკიდებელი შემმუშავებელი 2004 წლის ნოემბერში.

რომელიც გამოქვეყნდა სახელწოდებით „წმინდა ინვესტიციები უცხო საწარმოში“

- დს4. 2007 წლის დასაწყისში სსბასს-ების განახლებისა და ფასს-ების უკანასკნელ ვერსიებთან დაახლოების მიზნით, სადაც ეს მიზანშეწონილი იყო საჯარო სექტორისათვის, სსბასსს-მ წამოიწყო სსბასს-ების გაუმჯობესების პროექტი არსებული პროექტის ფარგლებში სსბასსს გაეცნო 2005 წლის დეკემბერში ბასს 21-ში შეტანილ ცვლილებებს და, ზოგადად, დაეთანხმა ბასსს-ს არგუმენტებს, რომ განახლებულიყო ბასს-ები და შეტანილიყო ცვლილებები. (ბასსს-ს არგუმენტები დასკვნებთან დაკავშირებით აქ მოყვანილი არაა. ბასსს-ის *ყოველმხრივი სააბონენტო მომსახურების ხელმოძღვრებს* შეუძლიათ გაეცნონ დასკვნით დებულებებს ბასსს-ს ვებ-გვერდზე www.iasb.org.
- დს5. ბასს-21-ში ფასს-ებსა და განახლებული ბასს-ების შედეგად შევიდა შემდგომი ცვლილებები და გამოცემული იქნა 2005 წლის დეკემბრის შემდეგ. სსბასს 4 არ მოიცავს 2005 წლის დეკემბრის შემდეგ განახლებულ ბასსს-სა და ფასსს-ის შესაბამის ცვლილებებს ვინაიდან სსბასსს ჯერ არ განუხილავს აღნიშნული ცვლილებები და არ ჩამოუყალიბებია თავისი მოსაზრება ფასს-ებში შეტანილი ცვლილებებისა და განახლებული ბასს-ების მოთხოვნების საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის გამოყენების შესახებ.

ბასს 21-თან შედარება

სსბასს4, უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები ძირითადად შემუშავებულია ბასს 21-ის საფუძველზე, უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები (განახლებული 2003 წელს და 2005 წლის ცვლილებებით). ძირითადი განსხვავება სსბასს 4-სა და ბასს 21-ს შორის არის შემდეგი:

- სსბასს 4-ის 1, 11, 13, 26, 43, 45, 67, 68 და 72 პუნქტებს ბასს 21-ისაგან განსხვავებით გაუკეთდა დამატებითი კომენტარი, რათა ნათელი მოჰყენოდა საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ ბუღალტრული აღრიცხვისთვის სტანდარტების გამოყენებას;
- სსბასს 4 შეიცავს დამატებით გარდამავალ დებულებას, რომელიც საშუალებას აძლევს ერთეულს, რომელიც პირველად ახორციელებს სსბასს-ს დანერგვას, დარიცხვის მეთოდის სსბასს-ის თავდაპირველი დანერგვის თარიღისათვის არსებული ჯამური გადანაგარიშების სხვაობები ჩათვალოს ნულის ტოლად (პუნქტი 67). მოცემული გარდამავალი დებულება ეფუძნება ფასს 1-ს, *ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების თავდაპირველი დანერგვა*;
- სსბასს 4 კონკრეტულ შემთხვევაში იყენებს ბასს 21-საგან განსხვავებულ ტერმინოლოგიას. ასეთი ტერმინების ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითებია, „შემოსავალი“, „ეკონომიკური ერთეული“, „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“, და „აქტივების წმინდა ღირებულება/კაპიტალი“. ბასს-21-ში ეკვივალენტური ტერმინებია „ანგარიში მოგება-ზარალის შესახებ“, „ჯგუფი“ და „საკუთარი კაპიტალი“.

სსბასს 5—სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბასს 23-ს - *სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები* (1993 წლის განახლებული გამოცემა). ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში შესულია ამონარიდები ბასს 23-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში შემდეგ მისამართზე: Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ-ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს, ბასს, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ს სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” and “International Financial Reporting Standards” წარმოადგენს ფასს-ის ფონდის სავაჭრო ნიშნებს და დაუშვებელია მათი გამოყენება ფასს-ის ფონდის ნებართვის გარეშე.

სსბასს 5—სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ის შედეგად შეტანილ ცვლილებებს.

სსბასს 5 - სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები გამოიცა 2000 წლის მაისში.

მას შემდეგ, სსბასს 5-ში ცვლილებები განხორციელდა შემდეგი სსბასს-ის მიხედვით:

- სსბასს 32 - შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გამცემი (2011 წლის ოქტომბრის გამოცემა)

სსბასს 5-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
6	შეცვლილია	სსბასს 32, 2011 წლის ოქტომბერი
42ა	დამატებულია	სსბასს 32, 2011 წლის ოქტომბერი

სსზასს 5—სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1–4
განმარტებები	5–13
სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები	6
ეკონომიკური ერთეული	7–9
მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი	10
სახელმწიფო კომერციული საწარმოები	11
წმინდა აქტივები/კაპიტალი	12
კვალიფიცირებადი აქტივები	13
სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები - სტანდარტული მეთოდი	14–16
აღიარება	14–15
გამჟღავნება	16
სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები - ნებადართული ალტერნატიული მეთოდი	17–39
აღიარება	17–20
დანახარჯები, რომლებიც ექვემდებარება კაპიტალიზაციას	21–29
კვალიფიცირებადი აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულების გადამეტება ანაზღაურებად ღირებულებაზე	30
კაპიტალიზაციის დაწყება	31–33
კაპიტალიზაციის პროცესის დროებით შეჩერება	34–35
კაპიტალიზაციის შეწყვეტა	36–39
განმარტებითი შენიშვნები	40
გარდამავალი დებულებები	41
ძალაში შესვლის თარიღი	42–43
ბასს 23-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 5 - *სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები* - ჩამოყალიბებულია მიზნის და 1-43 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 5 გააზრებული უნდა იყოს მისი მიზნისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის კონტექსტში. სსბასს 3 - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები - დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველია.

მიზანი

წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდს. როგორც წესი, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების მცისიერად ხარჯებში აღიარებას, თუმცა, მოცემული სტანდარტით ნებადართულია ალტერნატიული მეთოდიც, რომელიც გულისხმობს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული იმ დანახარჯების კაპიტალიზაციას, რომლებიც უშუალოდ უკავშირდება განსაკუთრებული აქტივის შეძენას, წარმოებას ან მშენებლობას.

მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე სტანდარტი გამოყენებული უნდა იქნას სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის.
2. წინამდებარე სტანდარტი გამოყენებული უნდა იქნას საჯარო სექტორში შემავალი ყველა ერთეულისათვის, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებიკომერციული საწარმოსა.
3. სსბასს-ს მიერ გამოცემულ „საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობაში“ განმარტებულია, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს) იყენებენ ბასსს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-ებს. სახელმწიფო კომერციული საწარმოს განმარტება მოცემულია სსბასს 1-ში - *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.
4. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება წმინდა აქტივების/კაპიტალის ფაქტობრივ თუ პირობითად დარიცხულ დანახარჯებს. როდესაც შესაბამისი იურისდიქციის ქვეყნების მიერ კაპიტალური დანახარჯის გამოყენება ხდება ინდივიდუალურ ერთეულებთან მიმართებაში, საჭიროა იმის ანალიზი, აკმაყოფილებს თუ არა აღნიშნული დანახარჯი სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების განსაზღვრებას, და მიჩნეულ უნდა იქნას თუ არა ის როგორც წმინდა აქტივების/საკუთარი კაპიტალის ფაქტობრივი თუ პირობითად დარიცხული დანახარჯი.

განმარტებები

5. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები არის საპროცენტო და სხვა დანახარჯები, რომლებსაც ერთეული ეწევა ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებით.

განსაკუთრებული აქტივი არის ისეთი აქტივი, რომლის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მომზადებისთვის აუცილებლად საჭიროა დროის მნიშვნელოვანი პერიოდი.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები

6. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები შეიძლება მოიცავდეს:
 - (ა) საბანკო ოვერდრაფტებზე, მოკლევადიან და გრძელვადიან სესხებზე დარიცხულ პროცენტს;
 - (ბ) სესხებთან დაკავშირებული ფასდათმობების ან პრემიალური თანხების ამორტიზაციას (ფინანსური მნიშვნელობით);
 - (გ) სესხების მიღებასთან დაკავშირებით გაღებული დამატებითი ხარჯების ამორტიზაციას;
 - (დ) ფინანსურ იჯარებთან და მომსახურებაზე საკონცესიო შეთანხმებებთან დაკავშირებულ ფინანსურ დანახარჯებს და
 - (ე) უცხოურ ვალუტაში აღებულ სესხებთან დაკავშირებით წარმოშობილ საკურსო სხვაობის თანხას, თუ იგი განიხილება როგორც საპროცენტო დანახარჯების კორექტირება.

ეკონომიკური ერთეული

7. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინი „ეკონომიკური ერთეული“ გამოყენებულია ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის ერთეულთა ჯგუფის განსამარტად, რომელიც მოიცავს მაკონტროლებელ და ნებისმიერ კონტროლირებულ ერთეულებს.
8. ეკონომიკურ ერთეულთან მიმართებაში ხანდახან გამოიყენება სხვა ტერმინებიც, როგორიცაა: ადმინისტრაციული ერთეული, ფინანსური ერთეული, კონსოლიდირებული ერთეული და ჯგუფი.
9. ეკონომიკურ ერთეულში შეიძლება შედიოდეს როგორც სოციალური პოლიტიკის, ასევე კომერციული მიზნების მქონე ერთეულები. მაგალითად, განსახლების სახელმწიფო დეპარტამენტი შეიძლება წარმოადგენდეს ეკონომიკურ ერთეულს, რომელიც, თავის მხრივ,

აერთიანებს იმ ერთეულებს, რომლებიც საცხოვრებელ ფართს უზრუნველყოფს ნომინალური ღირებულებით, და აგრეთვე ისეთ ერთეულებს, რომლებიც საცხოვრებელი ფართის შეთავაზებას ახორციელებს კომერციულ საფუძველზე.

მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი

10. ერთეულებისათვის აქტივები მათ მიერ დასახული მიზნების მიღწევის საშუალებაა. აქტივები, რომლებიც ერთეულების მიერ დასახული მიზნების შესაბამისად გამოიყენება საქონლისა და მომსახურების მისაწოდებლად, მაგრამ რომლებიც უშუალოდ არ ემსახურება ერთეულში ფულადი სახსრების წმინდა შემოსულობების წარმოქმნას, ხშირად მომსახურების პოტენციალის მატარებელ აქტივებად განიმარტება. აქტივები, რომლებიც ემსახურება ერთეულში ფულადი სახსრების წმინდა შემოსულობების წარმოქმნას, ხშირად მომავალი ეკონომიკური სარგებელის მატარებელ აქტივებად განიმარტება. ყველა იმ მიზნის გასათვალისწინებლად, რომლისთვისაც შეიძლება გამოყენებულ იქნას აქტივები, წინამდებარე სტანდარტში გამოყენებულია ტერმინი „მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი“, რათა მოხდეს აქტივების არსებითი მახასიათებლების აღწერა.

სახელმწიფო კომერციული საწარმოები

11. სახელმწიფო კომერციული საწარმოები მოიცავს როგორც კომერციულ ერთეულებს, როგორცაა, მაგალითად, კომუნალური მომსახურების ერთეულები, ასევე, ფინანსურ ერთეულებს, როგორცაა, მაგალითად, ფინანსური ინსტიტუტები. სკს-ები პრაქტიკულად არ განსხვავდება იმ ერთეულებისაგან, რომლებიც კერძო სექტორში მსგავსი საქმიანობებით არიან დაკავებული. როგორც წესი, სკს-ები მოგების მიღების მიზნით ფუნქციონირებენ, თუმცა, ზოგიერთ მათგანს შეიძლება გააჩნდეს საზოგადოებრივი მომსახურების შეზღუდული მოვალეობა, რომლითაც მათ მოეთხოვება კონკრეტულ საზოგადოებაში ინდივიდუალური წევრებისა და ორგანიზაციების საქონლითა და მომსახურებით უფასოდ ან მნიშვნელოვნად შემცირებული ტარიფებით უზრუნველყოფა. სსბასს 6 - *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგებები* - იძლევა მითითებებს იმის განსასაზღვრად, არის თუ არა დაწესებული კონტროლი ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის. აღნიშნული სტანდარტით უნდა ვიხელმძღვანელოთ იმის განსასაზღვრად, ექვემდებარება თუ არა სკს სხვა საჯარო სექტორის ერთეულის კონტროლს.

წმინდა აქტივები/კაპიტალი

12. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინი „წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი“ გამოყენებულია ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებაში ნარჩენი (აქტივებს მინუს ვალდებულებები) სიდიდის აღსანიშნავად. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი შეიძლება იყოს დადებითი ან უარყოფითი. ტერმინის „წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი“ ნაცვლად შეიძლება გამოყენებულ იქნას სხვა ტერმინები იმ პირობით, რომ გასაგები იქნება მათი მნიშვნელობა.

კვალიფიცირებადი აქტივები

13. კვალიფიცირებადი აქტივებია, მაგალითად, საოფისე დანიშნულების შენობა-ნაგებობები, საავადმყოფოები, ინფრასტრუქტურული აქტივები, როგორიცაა გზები, ხიდები და ენერგომეურნეობა, ასევე სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც გამოსაყენებლად, ან გასაყიდად მზა მდგომარეობაში მოყვანის მიზნით მოითხოვს დროის მნიშვნელოვან პერიოდს. სხვა ინვესტიციები და აქტივები, რომელთა წარმოება რეგულარულად ხდება მოკლე ვადებში, კვალიფიცირებად აქტივებად არ განიხილება. კვალიფიცირებად აქტივებს ასევე არ მიეკუთვნება ის აქტივები, რომლებიც შეძენის მომენტისათვის მზადაა დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები - სტანდარტული მეთოდი

აღიარება

14. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების აღიარება ხდება დანახარჯების სახით იმ პერიოდისთვის, რომელშიც ისინი იქნა გაღებული.
15. სტანდარტული მეთოდით, სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების ხარჯად აღიარება ხდება იმ პერიოდში, რომელშიც ისინი იქნა გაღებული, მიუხედავად იმისა, თუ როგორ ხდება სესხით სარგებლობა.

გამჟღავნება

16. ფინანსური ანგარიშგების უნდა იქნეს გამჟღავნებული სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯებისთვის მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკა.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები - ნებადართული ალტერნატიული მეთოდი

აღიარება

17. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების ხარჯად აღიარება ხდება იმ პერიოდში, რომელშიც ისინი იქნა გაღებული, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ისინი კაპიტალიზირდება მე-18 პუნქტის შესაბამისად.
18. განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებული სესხით სარგებლობის დანახარჯების კაპიტალიზაცია უნდა მოხდეს როგორც აღნიშნული აქტივის თვითღირებულების ნაწილი. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხა, რომელიც ექვემდებარება კაპიტალიზაციას, უნდა განისაზღვროს წინამდებარე სტანდარტით.
19. ნებადართული ალტერნატიული მეთოდით, აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებული სესხით სარგებლობის დანახარჯები ჩაირთვება აღნიშნული აქტივის თვითღირებულებაში. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ამგვარი დანახარჯები კაპიტალიზდება როგორც აქტივის ღირებულების ნაწილი, როდესაც: (ა) მოსალოდნელია, რომ ეს დანახარჯები ერთეულს მომავალში მოუტანს ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს და (ბ) შესაძლებელია მათი საიმედოდ შეფასება. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული სხვა დანახარჯების აღიარება ხდება ხარჯებში იმ პერიოდში, რომელშიც ისინი იქნა გაწეული.
20. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული იყენებს ნებადართულ ალტერნატიულ მეთოდს, აღნიშნული მეთოდი თანაბრად უნდა გამოიყენებოდეს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ ყველა დანახარჯთან მიმართებით, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულია განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან.

სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები, რომლებიც ექვემდებარება კაპიტალიზაციას

21. განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებულ დანახარჯებს მიეკუთვნება სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ის დანახარჯები, რომელთა თავიდან აცილება შესაძლებელი იქნებოდა, აუცილებელი რომ არ ყოფილიყო კვალიფიცირებად აქტივთან დაკავშირებული დანახარჯების გაწევა. თუ ერთეული სესხს იღებს მხოლოდ კონკრეტული განსაკუთრებული აქტივის შეძენის მიზნით, აღნიშნულ აქტივთან უშუალოდ დაკავშირებული სესხით სარგებლობის დანახარჯები შეიძლება ადვილად იქნას იდენტიფიცირებული.
22. ზოგჯერ რთულია ნასესხებ სახსრებსა და კვალიფიცირებად აქტივს შორის პირდაპირი კავშირის დადგენა და სესხის იმ თანხის განსაზღვრა, რომლის თავიდან აცილებაც შეიძლებოდა. ასეთი

სირთულე წარმოიშობა, მაგალითად, მაშინ, როდესაც ერთეულის ფინანსური საქმიანობის მართვა ცენტრალიზებულად ხდება. სირთულე შეიძლება წარმოიშვას მაშინაც, როდესაც ეკონომიკური ერთეული იყენებს სესხის რამდენიმე ინსტრუმენტს სახსრების განსხვავებული საპროცენტო განაკვეთებით სესხების მიზნით და შემდეგ ამ სახსრებს განსხვავებული პირობებით გადარიცხავს ეკონომიკურ ერთეულში შემავალ სხვა ერთეულებზე. ცენტრალიზებულად ნასესხები სახსრები შეიძლება გადაერიცხოს ეკონომიკურ ერთეულში შემავალ სხვა ერთეულებს სესხის, გრანტის ან კაპიტალის შევსების სახით. ასეთი გადარიცხვები შესაძლოა იყოს უპროცენტო, ან მოითხოვდეს ფაქტობრივად არსებული საპროცენტო დანახარჯის მხოლოდ ერთი ნაწილის ანაზღაურებას. სხვა სახის გართულებებს ადგილი აქვს (ა) უცხოურ ვალუტაში გამოსახული ან ვალუტის კურსზე მიბმული სესხის გამოყენების დროს, (ბ) როდესაც ეკონომიკური ერთეული მოქმედებს მაღალი ინფლაციის ეკონომიკურ გარემოში და (გ) ცვალებადი სავალუტო კურსების არსებობისას. იმის გამო, რომ ასეთ შემთხვევაში ძნელია განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან უშუალოდ დაკავშირებული სესხით სარგებლობის დანახარჯების თანხის განსაზღვრა, საჭიროა შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღება მსჯელობის შედეგად.

23. **თუ სესხის აღება ხდება რომელიმე კონკრეტული განსაკუთრებული აქტივის მისაღებად, ამ აქტივთან მიმართებაში სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზებადი ნაწილი განისაზღვრება მოცემულ პერიოდში ამ სესხთან დაკავშირებით გაწეული სესხით სარგებლობის ფაქტობრივი დანახარჯებიდან იმ საინვესტიციო შემოსავლების თანხის გამოქვითვით, რომელიც მიიღება მოცემული სესხის მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებიდან.**
24. განსაკუთრებული აქტივების დაფინანსების შეთანხმებებმა შესაძლოა ერთეული ნასესხები სახსრების მიღებამდე და მათთან დაკავშირებული ხარჯების წარმოქმნამდე მიიყვანოს, ვიდრე მოხდებოდეს ამ სახსრების, ნაწილის, ან მთლიანად კვალიფიცირებადი აქტივების ხარჯების სახით გამოყენება. ასეთ პირობებში არცთუ ისე იშვიათად ხდება სახსრების დროებითი ინვესტირება, ვიდრე მოხდებოდეს მათი დახარჯვა განსაკუთრებულ აქტივებზე. მოცემული პერიოდის დანახარჯების კაპიტალიზებადი თანხის განსაზღვრისას სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს აკლდება ამ სახსრების მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებიდან მიღებული ნებისმიერი საინვესტიციო შემოსავალი.
25. **თუ სესხი აღებულია საერთო დანიშნულებით, მაგრამ გამოიყენება კვალიფიცირებადი აქტივის შესაძენად, სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზებადი თანხის დასადგენად გამოიყენება ამ აქტივზე გაწეული დანახარჯების**

კაპიტალიზაციის ნორმა. კაპიტალიზაციის ნორმად უნდა განისაზღვროს ერთეულის მიერ აღებულ იმ სესხებთან მიმართებაში გაწეული სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდე, რომლებიც მოცემულ პერიოდში დაფარული არ არის, გარდა სპეციალურად განსაკუთრებული აქტივის შესაძენად აღებული სესხებისა. მოცემული პერიოდის განმავლობაში კაპიტალიზირებული სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ამავე პერიოდში გაწეულ სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხას.

26. კაპიტალიზდება მხოლოდ ერთეულის მიერ აღებულ სესხებთან მიმართებაში არსებული სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები. თუ მაკონტროლებელი ერთეული სესხად იღებს თანხებს, რომლებიც კონტროლირებულ ერთეულზე გადადის სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების გამოყოფის გარეშე, ან მათი მხოლოდ ნაწილობრივი გამოყოფით, კონტროლირებულმა ერთეულმა შეიძლება მოახდინოს მხოლოდ მის მიერ გაღებული სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზება. თუ კონტროლირებული ერთეული ღებულობს კაპიტალურ გრანტს ან მის კაპიტალში ხორციელდება უპროცენტო შენატანი, იგი არ გაიღებს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს და, შესაბამისად, არ მოახდენს მათ კაპიტალიზაციას.
27. როდესაც მაკონტროლებელი ერთეული თანხებს გადასცემს კონტროლირებულ ერთეულს სესხთან დაკავშირებული დანახარჯების გარკვეული ნაწილის ფასად, კონტროლირებულმა ერთეულმა სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზება შეიძლება მოახდინოს მხოლოდ მის მიერ გაღებული დანახარჯების ნაწილში. ეკონომიკური ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაძლებელია სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების სრული თანხის კაპიტალიზაცია კვალიფიცირებად აქტივებში იმ პირობით, თუ კონტროლირებული ერთეულის მიერ კაპიტალიზებული დანახარჯების გამოსარიცხად გაკეთებულია კონსოლიდაციის შესაბამისი კორექტირებები.
28. როდესაც მაკონტროლებელი ერთეული თანხებს უსასყიდლოდ გადასცემს კონტროლირებულ ერთეულს, არც მაკონტროლებელი და არც კონტროლირებული ერთეული არ აკმაყოფილებს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციის კრიტერიუმებს. თუმცა, იმ შემთხვევაში, თუ ეკონომიკური ერთეული დააკმაყოფილებდა სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციის კრიტერიუმებს, იგი შეძლებდა თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში სესხით

სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების განსაკუთრებულ აქტივებში კაპიტალიზაციას.

29. ზოგჯერ სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდის განსაზღვრისას მართებულია მაკონტროლებელი და მის მიერ კონტროლირებული ერთეულების მიერ აღებული ყველა სესხის გათვალისწინება. ზოგჯერ კი უფრო მართებულია, ყოველმა კონტროლირებულმა ერთეულმა გაითვალისწინოს მხოლოდ საკუთარ სესხებთან მიმართებაში გაღებული სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდე.

განსაკუთრებული აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულების გადამეტება ანაზღაურებად ღირებულებაზე

30. როდესაც კვალიფიცირებადი აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულება ან მოსალოდნელი საბოლოო ღირებულების თანხა გადააჭარბებს მის ანაზღაურებად ღირებულებას ან წმინდა სარეალიზაციო ღირებულებას, აქტივის მიმდინარე საბალანსო ღირებულება ნაწილობრივ ან მთლიანად უნდა ჩამოიწეროს საჭიროების მიხედვით სსბასს 21-ის - *ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება*, ან სსბასს 26-ის - *ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება* - მოთხოვნათა შესაბამისად. ნაწილობრივ ან მთლიანად ჩამოწერილი თანხები ზოგჯერ შეიძლება უკან დაბრუნდეს (აღდგეს) ამავე სტანდარტების მიხედვით.

კაპიტალიზაციის დაწყება

31. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია, კვალიფიცირებადი აქტივის ღირებულების ნაწილის სახით, უნდა დაიწყოს, როდესაც:

- (ა) ხდება კვალიფიცირებად აქტივზე დანახარჯების გაწევა;
- (ბ) ხდება სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების გაწევა;
- (გ) დაწყებულია აუცილებელი სამუშაოები მოცემული აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდ მდგომარეობაში მოსაყვანად.

32. კვალიფიცირებად აქტივზე გაწეული დანახარჯები მოიცავს მხოლოდ ისეთ დანახარჯებს, რომლებსაც მოჰყვება ფულადი სახსრების გადახდები, სხვა აქტივების ტრანსფერები, ან პროცენტის ვალდებულებების წარმოქმნა. მიმდინარე პერიოდში მოცემული აქტივის საშუალო მიმდინარე საბალანსო ღირებულება,

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების უკვე კაპიტალიზებული თანხის ჩათვლით, როგორც წესი, არის დანახარჯების დასაბუთებული მიახლოებითი შეფასების თანხა, რომლის მიმართაც გამოიყენება კაპიტალიზაციის ნორმა მოცემულ პერიოდში.

33. სამუშაოები, რომლებიც აუცილებელია აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მოსამზადებლად უფრო ფართო ცნებაა, ვიდრე აქტივის ფიზიკური მშენებლობა და მოიცავს აქტივის ფიზიკური მშენებლობის დაწყებამდე ჩატარებულ ადმინისტრაციულ და ტექნიკურ სამუშაოებსაც, როგორცაა, მაგალითად, აქტივის მშენებლობის ნებართვის აღება. ამასთან, ამ საქმიანობას არ მიეკუთვნება აქტივის ისეთი განკარგვა, რომელიც არ გულისხმობს არც აქტივის წარმოებას და არც მისი მდგომარეობის შეცვლას. მაგალითად, მიწის ნაკვეთის მშენებლობისათვის მომზადების დროს გაწეული სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია ხდება შესაბამისი სამუშაოების განხორციელების პერიოდში. თუმცა სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები, რომელიც გაწეულია იმ დროს, როდესაც არ მიმდინარეობს მშენებლობისთვის შეძენილი მიწის სამშენებლოდ მომზადება, არ ექვემდებარება კაპიტალიზაციას.

კაპიტალიზაციის პროცესის დროებით შეჩერება

34. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია დროებით უნდა შეჩერდეს და დანახარჯები მიეკუთვნოს მიმდინარე პერიოდის ხარჯებს იმ მომენტში, როდესაც ხანგრძლივი დროით შეფერხდება აქტივზე აქტიური სამუშაოების წარმართვის პროცესი.
35. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები შეიძლება წარმოიშვას დროის ხანგრძლივ მონაკვეთში, როდესაც სამუშაოები, რომლებიც აუცილებელია აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მოსამზადებლად, დროებით შეჩერებულია. ასეთი დანახარჯები წარმოადგენს დაუმთავრებელი აქტივების შენახვის ხარჯებს და მათი კაპიტალიზაცია არ ხდება. ამასთან, სესხით სარგებლობასთან 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 ხდება მაშინ, როდესაც სამუშაოთა დროებითი შეჩერება წარმოადგენს აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მოსამზადებლად აუცილებელი სამუშაოების განუყოფელ ნაწილს. მაგალითად, კაპიტალიზაციის პროცესი გაგრძელდება მთელი პერიოდის მანძილზე, რომელიც საჭიროა სასაქონლო მატერიალური

ფასეულობების ხანდაზმულობისათვის ან იმ პერიოდის განმავლობაში, როდესაც წყლის მაღალი დონის გამო შეჩერებულია ხიდის მშენებლობა, თუ წყლის მაღალი დონე საერთოდ დამახასიათებელია მშენებლობის პერიოდში მოცემული გეოგრაფიული რეგიონისთვის.

კაპიტალიზაციის პროცესის შეწყვეტა

36. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციის პროცესი უნდა შეწყდეს მაშინ, როდესაც, ძირითადად დამთავრდება კვალიფიცირებადი აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მომზადებისათვის აუცილებელი ყველა აქტიური სამუშაო.
37. აქტივი, როგორც წესი, მზად არის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მაშინ, როდესაც აქტივის ფიზიკური მშენებლობა დამთავრებულია, თუნდაც მიმდინარე ადმინისტრაციული სამუშაოები კვლავ გრძელდებოდეს. თუ დასამთავრებელია და გრძელდება მხოლოდ უმნიშვნელო ზედაპირული სამუშაოები, მაგალითად, დამკვეთის ან მომხმარებლის მოთხოვნით შენობის დეკორაციული სამუშაოები, ეს ნიშნავს იმას, რომ ყველა ძირითადი აქტიური სამუშაო უკვე დამთავრებულია.
38. თუ დასრულებულია კვალიფიცირებადი აქტივის ცალკეული ნაწილების მშენებლობა და შესაძლებელია თითოეული მათგანის დამოუკიდებლად გამოყენება აქტივის სხვა ნაწილების მშენებლობის დამთავრებამდე, სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციის პროცესი უნდა შეწყდეს მაშინ, როდესაც აქტივის მოცემულ ნაწილზე, ძირითადად დასრულდება მისი დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მომზადებისათვის საჭირო აქტიური სამუშაოები.
39. რამდენიმე შენობა-ნაგებობისაგან შემდგარი საოფისე კომპლექსი, რომელთაგან თითოეულის გამოყენება შესაძლებელია დამოუკიდებლად, არის ისეთი განსაკუთრებული აქტივის მაგალითი, რომლის ცალკეული ნაწილის გამოყენება შესაძლებელია სხვა ნაწილების მშენებლობის დამთავრებამდე. ისეთ განსაკუთრებულ აქტივად, რომლის მშენებლობაც მთლიანად უნდა დამთავრდეს, რათა შესაძლებელი იყოს მისი რომელიმე ნაწილის გამოყენება, შეიძლება დავასახელოთ: (ა) საავადმყოფოს საოპერაციო ოთახი, რომლის გამოყენებამდე აუცილებელია მთლიანი მშენებლობის დასრულება; (ბ) გამდინარე წყლების გადამამუშავებელი საწარმო, რომელიც მოიცავს სხვადასხვა ნაწილებში თანამიმდევრულად მიმდინარე რამდენიმე ტექნოლოგიურ პროცესს და (გ) ხიდი, რომელიც გზატკეცილის ნაწილს შეადგენს.

განმარტებითი შენიშვნები

40. ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:

- (ა) სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯებისთვის მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;
- (ბ) მოცემულ პერიოდში კაპიტალიზებული სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხა; და
- (გ) სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზებადი თანხის განსაზღვრისას გამოყენებული კაპიტალიზაციის ნორმა (როდესაც აუცილებელი იყო საერთო დანიშნულების სესხის თანხებისადმი კაპიტალიზაციის ნორმის გამოყენება).

გარდამავალი დებულებები

41. თუ წინამდებარე სტანდარტის მიღება გამოიწვევს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებას, მაშინ ერთეულმა სასურველია თავისი ფინანსური ანგარიშგება შეუსაბამოს სსბასს 3-ს - *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*. ალტერნატივის სახით, ერთეულები, რომლებიც იყენებენ ნებადართულ ალტერნატიულ მეთოდს, მოეთხოვებათ სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული მხოლოდ იმ დანახარჯების კაპიტალიზაცია, რომლებიც გაღებულ იქნა წინამდებარე სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღის შემდეგ და რომლებიც აკმაყოფილებს კაპიტალიზაციისათვის დაწესებულ კრიტერიუმებს.

ძალაში შესვლის თარიღი

42. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი 2001 წლის 1 ივლისს ან მის შემდგომ დაწყებული პერიოდებისთვის მომზადებული წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის. სასურველია სტანდარტების ვადაზე ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტს გამოიყენებს 2001 წლის 1 ივლისამდე დაწყებული პერიოდისათვის, მან ეს ფაქტი ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა დააფიქსიროს.

42ა. მე-6 პუნქტში ცვლილებები შეტანილია 2011 წლის ოქტომბერში გამოცემული სსბასს 32-ის საფუძველზე *მომსახურებაზე კონცესიური შეთანხმებები: უფლების გამცემი*. ერთეულმა აღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული პერიოდებისთვის მომზადებული წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის. სასურველია სტანდარტების ვადაზე ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტს გამოიყენებს 2014 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის, მან ეს ფაქტი ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა დააფიქსიროს და იმავდროულად გამოიყენოს სსბასს 32,

სსზასს 13-ის 25--27-ე და 85-ე ზ , სსზასს 17-ის მე-5, მე-7 და 107-ე გ , სსზასს 29-ის მე-2 და 125-ე ა და სსზასს 31-ის მე-6 და 132-ე ა პუნქტებში შეტანილი ცვლილებები.

43. როდესაც ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის ამ სტანდარტის ძალაში შესვლის შემდგომი თარიღისათვის წერგავს სსზასს-ით განსაზღვრულ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, ეს სტანდარტი გამოიყენება ერთეულის იმ წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც ფარავს დარიცხვის მეთოდის დანერგვის თარიღისათვის ან მის შემდეგ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებს.

ბასს 23-თან შედარება

სსბასს 5 - სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები ეფუძნება ძირითადად ბასს 23-ს - სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები (1993 წლის გამოცემა). ძირითადი განსხვავება სსბასს 5-სა და ბასს 23-ს შორის შემდეგია:

- ბასს 23-ში მოცემული კომენტარების გარდა სსბასს 5-ში დამატებით განმარტებულია საჯარო სექტორის ერთეულების ბუღალტრული აღრიცხვის მიმართ სტანდარტის გამოყენების პირობები.
- ზოგ შემთხვევაში სსბასს 5 იყენებს ბასს 23-საგან განსხვავებულ ტერმინოლოგიას. ამის ყველაზე თვალსაჩინო მაგალითია ტერმინების: „შემოსავალი“, „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“ და „წმინდა აქტივები/კაპიტალი“ - სსბასს 5-ში გამოყენება, რასაც ბასს 23-ში შეესატყვისება „ამონაგები“, „მოგება ზარალის ანგარიშგება“ და „საკუთარი კაპიტალი“.
- სსბასს 5-ში მოცემულია ბასს 23-საგან (მე-5 პუნქტი) განსხვავებული ტექნიკური ტერმინების განმარტებების პაკეტი .

სსბასს 6 — კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ (ბასს) 27-ს (განახლებულია 2003 წელს), *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება*. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) ამ გამოცემაში, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით, გამოყენებულია ამონარიდები ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ (ბასს) 27-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის საჯარო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 6—კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე სსბასს-ებში შესულ ცვლილებებს.

სსბასს 6, კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება გამოცემულია 2000 წლის მაისში.

2006 წლის დეკემბერში სსბასს-ის საბჭომ გამოსცა განახლებული სსბასს 6.

მას შემდეგ, სსბასს-ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ების შესაბამისად:

- 2011 წლის გაუმჯობესებული სსბასს (2011 წლის ოქტომბრის გამოცემა)
- სსბასს 29, ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება (2010 წლის იანვარის გამოცემა)

სსბასს 6-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2011 წლის ოქტომბერში.
22	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი
52	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი
58	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი
61	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი
მდ8	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი

2006 წლის დეკემბერი

სსბასს 6—კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება

შინაარსი

	პუნქტი
მოქმედების სფერო	1–6
განმარტებები	7–14
კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება	8–11
ეკონომიკური ერთეული	12–14
კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა	15–19
კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მოქმედების სფერო	20–42
სხვა ერთეულზე კონტროლის დამყარება ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის	28–29
კონტროლი ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის	30–36
რეგულირებისა და შესყიდვის უფლებამოსილება	37
კონტროლის არსებობის განსაზღვრა ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის	38–42
კონსოლიდაციის პროცედურები	43–57
ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში კონტროლირებული, ერთობლივად კონტროლირებული და მეკავშირე ერთეულების აღრიცხვა	58–61
განმარტებითი შენიშვნები	62–64
გარდამავალი დებულებები	65–68
ძალაში შესვლის თარიღი	69–70
სსბასს 6 (2000) -ის გაუქმება	71
დანართი: სხვა სსბასს-ში შეტანილი ცვლილებები	
დასკვნის საფუძველი	
მითითებები დანერგვაზე	
საილუსტრაციო მაგალითები	
ბასს 27-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 6, *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება* ჩამოყალიბებულია 1-71 პუნქტებში . ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 6 გააზრებული უნდა იქნას მისი მიზნის დასკვნის საფუძვლების და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის შესავალი ნაწილის კონტექსტში. სსბასს 3- „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“-იძლევა სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძვლებს ზუსტი მითითებების არარსებობის შემთხვევაში.

მოქმედების სფერო

1. ერთეული, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს და წარდგენს დარიცხვის მეთოდით, ეკონომიკური ერთეულის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენისათვის ვალდებულია გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი.
2. სტანდარტი არ ეხება ერთეულთა გაერთიანების აღრიცხვის მეთოდებსა და მათ გავლენას კონსოლიდაციაზე, მათ შორის, ერთეულთა გაერთიანების შედეგად წარმოშობილ გუდვილზე (მითითებები ერთეულთა გაერთიანებების შესახებ შეგიძლიათ მოიძიოთ შესაბამის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო თუ ეროვნულ სტანდარტებში, სადაც განხილულია ბიზნეს გაერთიანებები).
3. სტანდარტის გამოყენება ასევე აუცილებელია კონტროლირებული ერთეულების, ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულების და მეკავშირე ერთეულების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის, როდესაც ერთეული ირჩევს ან ადგილობრივი ნორმატიული აქტები ავალდებულებს ინდივიდუალური ანგარიშგების წარდგენას.
4. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება ნებისმიერ საჯარო სექტორის ერთეულზე, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა (სკს).
5. სსბასსს-ს მიერ გამოცემული საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესავალი განმარტავს, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები იყენებენ ბასსსს-ს მიერ გამოცემულ ფასს-ებს. სკს-ის განმარტება მოცემულია სსბასსს 1-ში „ფინანსური ანგარიშგებების წარდგენა“.
6. წინამდებარე სტანდარტი ადგენს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის, აგრეთვე კონტროლირებული ერთეულების, ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულებისა და მეკავშირე ერთეულების მაკონტროლებელი ერთეულის, სრულუფლებიანი მონაწილისა და ინვესტორის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღრიცხვის მოთხოვნებს. მიუხედავად იმისა, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოებს არ მოეთხოვებათ წინამდებარე სტანდარტით გათვალისწინებული მოთხოვნების დაცვა საკუთარი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას, წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება ისეთ საჯარო სექტორის ერთეულებზე, რომლებიც არ წარმოადგენენ სახელმწიფო კომერციულ საწარმოებს (სკს) და ამავდროულად გააჩნიათ ერთი ან მეტი კონტროლირებული, ერთობლივად კონტროლირებული და მეკავშირე ერთეულები, რომლებიც წარმოადგენენ სკს-ს. ასეთ გარემოებებში, სავალდებულოა, რომ მოხდეს წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება სახელმწიფო

კომერციული საწარმოების ეკონომიკური ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებებში კონსოლიდირებისა და სკს-ში დაბანდებული ინვესტიციების მაკონტროლებელი ერთეულის, სრულუფლებიანი მონაწილის და ინვესტორის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღრიცხვის მიზნით.

განმარტებები

7. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არის ეკონომიკური ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც წარდგენილია როგორც ერთი ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება.

კონტროლირებული ერთეული არის ერთეული, რომელიც სხვა ერთეულის (მაკონტროლებელი ერთეულის) კონტროლს ექვემდებარება, არაკორპორაციული ერთეულის ჩათვლით, მაგალითად როგორიცაა ამხანაგობა.

მაკონტროლებელი ერთეული ისეთი ერთეულია, რომელსაც ერთი ან მეტი კონტროლირებული ერთეული გააჩნია.

თვითღირებულებით აღრიცხვის მეთოდი არის ინვესტიციის აღრიცხვის მეთოდი, როდესაც ინვესტიციის აღიარება ხდება თვითღირებულებით. ინვესტორი ინვესტიციიდან მიღებულ შემოსავალს აღიარებს იმ ოდენობით, რისი მიღების უფლებაც მას გააჩნია ინვესტირებული ერთეულის დაგროვილი ნამეტიდან განაწილებების სახით, რომლებიც წარმოიშვება შემენის თარიღის შემდგომ. ასეთი ნამეტის ზევით მიღებული ან მისაღები უფლებამოსილება მიიჩნევა ინვესტიციის ამოღებად, და აღიარდება როგორც ინვესტიციის ღირებულების შემცირება.

უმცირესობის წილი კონტროლირებადი ერთეულის ნამეტისა და დეფიციტის და წმინდა აქტივების/კაპიტალის ის ნაწილია, რომელიც მიეკუთვნება წმინდა აქტივების/კაპიტალის წილს, რომელიც არ ეკუთვნის მაკონტროლებელ ერთეულს პირდაპირ თუ არაპირდაპირ, კონტროლირებული ერთეულის მეშვეობით.

ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება არის ანგარიშგება, რომელიც წარდგენილია მაკონტროლებელი ერთეულის, მეკავშირე ერთეულში ინვესტორის, და ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულში სრულუფლებიანი მონაწილეს მიერ, და სადაც ინვესტიციების აღრიცხვა წარმოებს წმინდა აქტივების/კაპიტალის პირდაპირი წილის, და არა ინვესტირებული ერთეულის მიერ წარდგენილი შედეგებისა და წმინდა აქტივების საფუძველზე.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც

მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება

8. მაკონტროლებელი ერთეული, ან მისი კონტროლირებული ერთეული შეიძლება იყოს ინვესტორი მეკავშირე ერთეულში, ან სრულუფლებიანი მონაწილე ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში. ასეთ შემთხვევაში, წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად მომზადებული და წარდგენილი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს სსბასს 7-ის, *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში* და სსბასს 8-ის, *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა*, მიხედვით.
9. მე-8 პუნქტში აღწერილი ერთეულისთვის, ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება არის ის ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია და წარდგენილია ამავე პუნქტში აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად. აუცილებელი არ არის, რომ ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება დაერთოს ან თან ახლდეს აღნიშნულ ანგარიშგებას.
10. იმ ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება, რომელსაც არ გააჩნია კონტროლირებული ერთეული, მეკავშირე ერთეული, ან სრულუფლებიანი მონაწილის წილი ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში, არ წარმოადგენს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას.
11. მაკონტროლებელ ერთეულს, რომელიც მე-16 პუნქტის თანახმად გათავისუფლებულია კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისგან, შეუძლია წარმოადგინოს ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება, როგორც მისი ერთადერთი ფინანსური ანგარიშგება.

ეკონომიკური ერთეული

12. ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის, ტერმინი ეკონომიკური ერთეული წინამდებარე სტანდარტში გულისხმობს ერთეულთა ჯგუფს, რომელიც შედგება მაკონტროლებელი და კონტროლირებული ერთეულებისგან.
13. ეკონომიკურ ერთეულთან მიმართებაში ხანდახან გამოიყენება სხვა ტერმინებიც, როგორიცაა: ადმინისტრაციული ერთეული, ფინანსური ერთეული, კონსოლიდირებული ერთეული, და ჯგუფი.
14. ეკონომიკურ ერთეულში შესაძლოა შედიოდეს ისეთი ერთეულები, რომლებსაც გააჩნიათ ორივე, სოციალური პოლიტიკის და კომერციული მიზნები. მაგალითად, სამთავრობო განსახლების დეპარტამენტი შეიძლება წარმოადგენდეს ეკონომიკურ ერთეულს,

რომელშიც შედის ისეთი ერთეულები, რომლებიც ხალხს საცხოვრებელ ფართს სთავაზობს ნომინალური ღირებულებით, და აგრეთვე ისეთი ერთეულებიც, რომლებიც საცხოვრებელი ფართის შეთავაზებას ახორციელებს კომერციულ საფუძველზე.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

15. მაკონტროლებელმა ერთეულმა, გარდა ისეთი მაკონტროლებელი ერთეულისა, რომელიც აღწერილია მე-16 პუნქტში, უნდა წარადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, სადაც ეს უკანასკნელი უზრუნველყოფს მის მიერ კონტროლირებული ერთეულების კონსოლიდირებას წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად.
16. მაკონტროლებელი ერთეული კონსოლიდირებულ ანგარიშგებას არ წარადგენს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:
 - (ა) მაკონტროლებელი ერთეული არის:
 - (i) სრულ მფლობელობაში მყოფი კონტროლირებული ერთეული და ნაკლებად სავარაუდოა ასეთი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების არსებობა, ან ასეთი მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნილებები მაკონტროლებელი ერთეულის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებითაა დაკმაყოფილებული; ან
 - (ii) სხვა ერთეულის არასრულ მფლობელობაში მყოფი კონტროლირებული ერთეულია და მისი სხვა მესაკუთრეები, იმ მესაკუთრეების ჩათვლით რომელთაც არ აქვთ ხმის უფლება ინფორმირებულნი იყვნენ და წინააღმდეგნი არ ყოფილან იმისა, რომ მაკონტროლებელი ერთეული არ წარადგენს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას;
 - (ბ) მაკონტროლებელი ერთეულის სავალო ან წილობრივი ინსტრუმენტები არ იყიდება საჯარო ბაზარზე (ადგილობრივი ან უცხოური საფონდო ბირჟა, ან არასაბირჟო ფასიანი ქაღალდების ბაზარი, ადგილობრივი და რეგიონალური ბაზრების ჩათვლით);
 - (გ) მაკონტროლებელი ერთეული თავის ფინანსურ ანგარიშგებას ფასიანი ქაღალდების კომისიაში ან სხვა მარეგულირებელ ორგანოში არც ადრე წარადგენდა და არც ახლა იმყოფება წარდგენის პროცესში, საჯარო ბაზარზე ნებისმიერი ჯგუფის ინსტრუმენტთა გამოშვების მიზნით; და
 - (დ) მაკონტროლებელი ერთეულის ძირითადი ან რომელიმე შუალედური მაკონტროლებელი ერთეული ადგენს საჯაროდ

ხელმისაწვდომ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც შესაბამისობაშია სსზაქს-ებთან.

17. საჯარო სექტორში, ბევრი მაკონტროლებელი ერთეული, რომელიც სრულ ან არასრულ მფლობელობაში იმყოფება, წარმოადგენს სახელმწიფოს ყველაზე მნიშვნელოვან სექტორებს ან საქმიანობებს, და წინამდებარე სტანდარტის მიზანი არ არის ასეთი ერთეულის განთავისუფლება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისგან. ასეთ სიტუაციაში, კონკრეტული კატეგორიის მომხმარებელთა საინფორმაციო მოთხოვნილებები შეიძლება ვერ დაკმაყოფილდეს მთლიანად მხოლოდ სახელმწიფო მმართველობის ერთი დონისათვის შედგენილი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებით. მრავალ იურისდიქციაში, მთავრობებმა გააცნობიერეს ეს და კანონით განსაზღვრეს ასეთი ერთეულების ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნები.
18. ზოგიერთ შემთხვევაში, ეკონომიკურ ერთეულში შედის რიგი შუალედური მაკონტროლებელი ერთეულები. მაგალითად მაშინ, როდესაც ჯანდაცვის სამინისტრო შეიძლება იყოს საბოლოო მაკონტროლებელი ერთეული, ამის პარალელურად შესაძლოა არსებობდეს შუალედური მაკონტროლებელი ერთეულები ადგილობრივ ან რეგიონალურ ჯანდაცვის მმართველობის დონეზე. თითოეულ იურისდიქციაში ანგარიშვალდებულებისა და ანგარიშგების მოთხოვნებით შესაძლოა განისაზღვროს, თუ რომელ ერთეულებს მოეთხოვებათ (ან თავისუფლდებიან მოთხოვნისგან) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადება. როდესაც შუალედური მაკონტროლებელი ერთეულისთვის არ არსებობს კონკრეტულად განსაზღვრული ანგარიშგების მოთხოვნა, რომ ამ უკანასკნელმა მოამზადოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, რომელთა მომხმარებლის არსებობის ალბათობაც არსებობს, შუალედურ მაკონტროლებელ ერთეულებს მოეთხოვებათ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და გამოქვეყნება.
19. მაკონტროლებელ ერთეულს, რომელიც მე-16 პუნქტის შესაბამისად გადაწყვეტს, რომ არ წარადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, და მხოლოდ ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას წარადგენს, ეკისრება 56-64-ე პუნქტებით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესრულება.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მოქმედების სფერო

20. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს მაკონტროლებელი ერთეულის ყველა კონტროლირებულ ერთეულს, გარდა 21-ე პუნქტში მითითებული ერთეულებისა.

21. კონტროლირებული ერთეული გამოირიცხება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებიდან, როდესაც ცხადია რომ (ა) კონტროლი განზრახულია იყოს დროებითი, რადგან კონტროლირებული ერთეული შეძენილია მისი შეძენიდან 12 თვის განმავლობაში გაყიდვის განზრახვით, და (ბ) ხელმძღვანელობა აქტიურად ეძებს მყიდველს.
22. ასეთი კონტროლირებული ერთეულები კლასიფიცირდება და აღირიცხება როგორც ფინანსური ინსტრუმენტები. სსბასს 28, *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა*, სსბასს 29, *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*, და სსბასს 30, *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები* იძლევა სახელმძღვანელო მითითებებს ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ.
23. დროებითი კონტროლის მაგალითია, როდესაც მაკონტროლებელი ერთეული შეძენილია მხოლოდ და მხოლოდ მისი 12 თვის განმავლობაში გაყიდვის მიზნით. ამას შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს, როდესაც ხდება ეკონომიკური ერთეულის შეძენა, და მასში შემავალი ერთეული უნდა გაიყიდოს, იმ მიზეზის გამო, რომ მისი საქმიანობები განსხვავდება შემძენი ერთეულის საქმიანობისგან. დროებით კონტროლს აგრეთვე ადგილი აქვს, როდესაც ერთეულს განზრახული აქვს კონტროლირებულ ერთეულზე კონტროლი დაუთმოს სხვა ერთეულს - მაგალითად: ცენტრალურმა ხელისუფლებამ კონტროლირებულ ერთეულში მისი წილი შეიძლება გადასცეს ადგილობრივ ხელისუფლებას. იმისათვის, რომ წარმოიშვას განთავისუფლების უფლება, მაკონტროლებელმა ერთეულმა საჯაროდ ხელმისაწვდომი უნდა გახადოს ინფორმაცია, რომ მას განზრახული აქვს გაიყიდოს, ან შეწყვიტოს სხვა ერთეულის კონტროლი, და რომ მას გააჩნია ოფიციალური გეგმა ამასთან დაკავშირებით, და რომ არ არსებობს რეალური შესაძლებლობა ამ გეგმიდან გადახვევის.
24. როდესაც კონტროლირებული ერთეული, რომელიც მანამდე 21-ე პუნქტის თანახმად გამოირიცხული იყო კონსოლიდაციიდან, არ გაიყიდა 12 თვის განმავლობაში, ის კონსოლიდირებული უნდა იყოს მისი შეძენის თარიღიდან (მითითებები შეძენის თარიღთან დაკავშირებით შეგიძლიათ იხილოთ შესაბამის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო თუ ეროვნულ სტანდარტებში, რომელიც ეხება ბიზნეს გაერთიანებებს). შეძენის თარიღის შემდგომი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება ხელახლა უნდა იქნას წარმოდგენილი.
25. გამონაკლის შემთხვევებში, ერთეულს შეიძლება ნაპოვნი ჰყავდეს 21-ე პარაგრაფის თანახმად კონსოლიდირებისგან განთავისუფლებული კონტროლირებული ერთეულის მყიდველი, მაგრამ ვერ შეძლოს გაყიდვის პროცესის დასრულება 12 თვის ვადაში მარეგულირებელი

ორგანოს ან სხვა პირებისგან თანხმობის მიღების აუცილებლობიდან გამომდინარე. ასეთ დროს, ერთეული ვალდებული არ არის მოახდინოს მსგავსი კონტროლირებული ერთეულის კონსოლიდირება, თუ ანგარიშგების თარიღისათვის მიმდინარეობს გაყიდვის პროცესი და არ არსებობს მიზეზი იმისა, რომ არ ვირწმუნოთ, რომ გაყიდვის პროცესი ანგარიშგების თარიღიდან მოკლე ვადაში დასრულდება.

26. კონტროლირებული ერთეული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებიდან არ გამოირიცხება მხოლოდ იმიტომ, რომ ინვესტორი არის სარისკო კაპიტალის ორგანიზაცია, საინვესტიციო ფონდი, ან მსგავსი ერთეული.
27. კონტროლირებული ერთეული კონსოლიდირებისას არ გამოირიცხება იმის გამო, რომ მისი საქმიანობები განსხვავდება ეკონომიკურ ერთეულში შემავალ სხვა ერთეულთა საქმიანობისაგან, მაგალითად, სკს-ების კონსოლიდირება საბიუჯეტო სექტორში არსებულ ერთეულებთან. ასეთი კონტროლირებული ერთეულების კონსოლიდირება და კონტროლირებული ერთეულების განსხვავებული საქმიანობების შესახებ დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა მნიშვნელოვანი ინფორმაციით უზრუნველყოფას ემსახურება. მაგალითად, სსბასს 18-ით, *სეგმენტის ანგარიშგება* მოთხოვნილი განმარტებითი შენიშვნები საშუალებას იძლევა, აიხსნას ეკონომიკურ ერთეულში შემავალი ერთეულების განსხვავებული საქმიანობის მნიშვნელობა.

სხვა ერთეულზე კონტროლის დამყარება ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის

28. აკონტროლებს თუ არა ერთი ერთეული მეორეს ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის, ეს განსჯის საგანია, და დამოკიდებულია თავად კონტროლის განმარტებაზე (ტერმინთა განმარტებების გლოსარი) და თითოეული კონკრეტული შემთხვევის განსაკუთრებულ გარემოებაზე. ყურადღება უნდა მიექცეს, თუ რა სახის ურთიერთობა არსებობს ორ ერთეულს შორის. განსაკუთრებით მხედველობაში უნდა იყოს მიღებული კონტროლის განმარტების ორი ელემენტი. ეს არის უფლებამოსილების ელემენტი (უფლებამოსილება მართო სხვა ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკა) და სარგებლის ელემენტი (ეს არის მაკონტროლებელი ელემენტის შესაძლებლობა მიიღოს სარგებელი სხვა ელემენტის საოპერაციო საქმიანობიდან).
- 29.. კონტროლის დამყარების მიზნებისთვის მაკონტროლებელ ერთეულს ესაჭიროება სხვა ერთეულის საქმიანობიდან სარგებლის მიღება. მაგალითად, ერთეულს შეუძლია მიიღოს სარგებელი (ა) სხვა

ერთეულის საქმიანობიდან ნამეტის განაწილებების სახით (როგორც არის დივიდენდები), და (ზ) იდგეს ზარალის მიღების პოტენციური რისკის წინაშე. სხვა შემთხვევებში, ერთეულმა შესაძლოა ვერ მიიღოს რაიმე ფინანსური სარგებელი სხვა ერთეულისგან, მაგრამ მიიღოს სარგებელი საკუთარი შესაძლებლობისგან, წარმართოს სხვა ერთეულის საქმიანობა იმ მიმართულებით, რაც მას დაეხმარება დასახული მიზნების მიღწევაში. ასევე ერთეულმა შესაძლოა მიიღოს ორივე ფინანსური და არაფინანსური სარგებელი სხვა ერთეულის საქმიანობისგან. მაგალითად, სკს-მ შეიძლება ერთეული უზრუნველყოს დივიდენდებით, და ამის პარალელურად დაეხმაროს მას სოციალური პოლიტიკის სფეროში კონკრეტული მიზნების რეალიზაციაში.

კონტროლი ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის

30. კონტროლი ფინანსური ანგარიშგების მიზნით წარმოიშობა ერთეულის უფლებამოსილების საფუძველზე მართოს სხვა ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკა, და ამისთვის ერთეულს არ მოეთხოვება, რომ ფლობდეს უმრავლესობის წილს ან სააქციო წილს სხვა ერთეულში. კონტროლის უფლებამოსილება ამჟამად გამოყენებადი უნდა იყოს. ეს ნიშნავს, რომ ერთეულს უკვე მინიჭებული აქვს ეს უფლებამოსილება კანონმდებლობით ან იურიდიული ძალის მქონე ხელშეკრულებით; კონტროლის უფლება ამჟამად გამოყენებადი არ არის, თუ ამ უფლების ძალაში შესვლა მოითხოვს კანონმდებლობის შეცვლას ან შეთანხმების გადახედვას. ეს უნდა განვასხვავოთ იმ ფაქტისაგან, როდესაც სხვა ერთეულის კონტროლის უფლებამოსილება არ არის დამოკიდებული იმაზე, თუ რამდენად დიდია მისი გამოყენების ალბათობა ან შესაძლებლობა.
31. ანალოგიურად, კონტროლის არსებობა არ ავალდებულებს ერთეულს აიღოს პასუხისმგებლობა სხვა ერთეულის ყოველდღიური ოპერაციების მართვაზე (ან მონაწილეობა მიიღოს მასში). ხშირად, ერთეულს მხოლოდ მაშინ შეუძლია სხვა ერთეულზე კონტროლის უფლების გამოყენება, როდესაც ადგილი აქვს კონტროლირებულ ერთეულსა და მაკონტროლებელ ერთეულს შორის გაფორმებული ხელშეკრულების დარღვევას ან გაუქმებას.
32. მაგალითად, ხელისუფლებას შეიძლება ჰქონდეს საკუთრების წილი რკინიგზის დეპარტამენტში, რომელიც ფუნქციონირებს როგორც სახელმწიფო კომერციული საწარმო. რკინიგზის დეპარტამენტს მინიჭებული აქვს ავტონომიური ფუნქციონირების უფლება და დამოკიდებული არ არის სახელმწიფოს დაფინანსებაზე, მაგრამ მან მოიპოვა კაპიტალი რამოდენიმე მნიშვნელოვანი სესხის აღების გზით, რომელიც ხელისუფლების გარანტიის საფუძველზე აქვს მიღებული. რკინიგზის დეპარტამენტმა სახელმწიფოს არ დაუბრუნა დივიდენდები რამოდენიმე წლის განმავლობაში. მთავრობას

უფლება აქვს დანიშნოს ან მოხსნას რკინიგზის მმართველი ორგანოს წევრების უმრავლესობა. მთავრობას აქამდე არ უსარგებლია რკინიგზის მმართველი ორგანოს შემადგენელი წევრების მოხსნის უფლებით, და ამჯერადაც თავს შეიკავებს ამ ნაბიჯის გადადგმისგან, ახსოვს რა წინა ხელისუფლების პირობებში ამ უკანასკნელის მხრიდან სარკინიგზო სისტემაში ამგვარი ჩარევით გამოწვეული ამომრჩევლების უარყოფითი რეაქცია. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც კონტროლის უფლებამოსილება ამჟამად გამოყენებადია, მაგრამ კონტროლირებულ ერთეულსა და მაკონტროლებელ ერთეულს შორის არსებული ურთიერთობიდან გამომდინარე, არ ჰქონია ისეთ მოვლენას ადგილი, რომელიც გაამართლებდა მაკონტროლებელი ერთეულის მხრიდან საკუთარი უფლების გამოყენებას. შესაბამისად, კონტროლი არსებობს, რადგან მისი გამოყენების უფლებამოსილება საკმარისია, მიუხედავად იმისა, რომ მაკონტროლებელმა ერთეულმა შეიძლება არ ისურვოს მისი გამოყენება.

33. ერთეულს შეიძლება საკუთრებაში ჰქონდეს (ა) სააქციო გარანტიები, (ბ) სააქციო ქოლ-ოფციონები, (გ) სავალო ან წილობრივი ინსტრუმენტები, რომლებიც კონვერტირებადია ჩვეულებრივ აქციებში, ან სხვა მსგავსი ინსტრუმენტები, რომლებსაც გამოყენების ან კონვერტაციის შემთხვევაში გააჩნია შესაძლებლობა, ამ ერთეულს მისცეს დამატებითი ხმის უფლებამოსილება, ან შეამციროს სხვა მხარის ხმის უფლებამოსილება სხვა ერთეულის ფინანსურ და საოპერაციო პოლიტიკაზე (პოტენციური ხმის მიცემის უფლება). როდესაც განისაზღვრება გააჩნია თუ არა მოცემულ ერთეულს მეორე ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილება, მხედველობაში მიიღება ამჟამად გამოყენებადი ან კონვერტირებადი პოტენციური ხმის უფლების არსებობა და მისი შედეგი, მათ შორის, სხვა ერთეულის განკარგულებაში მყოფი პოტენციური ხმის უფლებები. პოტენციური ხმის უფლება არ არის ამჟამად გამოყენებადი ან კონვერტირებადი, თუ მათი გამოყენება ან კონვერტირება დამოკიდებულია რომელიმე მომავალ თარიღზე ან მოვლენაზე.
34. იმისათვის, რომ განსაზღვროს, პოტენციური ხმის უფლებები რამდენად უწყობს ხელს კონტროლს, ერთეული განიხილავს ყველა მოვლენასა და გარემოებას (მათ შორის პოტენციური ხმის მიცემის უფლების გამოყენების პირობებსა და სხვა სახელშეკრულებო შეთანხმებებს, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად), რომელიც ზემოქმედებს პოტენციური ხმის უფლებებზე, გარდა ხელმძღვანელობის განზრახვისა და ამ უფლების გამოყენების ან კონვერტირების ფინანსური შესაძლებლობისა.
35. ცალკე საკანონმდებლო უფლებამოსილების არსებობა თავისთავად არ გამორიცხავს ერთეულის გაკონტროლებას სხვა ერთეულის მიერ. მაგალითად, სახელმწიფო სტატისტიკის სამსახურს გააჩნია კანონით

დადგენილი უფლება იფუნქციონიროს ხელისუფლებისგან დამოუკიდებლად. ე.ი სახელმწიფო სტატისტიკის სამსახურს შეიძლება ჰქონდეს უფლებამოსილება მოიპოვოს ინფორმაცია და გააკეთოს მოხსენება კვლევების შედეგებზე ხელისუფლების ან ნებისმიერი სხვა ორგანოსთვის მიმართვის გარეშე. კონტროლის არსებობა არ ავალდებულებს ერთეულს აიღოს პასუხისმგებლობა სხვა ერთეულის ყოველდღიური საქმიანობის წარმართვაზე, ან მოცემული ერთეულის მხრიდან პროფესიონალური ფუნქციების სათანადო შესრულებაზე.

36. ერთეულის უფლებამოსილება, მართოს გადაწყვეტილების მიღების პროცესი სხვა ერთეულის ფინანსურ და საოპერაციო პოლიტიკასთან მიმართებაში, საკმარისი არ არის კონტროლის უზრუნველსაყოფად. მაკონტროლებელ ერთეულს უნდა შეეძლოს სხვა ერთეულის გადაწყვეტილების მიღების პროცესის ისე მართვა, რომ შეძლოს სარგებლის მიღება მისი საქმიანობებიდან, მაგალითად, მისცეს საშუალება სხვა ერთეულს განახორციელოს ოპერირება მასთან ერთად, ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში საკუთარი მიზნების მიღწევის მიზნით. ამის შედეგად „მაკონტროლებელი ერთეულისა“ და „კონტროლირებული ერთეულის“ განმარტებიდან გამომრიცხება ისეთი ურთიერთობა, რომელიც შემოიფარგლება მხოლოდ იმ ტიპის ურთიერთობებით, როგორიცაა ლიკვიდატორისა და ლიკვიდირებული ერთეულის ურთიერთობა, და ასევე გამსესხებლისა და მსესხებლის ურთიერთობაც. ანალოგიურად, ნდობით აღჭურვილი პირის მინდობილ ფონდთან ურთიერთობა, რომელიც არ სცდება მინდობილი პირის ნორმალურ პასუხისმგებლობას, არ ჩაითვლება მინდობილი ფონდის კონტროლად წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისთვის.

რეგულირებისა და შესყიდვის უფლებამოსილება

37. სახელისუფლებო ორგანოებს და მათ სააგენტოებს აქვს უფლებამოსილება არეგულიროს მრავალი ერთეულის მუშაობა მათთვის მინიჭებული სუვერენული და საკანონმდებლო უფლებამოსილების გამოყენების გზით. რეგულირებისა და შესყიდვის უფლებამოსილება არ ნიშნავს კონტროლს ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის. იმისათვის, რომ საჯარო სექტორის ერთეულების ფინანსურ ანგარიშგებაში შევიდეს მხოლოდ ის რესურსები, რომლებსაც ეს ერთეულები აკონტროლებენ და რომლებიდანაც სარგებელს იღებენ, კონტროლის მნიშვნელობა წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისთვის არ ვრცელდება შემდეგზე:

- (ა) საკანონმდებლო ორგანოების უფლებამოსილება შეიძლება ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზა, რომლის ფარგლებშიც ერთეულებმა უნდა განახორციელონ საქმიანობები, ან გარკვეული პირობების წამოყენება და/ან სანქციების შეფარდება მათ საქმიანობებზე. ასეთი უფლებამოსილება არ

ნიშნავს საჯარო სექტორის ერთეულის მხრიდან ზემოთ მითითებული ერთეულების მფლობელობაში არსებულ აქტივებზე კონტროლს. მაგალითად, გარემოს მაკონტროლებელ ორგანოს გააჩნია უფლებამოსილება, შეაჩეროს ისეთი ერთეულების ოპერირება, რომლებიც არ იცავენ გარემოს დაცვის ინსტრუქციებს. ამასთან, ეს უფლებამოსილება არ ნიშნავს კონტროლს, რადგან გარემოს დაბინძურების კონტროლის ორგანოს მხოლოდ რეგულირების უფლება აქვს; ან

- (ბ) ერთეულები, რომლებიც ეკონომიკურად დამოკიდებულები არიან საჯარო სექტორის ერთეულებზე. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც ერთეულს შენარჩუნებული აქვს უფლება საკუთარი შეხედულებისამებრ გადაწყვიტოს საჯარო სექტორის ერთეულისგან დაფინანსების მიღების ან არ მიღების და მასთან ბიზნესის წარმოების საკითხი. ასეთ ერთეულს გააჩნია გადამწყვეტი უფლებამოსილება მართოს საკუთარი ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკა, და შესაბამისად არ ექვემდებარება საჯარო სექტორის ერთეულის კონტროლს. მაგალითად, სახელმწიფო დეპარტამენტს შეიძლება ჰქონდეს სხვა ერთეულის ფინანსურ და საოპერაციო პოლიტიკაზე ზეგავლენის მოხდენის შესაძლებლობა, თუ ეს უკანასკნელი ფინანსურად არის დამოკიდებული მასზე, (მაგ. საქველმოქმედო ორგანიზაცია), ან მოგების მიღებაზე ორიენტირებული ერთეული, რომლის ბიზნესი ეკონომიკურად დამოკიდებულია საჯარო სექტორის ერთეულზე. შესაბამისად, სახელმწიფო დეპარტამენტს, როგორც მყიდველს გააჩნია გარკვეული უფლებები, მაგრამ არა ერთეულის ფინანსური და სამეურნეო (საოპერაციო) პოლიტიკის მართვის უფლება.

კონტროლის არსებობის დადგენა ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის

38. საჯარო სექტორის ერთეულებმა შეიძლება შექმნან სხვა ერთეულები რიგი მიზნების მისაღწევად. ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა ნათელი იყოს, რომ ერთეული კონტროლირებულია და შესაბამისად უნდა ჩაირთოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. სხვა შემთხვევებში კი ეს შესაძლოა ნათელი არ იყოს. 39-ე და 40-ე პუნქტები იძლევა მითითებებს, რათა დაგვეხმაროს ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის კონტროლის არსებობის დადგენაში.
39. ორ ერთეულს შორის არსებული ურთიერთობების განხილვისას, კონტროლის არსებობა ითვლება დადასტურებულად, თუ, სულ ცოტა ერთი ქვემოთ მოყვანილი უფლებამოსილებისა და ერთი სარგებლის პირობა მაინც არსებობს, თუ აშკარად გამოხატული არ არის, რომ კონტროლს ახორციელებს სხვა ერთეული.

უფლებამოსილების პირობები:

- (ა) ერთეული პირდაპირ ან არაპირდაპირ კონტროლირებული ერთეულების მეშვეობით ფლობს სხვა ერთეულის ხმის უფლებების ნახევარზე მეტს.
- (ბ) ერთეულს გააჩნია არსებული კანონმდებლობით მინიჭებული, ან მის ფარგლებში განხორციელებადი უფლებამოსილება, დანიშნოს ან გაათავისუფლოს დირექტორთა საბჭოს ან სხვა ანალოგიური მმართველობითი ორგანოს წევრთა უმრავლესობა, და ეს საბჭო ან ორგანო აკონტროლებს სხვა ერთეულს.
- (გ) ერთეული ფლობს ხმის უფლებების ნახევარზე მეტს, ან შესაძლებლობა აქვს განსაზღვროს ხმების ნახევარზე მეტი სხვა ერთეულის საერთო კრებებზე.
- (დ) ერთეულს შეუძლია ზემოქმედება ხმის უმრავლესობაზე დირექტორთა საბჭოს ან სხვა ანალოგიური მმართველობითი ორგანოს სხდომებზე და ეს საბჭო ან ორგანო აკონტროლებს სხვა ერთეულს.

სარგებლის პირობები

- (ა) ერთეულს გააჩნია სხვა ერთეულის საქმიანობის შეწყვეტის უფლებამოსილება და მიიღოს ნარჩენი ეკონომიკური სარგებლის მნიშვნელოვანი წილი ან აიღოს მნიშვნელოვანი ვალდებულებები. მაგალითად სარგებლის პირობები სრულდება, თუ ერთეულს პასუხისმგებლობა ჰქონდა აღებული სხვა ერთეულის ნარჩენ ვალდებულებებზე.
 - (ბ) ერთეულს უფლება აქვს მიიღოს განაწილებები სხვა ერთეულის აქტივებიდან, და შეიძლება პასუხისმგებელი იყოს სხვა ერთეულის რიგ ვალდებულებებზე.
40. 39-ე პუნქტში მითითებული ერთი ან მეტი გარემოების არ არსებობის შემთხვევაში, შემდეგი ფაქტორები სავარაუდოდ, ცალკე ან კოლექტიურად, გამოდგება კონტროლის არსებობის ინდიკატორად.

უფლებამოსილების ინდიკატორები:

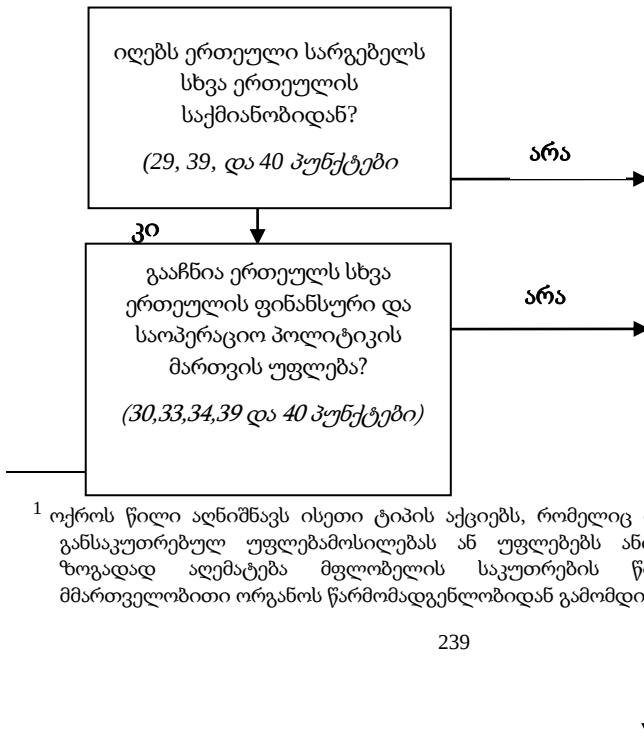
- (ა) ერთეულს შეუძლია ვეტო დაადოს სხვა ერთეულის საოპერაციო და კაპიტალურ ბიუჯეტს.
- (ბ) ერთეულს შეუძლია ვეტო დაადოს, გააუქმოს ან შეცვალოს სხვა ერთეულის მმართველობითი ორგანოს გადაწყვეტილება.
- (გ) ერთეულს შეუძლია დაამტკიცოს/მოიწონოს სხვა ერთეულის პერსონალის ყველაზე საპასუხისმგებლო პოზიციებზე აყვანის, ხელახალი დანიშვნის, ან გაათავისუფლების გადაწყვეტილებები.

- (დ) სხვა ერთეულის უფლებები განსაზღვრულია და შეზღუდულია კანონმდებლობით.
- (ე) ერთეული ფლობს ოქროს წილს¹ (ან მის ეკვივალენტს) სხვა ერთეულში, რომლითაც მას მინიჭებული აქვს სხვა ერთეულის ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უფლება.

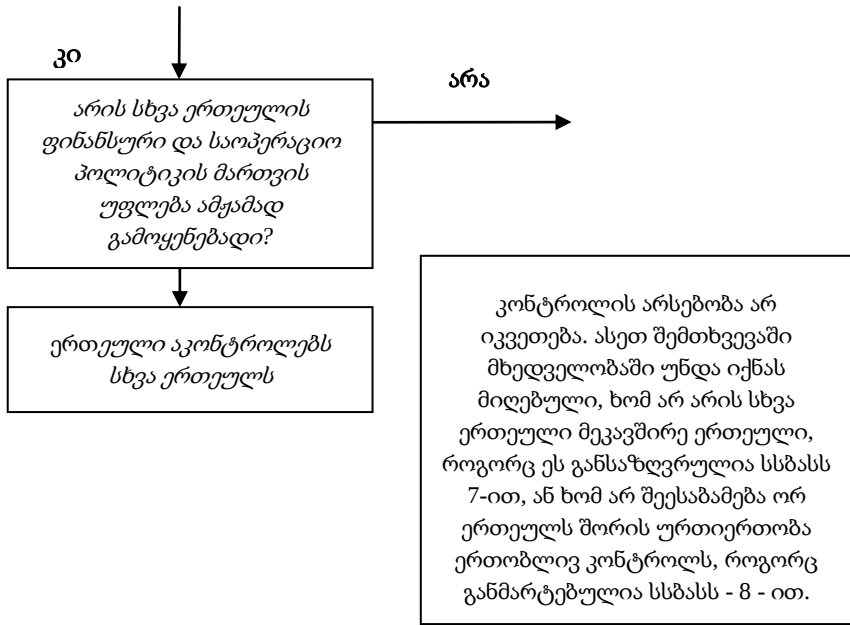
სარგებლის ინდიკატორები

- (ა) ერთეული ფლობს პირდაპირ ან არაპირდაპირ უფლებას სხვა ერთეულის წმინდა აქტივებზე/კაპიტალზე, მათზე წვდომის მუდმივმოქმედი უფლებით.
 - (ბ) ერთეულს გააჩნია უფლებები სხვა ერთეულის წმინდა აქტივების/კაპიტალის მნიშვნელოვან ნაწილზე ლიკვიდაციის შემთხვევაში, ან სხვა სახის განაწილებების დროს.
 - (გ) ერთეულს შესაძლებლობა აქვს სხვა ერთეულს მისცეს მითითება ითანამშრომლოს მასთან, მისი მიზნების მისაღწევად.
 - (დ) ერთეული პასუხს აგებს სხვა ერთეულის ნარჩენ ვალდებულებებზე.
41. შემდეგ დიაგრამაში ნაჩვენებია სხვა ერთეულზე კონტროლის დამყარების ძირითადი ნაბიჯები. ქვემოთმოცემული გააზრებული უნდა იქნას 28-40-ე პუნქტების კონტექსტში.

სხვა ერთეულის კონტროლი ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის



¹ ოქროს წილი აღნიშნავს ისეთი ტიპის აქციებს, რომელიც მფლობელს ისეთ განსაკუთრებულ უფლებამოსილებას ან უფლებებს ანიჭებს, რომელიც ზოგადად აღემატება მფლობელის საკუთრების წილიდან და მმართველობითი ორგანოს წარმომადგენლობიდან გამომდინარე უფლებებს.



42. მაკონტროლებელი ერთეული კარგავს კონტროლს, როდესაც ის კარგავს კონტროლირებული ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის მართვის უფლებას, რომელსაც ის ახორციელებს ერთეულის საქმიანობიდან სარგებელის მიღების მიზნით. კონტროლის დაკარგვას შეიძლება ადგილი ქონდეს აბსოლუტური ან შეფარდებითი საკუთრების დონეების ცვლილების შედეგად, ან მის გარეშე. მაგალითად, როდესაც კონტროლირებული ერთეული ხდება სახელმწიფოს, სასამართლოს, ადმინისტრირების ან მარეგულირებელი ორგანოს კონტროლის ობიექტი. აგრეთვე ეს შეიძლება მოხდეს სახელშეკრულებო შეთანხმების შედეგად, ან, მაგალითად, უცხო ქვეყნის მთავრობამ შეიძლება მოახდინოს უცხოური კონტროლირებული ერთეულის საოპერაციო აქტივების კონფისკაცია რის შედეგადაც მაკონტროლებელი ერთეული დაკარგავს კონტროლირებული ერთეულის საოპერაციო პოლიტიკის მართვის უფლებას. ასეთ შემთხვევაში კონტროლის არსებობის აღბათობა არ არსებობს.

კონსოლიდაციის პროცედურები

43. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, ერთეული მაკონტროლებელი ერთეულის და მის მიერ

კონტროლირებული ერთეულების ფინანსურ ანგარიშგებას აერთიანებს მუხლობრივად, აქტივების, ვალდებულებების, წმინდა აქტივების/კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების მსგავსი მუხლების დაჯამებით. იმისათვის, რომ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება ისე წარმოაჩენდეს ეკონომიკური ერთეულის ფინანსურ ინფორმაციას, როგორც ერთი ერთეულისას, აუცილებელია შემდეგი პროცედურების დაცვა.

- (ა) უნდა გამოირიცხოს მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ თითოეულ კონტროლირებულ ერთეულში დაბანდებული ინვესტიციების საბალანსო ღირებულება და თითოეულ კონტროლირებული ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში მაკონტროლებელი ერთეულის წილი (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტი, სადაც განხილულია ბიზნეს გაერთიანებები და დადგენილია შედეგად მიღებული გუდვილის აღრიცხვის წესი);
- (ბ) უნდა განისაზღვროს არამაკონტროლებელი წილი კონსოლიდირებული კონტროლირებული ერთეულის საანგარიშგებო პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში;
- (გ) მაკონტროლებელი ერთეულის აქტივებისგან/კაპიტალისაგან განცალკევებით უნდა განისაზღვროს არამაკონტროლებელი წილი კონსოლიდირებული კონტროლირებული ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში. წმინდა აქტივებში/კაპიტალში არსებული არამაკონტროლებელი წილი მოიცავს:
 - (i) არამაკონტროლებელი წილის ოდენობას თავდაპირველი გაერთიანების ოპერაციის თარიღისთვის (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტი ბიზნეს გაერთიანებების შესახებ, სადაც მოცემულია მითითებები ამ ოდენობის გამოთვლის წესის შესახებ). და
 - (ii) გაერთიანების თარიღის შემდეგ ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში მომხდარ ცვლილებებში არამაკონტროლებელ წილს.

44. როდესაც პოტენციური ხმის უფლებები არსებობს, წმინდა აქტივებში/კაპიტალში, მაკონტროლებელ ერთეულსა და არამაკონტროლებელ წილზე მიკუთვნებული, ნამეტისა და დეფიციტის ცვლილების პროპორცია განისაზღვრება არსებული საკუთრების წილის საფუძველზე და მასში არ აისახება პოტენციური ხმის უფლებების შესაძლო გამოყენება ან კონვერტაცია.

45. ეკონომიკურ ერთეულში შემავალი ერთეულების ნაშთები, მათ შორის განხორციელებული ოპერაციები, შემოსავლები და ხარჯები მთლიანად უნდა გამოირიცხოს.
46. ეკონომიკურ ერთეულში შემავალი ერთეულების ნაშთები და მათ შორის განხორციელებული ოპერაციები (ა) გაყიდვებიდან და ტრანსფერებიდან მიღებული შემოსავლების, (ბ) ასიგნებების ან სხვა საბიუჯეტო უფლებამოსილების შედეგად აღიარებული შემოსავლების, (გ) ხარჯების და (დ) დივიდენდების ან განაწილების მსგავსი ფორმების ჩათვლით მთლიანად უნდა გამოირიცხოს. ასევე ეკონომიკური ერთეულის შიგნით განხორციელებული ოპერაციების შედეგად აქტივებში, როგორც არის სასაქონლო მატერიალური ფასულობები და ძირითადი აქტივები, აღიარებული ნამეტი და დეფიციტი მთლიანად უნდა გამოირიცხოს. ეკონომიკური ერთეულის დეფიციტი შეიძლება გაუფასურების მაჩვენებელი იყოს, რაც საჭიროებს აღიარებას კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. საანგარიშგებო პერიოდისათვის დამახასიათებელი დროებითი სხვაობები, რომელიც წარმოიშობა სამეურნეო ერთეულში შიდა ჯგუფური ოპერაციებიდან ნამეტისა და დეფიციტის თანხების გამოქვითვის შედეგად, განხილულია შესაბამის საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტში, „მოგებიდან გადასახადის“ შესახებ პუნქტებში.
47. მაკონტროლებელი ერთეულის და მის მიერ კონტროლირებული ერთეულების ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც გამოიყენება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, შედგენილი უნდა იყოს ერთიდაიმავე საანგარიშგებო თარიღისთვის. როდესაც მაკონტროლებელი ერთეულის საანგარიშგებო თარიღი განსხვავდება კონტროლირებული ერთეულის საანგარიშგებო თარიღისგან, კონტროლირებული ერთეული კონსოლიდაციის მიზნებისთვის დამატებით ადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას მაკონტროლებელი ერთეულის თარიღით, თუ ამის გაკეთება არაპრაქტიკული არ არის.
48. როდესაც 47-ე პუნქტის თანახმად, კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემავალი კონტროლირებული ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია მაკონტროლებელი ერთეულის საანგარიშგებო თარიღისგან განსხვავებული თარიღისთვის, აუცილებელია კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება იმ მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგების მიხედვით, რომლებიც მოხდა ამ თარიღსა და მაკონტროლებელი ერთეულის საანგარიშგებო თარიღს შორის პერიოდში. ნებისმიერ შემთხვევაში, მაკონტროლებელი და კონტროლირებული ერთეულის საანგარიშგებო თარიღებს შორის სხვაობა არ უნდა აღემატებოდეს 3 თვეს. საანგარიშგებო პერიოდების

ხანგრძლივობა და ნებისმიერი სხვაობა საანგარიშგებო თარიღებს შორის არ უნდა იცვლებოდეს პერიოდიდან პერიოდად.

49. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს ერთნაირი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებით, ანალოგიური ოპერაციებისა და ერთიადიმავე ვითარებაში მომხდარი სხვა მოვლენების მიმართ.
50. თუ ეკონომიკური ერთეულის წევრი ანალოგიური ოპერაციებისა და მოვლენებისათვის ერთიადიმავე ვითარებაში იყენებს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში დადგენილი სააღრიცხვო პოლიტიკისაგან განსხვავებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას კეთდება მისი ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი კორექტირება.
51. კონტროლირებული ერთეულის შემოსავალი და ხარჯები კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩაირთვება მათი შეძენის თარიღიდან (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტი, რომელიც ეხება ბიზნეს გაერთიანებებს, იძლევა მითითებას შეძენის თარიღის მნიშვნელობაზე); კონტროლირებული ერთეულის შემოსავალი და ხარჯები კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩაირთვება იმ თარიღამდე, სანამ მაკონტროლებელი ერთეული დაკარგავს კონტროლირებულ ერთეულზე კონტროლს. კონტროლირებული ერთეულის გაყიდვის შედეგად მიღებულ ამონაგებსა და გაყიდვის თარიღისთვის მის საბალანსო ღირებულებას შორის სხვაობა კონტროლირებულ ერთეულთან მიმართებაში დაგროვილი საკურსო სხვაობის ჩათვლით, რომელიც სსბასს 4-ის, *უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები*, შესაბამისად აღიარებულია წმინდა აქტივებში/კაპიტალში, კონსოლიდირებულ ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში აღიარდება, როგორც კონტროლირებული ერთეულის გაყიდვის შედეგად მიღებული მოგება ან ზარალი.
52. იმ თარიღიდან, როდესაც ერთეული აღარ არის კონტროლირებული ერთეული, იმ პირობით თუ იგი არ ხდება (ა) მეკავშირე ერთეული სსბასს 7-ის განმარტების თანახმად, ან (ბ) ერთობლივად კონტროლირებული ერთეული, როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს-8-ში, იგი უნდა აღიარდეს, როგორც ფინანსური ინსტრუმენტი. სსბასს 9-ში მოცემულია მითითებები ფინანსური ინსტრუმენტების აღიარებისა და შეფასების მეთოდების შესახებ.
53. კონტროლირებული ერთეულის სტატუსის დაკარგვის თარიღისთვის ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება მიჩნეულ უნდა იქნას ფინანსური ინსტრუმენტის თავდაპირველად შეფასებულ თვითღირებულებად.

54. ფინანსური მდგომარეობის კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში არამაკონტროლებელი წილების ასახვა უნდა მოხდეს წმინდა აქტივების/კაპიტალის განაყოფში მაკონტროლებელი ერთეულის წმინდა აქტივებისაგან/კაპიტალისაგან განცალკევებით. ეკონომიკური ერთეულის ნამეტში ან დეფიციტში ასახული არამაკონტროლებელი წილებიც განცალკევებით უნდა იქნას წარმოდგენილი განმარტებით შენიშვნებში.
55. ნამეტი და დეფიციტი განეკუთვნება მაკონტროლებელ ერთეულს და არამაკონტროლებელ წილებს, იმდენად, რამდენადაც ორივე წარმოდგენს წმინდა აქტივებს/კაპიტალს, არამაკონტროლებელ წილებზე მიკუთვნებული თანხა არც შემოსავალია და არც ხარჯი.
56. კონსოლიდირებულ კონტროლირებულ ერთეულში არამაკონტროლებელ წილებზე მიკუთვნებული ზარალი შეიძლება აღემატებოდეს კონტროლირებული ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში არამაკონტროლებელ წილს, ეს ნამეტი თანხა და არამაკონტროლებელ წილზე მიკუთვნებადი ნებისმიერი სხვა შემდგომი ზარალი ნაწილდება უმრავლესობის წილის საპირისპიროდ, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც უმცირესობას აქვს იურიდიული ძალის მქონე ვალდებულება და შეუძლია დამატებითი ინვესტიციის განხორციელება ამ ზარალის დასაფარად. თუ კონტროლირებული ერთეული შემდგომში მოახდენს ნამეტის ანგარიშგებას, ასეთი ნამეტი განაწილდება უმრავლესობის წილზე მანამდე, სანამ მოხდება ადრე უმრავლესობის მიერ შთანთქმული უმცირესობის წილთან დაკავშირებული დანაკარგების ანაზღაურება.
57. თუ კონტროლირებულ ერთეულს გააჩნია კუმულაციური გასანადღებელი პრივილეგირებული აქციები ბრუნვაში, რომლებიც არამაკონტროლებელი წილების მფლობელობაშია და კლასიფიცირებულია როგორც წმინდა აქტივები/ კაპიტალი, მაკონტროლებელმა ერთეულმა უნდა გამოითვალოს ნამეტისა და დეფიციტის საკუთარი წილი ასეთ აქციებზე დივიდენდების კორექტირების შემდეგ, იმისდა მიუხედავად, ეს დივიდენდები დეკლარირებულია თუ არა.

კონტროლირებულ, ერთობლივად კონტროლირებულ და მეკავშირე ერთეულებში დაბანდებული ინვესტიციების აღრიცხვა ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში

58. ერთეულმა ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, კონტროლირებულ, ერთობლივად კონტროლირებულ და მეკავშირე ერთეულებში დაბანდებული ინვესტიციები უნდა ასახოს:

- (ა) კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით, სსზასს-7-ის მიხედვით.
- (ბ) თვითღირებულებით; ან

(გ) როგორც ფინანსური ინსტრუმენტი სსბასს 29-ის თანახმად.

ერთეულმა ერთი და იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა გამოიყენოს თითოეული კატეგორიის ინვესტიციისთვის.

59. წინამდებარე სტანდარტი არ განსაზღვრავს, თუ რომელი ერთეული წარადგენს ინდივიდუალურ ანგარიშგებას საჯაროდ. 58-ე და 60-64-ე პუნქტები მაშინ გამოიყენება, როდესაც ერთეული ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს სსბასს-ის მიხედვით. 15-ე პუნქტის შესაბამისად, ერთეული ასევე საჯაროდ წარადგენს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, თუ არ გამოიყენება მე-16-ე პუნქტში გათვალისწინებული გამონაკლისი.
60. კონტროლირებული, ერთობლივად კონტროლირებული და მეკავშირე ერთეულები, რომლებიც კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღრიცხულია როგორც ფინანსური ინსტრუმენტები, ანალოგიურად უნდა აღრიცხოს ინვესტორის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში.
61. მითითებები ფინანსური ინსტრუმენტების აღიარების და შეფასების შესახებ შეგიძლიათ იხილოთ სსბასს 29-ში.

განმარტებითი შენიშვნები

62. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:
 - (ა) მნიშვნელოვანი კონტროლირებული ერთეულების ჩამონათვალი;
 - (ბ) ის ფაქტი, რომ კონტროლირებული ერთეული არ არის კონსოლიდირებული 21-ე პუნქტის შესაბამისად;
 - (გ) ისეთი კონტროლირებული ერთეულების კრებითი ფინანსური ინფორმაცია, ინდივიდუალურად ან ჯგუფურად,, აქტივების, ვალდებულებების, ნამეტისა და დეფიციტის ჯამური თანხების ჩათვლით, რომლებიც არ არის კონსოლიდირებული ;
 - (დ) იმ კონტროლირებული ერთეულის სახელწოდება, სადაც მაკონტროლებელი ერთეული ფლობს საკუთრების წილის და/ან ხმის უფლების 50%-ს ან ნაკლებს, იმ განმარტებასთან ერთად, თუ რა სახით ხორციელდება კონტროლი.;
 - (ე) მიზეზები, რის გამოც საკუთრების წილის ან ხმის უფლების, ან პოტენციური ხმის უფლების 50%-ზე მეტის ფლობა არ გამოხატავს კონტროლს;
 - (ვ) კონტროლირებული ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო თარიღი, როდესაც ამგვარი ფინანსური

ანგარიშგება გამოიყენება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად და მისი საანგარიშგებო თარიღი ან პერიოდი განსხვავდება მაკონტროლებელი ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო თარიღის ან პერიოდისგან, ასევე განსხვავებული საანგარიშგებო თარიღის ან პერიოდის გამოყენების მიზეზები; და

- (ზ) კონტროლირებული ერთეულების შესაძლებლობების მნიშვნელოვანი შეზღუდვების (მაგ. რომელიც გამოწვეულია სასესხო შეთანხმებებით ან მარეგულირებელი მოთხოვნებით) ხასიათი და ფარგლები, გადასცენ ფულადი სახსრები მაკონტროლებელ ერთეულს ფულადი დივიდენდების ან განაწილების მსგავსი ფორმების სახით, ასევე დააბრუნოს სესხი, ან გადაიხადოს ავანსები.

63. როდესაც მაკონტროლებელი ერთეული, რომელიც 16-ე პუნქტის შესაბამისად კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ნაცვლად ირჩევს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას, ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მითითებული უნდა იყოს:

- (ა) ფაქტი, რომ ეს არის ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება; და რომ გამოყენებულია კონსოლიდირებისგან გათავისუფლების უფლება; იმ ერთეულის სახელწოდება, ვისი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებაც შედგენილია საჯარო გამოყენებისათვის სსბასს-ების შესაბამისად და იმ ქვეყნის იურისდიქცია, სადაც ერთეული ფუნქციონირებს (როდესაც ეს უკანასკნელი განსხვავდება მაკონტროლებელი ერთეულის იურისდიქციისაგან); და მისამართი, სადაც შეიძლება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მოპოვება;

- (ბ) მნიშვნელოვანი კონტროლირებული, ერთობლივად კონტროლირებული და მეკავშირე ერთეულების ჩამონათვალი, მათ შორის, ერთეულის სახელწოდება; იურისდიქცია, სადაც ერთეული ეწევა საქმიანობას (როდესაც ეს უკანასკნელი განსხვავდება მაკონტროლებელი ერთეულის იურისდიქციისაგან); საკუთრების წილის თანაფარდობა; და იმ შემთხვევაში როცა ეს წილი აქციების სახით არის მოცემული, ხმის მიცემის უფლების თანაფარდობა (მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ეს განსხვავდება საკუთრების წილის თანაფარდობისგან).

- (გ) „ბ“ პუნქტის სიაში შეტანილი ერთეულების აღრიცხვის მეთოდის აღწერა.

64. როდესაც მაკონტროლებელი ერთეული (გარდა 63-ე პუნქტში აღწერილი ერთეულებისა), სრულუფლებიანი მონაწილე, რომელსაც

წილი გააჩნია ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში, ან მეკავშირე ერთეულის ინვესტორი ამზადებს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას, განმარტებით შენიშვნებში წარმოდგენილი უნდა იყოს:

- (ა) ფაქტი, რომ ანგარიშგება არის ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება და მისი მომზადების მიზეზები, თუ ეს კანონმდებლობით, ან სხვა უფლებამოსილი ორგანოს მიერ არ მოითხოვება;
- (ბ) მნიშვნელოვანი კონტროლირებული, ერთობლივად კონტროლირებული და მეკავშირე ერთეულების ჩამონათვალი; მათ შორის, ერთეულის სახელწოდება; იურისდიქცია, სადაც ერთეული ეწევა საქმიანობას (როდესაც ეს უკანასკნელი განსხვავდება მაკონტროლებელი ერთეულის იურისდიქციისაგან); საკუთრების წილის თანაფარდობა; და იმ შემთხვევაში, როცა ეს წილი აქციების სახით არის მოცემული, ხმის მიცემის უფლების თანაფარდობა (მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ეს განსხვავდება საკუთრების წილის თანაფარდობისგან); და
- (გ) „ბ“ პუნქტის სიაში შეტანილი ერთეულების აღრიცხვის მეთოდის აღწერა.
და უნდა მოხდეს ამ სტანდარტის 15-ე პუნქტის, სსბასს 7-ისა და სსბასს 8-ის მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების იდენტიფიცირება.

გარდამავალი დებულებები

- 65. დარიცხვის მეთოდის სსბასს-ების პირველად დანერგვის შემდგომი სამი წლის განმავლობაში ნებისმიერი თარიღიდან დაწყებული საანგარიშგებო პერიოდებისათვის ეკონომიკურ ერთეულში შემავალ ერთეულებს არ მოეთხოვებათ 45-ე პუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნის დაცვა, რომელიც ერთეულებს შორის განხორციელებული ოპერაციებისა და მათი ნაშთების გამორიცხვას ეხება.
- 66. მაკონტროლებელ ერთეულებს, რომლებმაც პირველად დანერგეს დარიცხვის მეთოდის სსბასს, შეიძლება გააჩნდეთ ბევრი კონტროლირებული ერთეული, რომლებიც ერთმანეთს შორის მრავალრიცხოვან ოპერაციებს ახორციელებენ. შესაბამისად, შეიძლება გართულდეს ზოგიერთი ისეთი ოპერაციისა და ნაშთის განსაზღვრა, რომლებიც ეკონომიკურმა ერთეულმა უნდა გამორიცხოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას. ამ მიზეზის გამო, 65-ე პუნქტით გაუქმებულია ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში ერთეულებს შორის

არსებული ნაშთებისა და ოპერაციების მთლიანად გამორიცხვის მოთხოვნა.

67. როდესაც ერთეული იყენებს გარდამავალი დებულებების 65-ე პუნქტს, ის ვალდებულია განმარტებით შენიშვნებში დააფიქსიროს ის ფაქტი, რომ ეკონომიკურ ერთეულში შემავალ ერთეულებს შორის არსებული ყველა ნაშთი და განხორციელებული ოპერაცია არ არის გამორიცხული.
68. სსბასს 6 (2000)-ის გარდამავალი დებულებები ერთეულს აძლევს სამიწლიან პერიოდს სტანდარტის პირველადი გამოყენების დღიდან ეკონომიკურ ერთეულში შემავალ ერთეულებს შორის განხორციელებული ოპერაციებისა და მათი ნაშთების სრულიად გამოსარიცხად. ერთეულებმა, რომელთაც მანამდე გამოყენებული აქვთ სსბასს 6 (2000), შესაძლოა გააგრძელონ სამწლიანი საშეღავათო პერიოდით სარგებლობა სსბასს 6(2000)-ის პირველადი გამოყენების თარიღიდან.

ძალაში შესვლის თარიღი

69. ერთეული ვალდებულია გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის 2008 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდეგ დაწყებული საანგარიშგებო პერიოდებისთვის. რეკომენდირებულია ვადაზე ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული ამ სტანდარტს 2008 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა დააფიქსიროს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
70. როდესაც ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მიზნით ნერგავს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს-ით, მისი ძალაში შესვლის თარიღიდან ერთეულის ყოველწლიური ფინანსური ანგარიშგების იმ პერიოდებისათვის, რომლებიც დანერგვის თარიღიდან ან მას შემდეგ იწყება, სავალდებულოა წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება.

სსბასს 6-ის (2000) გაუქმება

71. ეს სტანდარტი ცვლის სსბასს 6-ს, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და კონტროლირებული ერთეულების ბუღალტრული აღრიცხვა, რომელიც გამოცემულია 2000 წელს.

დანართი

სხვა სსბასს-ებში შეტანილი ცვლილებები

2008 წლის 1 იანვრიდან გამოყენებად სსბასს-ებში, მითითებები სსბასს 6-ის მიმდინარე ვერსიაზე, „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და აღრიცხვა კონტროლირებული ერთეულებისთვის“, შესწორდა სსბასს 6-ში, როგორც „კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება“.

შემდეგი ინფორმაცია დაემატა სსბასს 15-ის მე-4 პუნქტის (ვ) ქვეპუნქტს, ‘ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები და წარდგენა:

მიუხედავად ამისა, ერთეულებმა წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენონ მაკონტროლებელ ერთეულებში, მეკავშირე ერთეულებში და ერთობლივ საქმიანობაში არსებულ წილებთან დაკავშირებით, რომელიც სსბასს 6-ის, სსბასს 7-ის ან სსბასს 8-ის თანახმად აღირიცხება როგორც ფინანსური ინსტრუმენტი. ასეთ შემთხვევაში, ამ სტანდარტთან ერთად ერთეული ვალდებულია ისარგებლოს სსბასს 6-ის, სსბასს 7-ის, და სსბასს 8-ის განმარტებით შენიშვნებში მოცემული მოთხოვნებით..

დასკვნის საფუძველი

წინამდებარე დასკვნის საფუძველი თან ერთვის სსბასს 6-ს, თუმცა არ წარმოადგენს მის ნაწილს.

საბაზისო ინფორმაცია

- დს1. სსბასსს-ს ფასს-თან მიახლოების პროგრამა სსბასსს-ს სამუშაო პროგრამის მნიშვნელოვანი ელემენტია. სსბასსს-ს პოლიტიკის მიზანია დარიცხვის მეთოდის სსბასს-ის მიახლოება, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ ფასს-ებთან, სადაც ეს შესატყვისია საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის.
- დს2. ფასს-ებთან მიახლოებული დარიცხვის მეთოდის სსბასს-ები ინარჩუნებს ფასს-ების მოთხოვნებს, ტექსტსა და სტრუქტურას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გადახვევისათვის არსებობს საჯარო სექტორისთვის დამახასიათებელი მიზეზი. ფასს-ებიდან გადახვევას მაშინ აქვს ადგილი, როდესაც ფასს-ების მოთხოვნები ან ტერმინოლოგია არ არის შესატყვისი საჯარო სექტორისათვის, ან როცა დამატებითი კომენტარი ან მაგალითებია საჭირო, რომ მოხდეს გარკვეული მოთხოვნების ილუსტრირება საჯარო სექტორის კონტექსტში. სსბასს-ებსა და მის ეკვივალენტურ ფასს-ებს შორის არსებული განსხვავებები იდენტიფიცირებულია ფასს-თან შედარებაში, რომელიც თითოეულ სსბასს-შია ჩართული.
- დს3. 2002 წლის მაისში ბასსს-მ გამოსცა პროექტი, რომელიც ეხებოდა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ (ბასს) 13 -ის ცვლილებებს, როგორც მისი ზოგადი გაუმჯობესების პროექტის ნაწილს. ზოგადი გაუმჯობესების პროექტის ამოცანა იყო “სტანდარტებში არსებული ალტერნატიული ინტერპრეტაციების, გამეორებებისა და წინააღმდეგობების შემცირება, ან სრულიად აღმოფხვრა, ასევე დაახლოების საკითხების განხილვა და სხვა ასპექტების გაუმჯობესება”. 2003 წლის დეკემბერში გამოქვეყნდა საბოლოო ბასსს-ი.
- დს4. 2000 წლის მაისში გამოცემული სსბასს 6, დაფუძნებული იყო ბასს 27-ზე (1994 წელს განახლებული), კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და კონტროლირებული ერთეულების ბუღალტრული აღრიცხვა, რომელიც ხელახლა გამოიცა 2003 წლის დეკემბერში. 2003 წლის ბოლოს, სსბასსს-ის წინამორბედმა - საჯარო სექტორის კომიტეტმა (სსკ) წამოიწყო სსბასს-ის გაუმჯობესების პროექტი, რათა მომხდარიყო სსბასს-ის 2003 წლის დეკემბერში გამოცემულ და გაუმჯობესებულ ბასსს-თან მიახლოება, სადაც ეს შესატყვისი იყო საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის.
- დს5. სსბასსს-მ გადახედა გაუმჯობესებულ ბასს 27-ს და ზოგადად დაეთანხმა ბასსს-ის განახლებასთან და მასში შეტანილ

ცვლილებებთან დაკავშირებით ბასსს-ს მიერ წარმოდგენილ მიზეზებს. (ბასსს-ს დასკვნის საფუძვლები აქ არ არის წარმოდგენილი. ბასსს-ის სრული სააბონენტო მომსახურების ხელმძღვრებს შეუძლიათ იხილონ დასკვნის საფუძვლები ბასსს-ს ვებ-გვერდზე: <http://www.iasb.org>). იმ შემთხვევებში, როდესაც სსბასს-ს გადაუხვევს შესაბამისი ბასს-იდან, დასკვნის საფუძველი განმარტავს საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელ გადახვევის მიზეზებს.

- დს6. სსბასსს-მ ბასს 27-ის დებულებებისგან განსხვავებით გადაწყვიტა კაპიტალ-მეთოდის მაკონტროლებელი ერთეულების ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში კონტროლირებული ერთეულების აღრიცხვის მეთოდად შენარჩუნება. სსბასსს გაცნობიერებული აქვს ის ფაქტი, რომ მოსაზრებები ამ მეთოდის შესახებ ჯერ კიდევ ჩამოყალიბების პროცესშია და, რომ არ არსებობს კაპიტალ-მეთოდის, როგორც ერთ-ერთი მეთოდის, ამოღების აუცილებლობა.
- დს7. ბასს 27 შემდგომში შეიცვალა ფასს-ის შესაბამისად, რომელიც გამოიცა 2003 წლის დეკემბრის შემდგომ პერიოდში. სსბასს 6 არ შეიცავს თანმიმდევრობით ცვლილებებს, რომლებიც წარმოიშობა 2003 წლის დეკემბრის შემდგომ პერიოდში გამოქვეყნებული ფასს-ის შესაბამისად. ეს გამოწვეულია იმით, რომ სსბასსს-ს ჯერ არ ჩამოუყალიბებია აზრი საჯარო სექტორის ერთეულებისთვის ფასს-ის მოთხოვნების შესაბამისობასთან დაკავშირებით.

მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე მითითებები დაერთვის სსბასს 6-ს, სსბასს 7-ს და სსბასს 8-ს, მაგრამ არ წარმოადგენს მათ ნაწილს.

მოსაზრებები ხმის მიცემის პოტენციური უფლებების შესახებ.

შესავალი

მდ1 საჯარო სექტორის ერთეულების უმრავლესობა არ აწარმოებს პოტენციური ხმის უფლებების მქონე ფინანსური ინსტრუმენტების გამოშვებას. მაგრამ ასეთი ფინანსური ინსტრუმენტები შეიძლება გამოუშვას სახელმწიფო კომერციულმა საწარმოებმა. ამიტომ, სახელისუფლებო ორგანოები, ან სხვა საჯარო სექტორის ერთეულები შეიძლება ფლობდეს სახელმწიფო კომერციული საწარმოს პოტენციური ხმის უფლებებს.

მდ2. სსბასს 6-ის „კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება“ 33-ე, 34-ე და 44-ე პუნქტები და სსბასს 7-ის, *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში*, მე-14 და მე-15 პუნქტები მოითხოვს, რომ ერთეულმა მხედველობაში მიიღოს ხმის მიცემის ყველა პოტენციური უფლების არსებობა და ეფექტი, რომელიც ამჟამად განხორციელებადი ან კონვერტირებადია. ეს სტანდარტები ასევე მოითხოვს ყველა ფაქტისა და გარემოების შემოწმებას, რაც გავლენას ახდენს ხმის მიცემის პოტენციურ უფლებებზე, გარდა ხელმძღვანელობის განზრახვისა და ფინანსური შესაძლებლობებისა, გამოიყენოს პოტენციური ხმის უფლებები, ან მოახდინოს მათი კონვერტირება. ვინაიდან სსბასს 8-ის, *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა*, მე-6 პუნქტში მოცემული ერთობლივი კონტროლის განმარტება დამოკიდებულია კონტროლის განმარტებაზე და ეს სტანდარტი კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებისათვის დაკავშირებულია სსბასს -7-თან, ეს მითითებები ასევე მნიშვნელოვანია სსბასს 8-თვისაც.

მეთოდური მითითებები

მდ3. კონტროლი განმარტებულია, როგორც ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილება, ამ საქმიანობიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით. სსბასს 7-ის მე-7 პუნქტი მნიშვნელოვან გავლენას განმარტავს როგორც ინვესტირებული ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის მიღების უფლებას, რაც თავის მხრივ, არ გულისხმობს თვითონ ამ პოლიტიკის კონტროლის უფლებას. სსბასს 8-ის მე-6 პუნქტი ერთობლივ კონტროლს განმარტავს, როგორც ეკონომიკური საქმიანობის კონტროლის უფლების განაწილებას იურიდიული ძალის მქონე ხელშეკრულებით. ამ კონტექსტში უფლება ეხება შესაძლებლობას გააკეთოს რაიმე, ან იმოქმედოს რაიმეზე.

შესაბამისად, ერთეულს მაშინ აქვს კონტროლის, ერთობლივი კონტროლის უფლება ან მნიშვნელოვანი გავლენა, როცა მას აქვს ამ უფლებამოსილების ამჟამად გამოყენების შესაძლებლობა, მიუხედავად იმისა, ეს კონტროლი, ერთობლივი კონტროლი, თუ მნიშვნელოვანი გავლენა აქტიურად არის დემონსტრირებული, თუ პასიური ბუნებისაა. ამ შესაძლებლობას იძლევა პოტენციური ხმის მიცემის ისეთი უფლებები, რომლებსაც ერთეული ფლობს, და რომლებიც ამჟამად არის განხორციელებადი ან კონვერტირებადი. უფლებამოსილების გამოყენების შესაძლებლობა არ არსებობს, როდესაც პოტენციურ ხმის უფლებებს არა აქვს ეკონომიკური შინაარსი (მაგ: უფლებების გამოყენების ფასები ისეთი სახითაა შეთავაზებული, რომ გამორიცხავს მის გამოყენებას, ან კონვერტაციას ნებისმიერ შესრულებად სცენარში). ამგვარად, პოტენციური ხმის მიცემის უფლებები მაშინ მიიღება მხედველობაში, როცა ისინი ნამდვილად იძლევა ამ უფლებამოსილების გამოყენების ფაქტიურ შესაძლებლობას.

- მდ4. კონტროლი და მნიშვნელოვანი გავლენა ისეთ სიტუაციებშიც წარმოიშობა, რომლებიც შესაბამისად აღწერილია სსბასს 6-ის 39-ე და 40-ე პუნქტებში და სსბასს- 7-ის მე-12 და მე-13 პუნქტებში, რომლებიც მოიცავს ხმის მიცემის უფლებების მფლობელობის მხედველობაში მიღებას. სსბასს 8 დამოკიდებულია სსბასს 6-ზე და სსბასს 7-ზე და ამის შემდეგ სსბასს 6-ზე და სსბასს 7-ზე გაკეთებული მინიშნება გააზრებული უნდა იყოს, რომ ეხება სსბასს 8-ს. მიუხედავად ამისა, უნდა გვახსოვდეს, რომ ერთობლივი კონტროლი გულისხმობს იურიდიული ძალის მქონე ხელშეკრულებით კონტროლის განაწილებას და ეს ასპექტი მნიშვნელოვან გადაწყვეტ ფაქტორს წარმოადგენს. პოტენციურ ხმის უფლებებს, როგორცაა, აქციის ქოლოფციონები და კონვერტირებადი ვალდებულება, ძალუძთ შეცვალონ ერთი ერთეულის სხვა ერთეულში ხმის მიცემის უფლება - თუ პოტენციური ხმის მიცემის უფლება განხორციელებადი, ან კონვერტირებადია, მაშინ ჩვეულებრივი აქციების პირობითი მფლობელობა, რომლებსაც ხმის უფლება აქვს იცვლება. ამგვარად, კონტროლის (რომლის განმარტება მხოლოდ იმის უფლებას იძლევა, რომ ერთ ერთეულს ჰქონდეს მეორეზე კონტროლის უფლება) და მნიშვნელოვანი გავლენის არსებობა მხოლოდ მას შემდეგ განისაზღვრება, რაც (ა) შეფასდება სსბასს 6-ის 39-ე და 40-ე პუნქტებში და სსბასს 7-ის მე-12 და მე-13 პუნქტებში აღწერილი ყველა ფაქტორი და (ბ) მხედველობაში მიიღება პოტენციური ხმის მიცემის უფლების არსებობა და მათი ეფექტი. ასევე, ერთეული ამოწმებს ყველა ფაქტორსა და პირობებს, რომელიც გავლენას ახდენს პოტენციური ხმის მიცემის უფლებებზე, გარდა ხელმძღვანელობის განზრახვისა და ფინანსური შესაძლებლობისა - გამოიყენოს, ან კონვერტაცია გაუკეთოს ამგვარ უფლებებს. ხელმძღვანელობის განზრახვა არ მოქმედებს უფლებამოსილების

არსებობაზე და რთულია ერთეულის ფინანსური შესაძლებლობის განსაზღვრა - გამოიყენოს, ან კონვერტაცია გაუკეთოს ხმის მიცემის პოტენციურ უფლებებს.

მდ5. ერთეულმა შესაძლოა თავიდან დაასკვნას, რომ იგი აკონტროლებს, ან მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს მეორე ერთეულზე, პოტენციური ხმის უფლებების გათვალისწინების შემდეგ, რომელთა გამოყენება ან კონვერტირება მას ამჟამად შეუძლია. თუმცა, ერთეულს შეიძლება არ ჰქონდეს მეორე ერთეულის კონტროლის, ან მნიშვნელოვანი გავლენის უფლება მაშინ, როცა მეორე მხარესაც გააჩნია ხმის მიცემის პოტენციური უფლებები, რომლებიც ასევე ამჟამად არის გამოყენებადი ან კონვერტირებადი. ამგვარად, მეორე ერთეულზე კონტროლის ან მნიშვნელოვანი გავლენის განსაზღვრისას, ერთეული ითვალისწინებს მისი და მეორე მხარის მფლობელობაში ყველა პოტენციური ხმის მიცემის უფლებას, რომლებიც ამჟამად გამოყენებადი ან კონვერტირებადია. მაგალითად, ერთეული ფლობს თუ მეორე მხარე ყველა აქციის ქოლოფციონი მიიღება მხედველობაში. გარდა ამისა, კონტროლის განმარტება იძლევა იმის უფლებას, რომ მხოლოდ ერთმა ერთეულმა აკონტროლოს მეორე. ამიტომ, როცა ორი ან მეტი ერთეულიდან თითოეული ფლობს მნიშვნელოვან ხმის უფლებებს როგორც ფაქტობრივს, ასევე პოტენციურს, სსბასს 6-ის 39-ე და 40-ე პუნქტებში მოყვანილი ფაქტორების მიხედვით ხდება ხელახლა შეფასება იმის, თუ რომელია მაკონტროლებელი ერთეული.

მდ6. მაკონტროლებელ ერთეულზე მიკუთვნებული წილისა და არამაკონტროლებელი წილების თანაფარდობა სსბასს 6-ის შესაბამისად კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს და ინვესტორზე მისაკუთვნებული წილის დადგენა, რომელიც თავის ინვესტიციას სსბასს 7-ის თანახმად კაპიტალ-მეთოდით ასახავს, უშუალოდ საკუთრების წილის მიხედვით განისაზღვრება. ამ თანაფარდობის განსაზღვრისას გაითვალისწინება პოტენციური ხმის მიცემის უფლებების საბოლოო გამოყენება და სხვა წარმოებული ინსტრუმენტები, რომლებიც, ამჟამად, ხელმისაწვდომს ხდის საკუთრების წილთან დაკავშირებულ ეკონომიკურ სარგებელს.

მდ7. ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთეულს ფაქტობრივად მიღებული აქვს ამჟამინდელი საკუთრება ისეთი ოპერაციის შედეგად, რომელიც ხელმისაწვდომს ხდის საკუთრების წილთან დაკავშირებულ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს. ასეთ შემთხვევებში, განაწილების თანაფარდობის განსაზღვრისას, გაითვალისწინება პოტენციური ხმის მიცემის უფლების საბოლოო გამოყენება და სხვა წარმოქმნილი ინსტრუმენტები, რომლებიც ერთეულისთვის ხელმისაწვდომს ხდის ეკონომიკურ სარგებელს ამჟამად.

მდ8. სსბასს 29 იძლევა მითითებებს ფინანსური ინსტრუმენტების აღიარებისა და შეფასების შესახებ. თუმცა, ეს არ გამოიყენება იმ კონტროლირებულ, მეკავშირე და ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულების წილთან მიმართებაში, რომლებიც (ა) კონსოლიდირდება, (ბ) აღირიცხება კაპიტალ-მეთოდით, ან (გ) პროპორციულად კონსოლიდირდება სსბასს 6-ის, სსბასს 7-ის და სსბასს 8-ის შესაბამისად. როდესაც პოტენციური ხმის მიცემის უფლებების ინსტრუმენტები ფაქტობრივად ამჟამად ხდის ხელმისაწვდომს საკუთრების წილთან დაკავშირებულ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს და ინვესტიციები აღირიცხება ერთ-ერთი ზემოაღნიშნული გზით, ეს ინსტრუმენტები არ წარმოადგენს სსბასს 29-ის მოთხოვნების ობიექტს. ყველა სხვა შემთხვევაში, ინსტრუმენტები, რომლებსაც გააჩნია პოტენციური ხმის მიცემის უფლება, აღირიცხება სსბასს 29-ში მოცემული მითითებების შესაბამისად.

საილუსტრაციო მაგალითები

წინამდებარე მაგალითები დაერთვის სსბასს 6-ს, სსბასს 7-ს და სსბასს 8-ს, მაგრამ არ წარმოადგენს მათ ნაწილს

სმ1. ქვემოთ მოცემული 10 მაგალითიდან თითოეული ახდენს პოტენციური ხმის მიცემის უფლების ერთი ასპექტის ილუსტრირებას. სსბასს 6-ის, სსბასს 7-ის, სსბასს 8-ის გამოყენებისას ერთეული ყველა ასპექტს განიხილავს. კონტროლის, მნიშვნელოვანი გავლენისა და ერთობლივი კონტროლის არსებობა შეიძლება განისაზღვროს მხოლოდ სსბასს 6-ში, სსბასს 7-ში, სსბასს 8-ში აღწერილი სხვა ფაქტორების შეფასების შემდეგ. თუმცა, ამ მაგალითებში იგულისხმება, რომ ზემოაღნიშნული სხვა ფაქტორები გავლენას არ ახდენს ამის დადგენაზე, მიუხედავად იმისა, რომ შესაძლოა მათ გავლენა მოახდინონ შეფასებისას.

Options are Out of the Money

სმ2. A და B ერთეულები ფლობენ ჩვეულებრივი აქციების 80% და 20% შესაბამისად და C ერთეულის აქციონერთა საერთო კრებაზე ხმის მიცემის უფლებები გააჩნია. A ერთეულმა თავისი წილის ნახევარი მიჰყიდა D ერთეულს და D ერთეულისგან შეისყიდა ქოლოფციონები, რომლებიც ნებისმიერ დროს ექვემდებარება გამოყენებას გამოშვების თარიღისათვის არსებულ საბაზრო ფასზე მაღალი ფასით და თუ მოხდება ქოლოფციონების გამოყენება A ერთეულს მისცემს ჩვეულებრივი აქციების მისი თავდაპირველი წილის 80%-ს და ხმის უფლებებს.

სმ3. თუმცა, ოფციონები არახელსაყრელია, ისინი ამჟამად გამოყენებადია და A ერთეულს უფლებას აძლევს, გააგრძელოს C ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის განსაზღვრა, რადგან A ერთეულს ახლა შეეძლო თავისი ოფციონების გამოყენება. მხედველობაში მიიღება პოტენციური ხმის უფლებების არსებობა, ასევე სსბასს 6-ის 39-ე და 40-ე პუნქტებში აღწერილი სხვა ფაქტორები და დადგინდა, რომ A ერთეული აკონტროლებს C ერთეულს.

რეალურ ღირებულებაზე მაღალ ფასად გამოსყიდვის უფლება

სმ4 დარემისა და იბორაკუმის მუნიციპალიტეტები ფლობენ 80%-ს და 20% -ს დარემ-იბორაკუმის საერთო საავადმყოფოში, რომელიც წესდების თანახმად საჯარო სექტორის ერთეულს წარმოადგენს. საავადმყოფოს მართავს 10 მეურვე, რომელსაც მუნიციპალიტეტი ნიშნავს მათი საავადმყოფოს საკუთრების წილის პროპორციულად. წესდების მიხედვით, ორივე მუნიციპალიტეტს უფლება აქვს მოცემული რეგიონის ფარგლებში სხვა მუნიციპალიტეტს მიჰყიდოს ნახევარი ან მთლიანი საკუთრების წილი საავადმყოფოში. დარემმა მისი წილის ნახევარი საავადმყოფოში მიყიდა ფორმიოს მუნიციპალიტეტს; მაგრამ გაყიდვის ხელშეკრულების თანახმად,

დარემს მინიჭებული აქვს საავადმყოფოში ფორმიოს წილის გამოსყიდვის უფლება, მისი რეალური ღირებულების 115%-ის ოდენობის თანხის სანაცვლოდ, რომელსაც დამოუკიდებელი შემფასებელი ადგენს. ეს უფლება გამოყენებადია ნებისმიერ დროს, და მისი გამოყენების შემთხვევაში დარემს დაუბრუნდებოდა მისი 80% საკუთრების წილი და შესაბამისად მეურვეების დანიშვნის უფლებამოსილება.

- სმ5. მართალია, ფორმიოსთვის მიყიდული საკუთრების წილის გამოსყიდვის უფლება, გულისხმობს რეალურ ღირებულებაზე უფრო მაღალი ფასის გადახდას, ეს უფლება ამჟამად გამოყენებადია და უფლებამოსილებას ანიჭებს დარემს გააგრძელოს დარემ-იბორაკუმის საავადმყოფოს ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის განსაზღვრა, რადგან ფორმიოს წილის გამოსყიდვის უფლება ამჟამად გამოყენებადია. მხედველობაში მიიღება რა მეურვეების დანიშვნის პოტენციური უფლება, ისევე როგორც სსბას 6-ის 39-ე და მე-40 პუნქტებში აღწერილი სხვა ფაქტორები, დადგინდა, რომ დარემის მუნიციპალიტეტი ფლობს კონტროლს დარემ-იბორაკუმის საერთო საავადმყოფოზე.

გამოყენების ან კონვერსიის შესაძლებლობა

- სმ6. A, B და C ერთეულები, რომლებიც ფლობენ ჩვეულებრივი აქციების 40%, 30% და 30%-ს, შესაბამისად, ხმის უფლება აქვთ D ერთეულის აქციონერთა საერთო კრებაზე. A ერთეულს ასევე აქვს ქოლოფციონები, რომლებიც გამოყენებადია ნებისმიერ დროს სათანადო აქციების რეალური ღირებულების შესაბამისად და მისი გამოყენება მისცემს D ერთეულში ხმის უფლებების დამატებით 20% და შეამცირებს B და C ერთეულების წილს, თითოეულს 20%-მდე. თუ ოფციონი გამოიყენება, A ერთეულს კონტროლი ექნება ხმის უფლებების ნახევარზე მეტ ნაწილზე. განიხილება პოტენციური ხმის უფლებების არსებობა, ასევე სსბას 6-ის 39-ე და მე-40 პარაგრაფებში და სსბას 7-ის მე-12 და მე-13 პუნქტებში აღწერილი სხვა ფაქტორები დადგინდა, რომ A ერთეული აკონტროლებს D ერთეულს.

უფლებების გამოყენების შესაძლებლობა

- სმ7. არანდისის ფედერალურმა ხელისუფლებამ ბრიქსიისა და მუტინას შტატების ხელისუფლებასთან შეთანხმებით, დააარსა პოლა-ილუროს უნივერსიტეტი. რომელიც ორი შტატის საზღვარზე, მეზობელი ქალაქების პოლას, ბრიქსიასა და ილუროსთან ახლოს, მდებარეობს. ფედერალურ კანონმდებლობაში, რომლის საფუძველზეც მოხდა პოლა-ილუროს დაარსება, განსაზღვრულია, რომ ფედერალური ხელისუფლების განათლების მინისტრი უფლებამოსილია დანიშნოს 10-დან 4 მმართველი, რომლებიც მართავენ უნივერსიტეტს. ბრიქსიისა და მუტინას სახელმწიფო განათლების მინისტრებს მინიჭებული აქვს თითო 3 მმართველის

დანიშვნის უფლება. კანონმდებლობით აგრეთვე განსაზღვრულია, რომ ფედერალური ხელისუფლება ფლობს უნივერსიტეტის წმინდა აქტივების 40%-ს, მაშინ როდესაც დანარჩენი ორი შტატის ხელისუფლებიდან თითო ფლობს 30%-ს ფედერალური კანონმდებლობით განათლების ფედერალურ მინისტრს მინიჭებული აქვს უნივერსიტეტის წმინდა აქტივების საკუთრების წილის დამატებითი 20%-ის შეძენის უფლება, ორი დამატებითი მმართველის დანიშვნის უფლებით. ფედერალურ მინისტრს ნებისმიერ დროს შეუძლია ამ უფლების გამოყენება საკუთარი შეხედულებისამებრ. ამისათვის მას მოეთხოვება თითოეული შტატის ხელისუფლებას გადაუხადოს უნივერსიტეტის შეძენილი წმინდა აქტივების რეალური ღირებულება. თუ ფედერალური ხელისუფლება გამოიყენებს ამ უფლებას, მის მფლობელობაში გადავიდოდა უნივერსიტეტის წმინდა აქტივების 60%, და პარალელურად მიიღებდა 10-დან 6 მმართველის დანიშვნის უფლებას. ეს ავტომატურად შეამცირებდა შტატების ხელისუფლების საკუთრების წილს თითოს 20%-ით, და შედეგად, თითოს დარჩებოდა მხოლოდ 2 მმართველის დანიშვნის უფლება.

სმ8. გათვალისწინებულია რა პოტენციური ხმის უფლების არსებობა-დანიშნოს უნივერსიტეტის მმართველების უმრავლესობა, ასევე სსბასს 6-ის 39-ე და მე-40 -ე პუნქტებში და სსბასს 7-ის მე-12 და მე-13 პუნქტებში აღწერილი სხვა ფაქტორები და დადგინდა, რომ არანდისის ფედერალური ხელისუფლება აკონტროლებს პოლილოროს უნივერსიტეტს.

სხვა უფლებები, რომლებსაც ერთი ერთეულის ხმის უფლების გაზრდის, ან მეორე ერთეულის ხმის უფლების შემცირების შესაძლებლობა აქვს - მაგალითი A

სმ9. A, B, და C ერთეულები ფლობენ ჩვეულებრივი აქციების 25%-ს, 35%-ს და 40%-ს შესაბამისად და აქვთ ხმის უფლება D ერთეულის აქციონერთა საერთო კრებაზე. B და C ერთეულებს ასევე აქვთ აქციის გარანტი, რომლებიც გამოყენებადია ნებისმიერ დროს ფიქსირებულ ფასებში და იძლევა პოტენციურ ხმის უფლებებს. A ერთეულს აქვს ქოლოფციონი, იყიდოს აღნიშნული აქციის გარანტი ნებისმიერ დროს ნომინალური ღირებულებით. თუ ქოლოფციონი გამოიყენება, A ერთეულს ექნება შესაძლებლობა, გაზარდოს კუთვნილი წილი და, ამგვარად, თავისი ხმის უფლებაც D ერთეულში 51% -მდე (და შემცირდება B ერთეულის წილი 23%-მდე და C ერთეულის წილი 26%-მდე).

სმ10. მართალია აქციის გარანტიები A ერთეულს არ ეკუთვნის, კონტროლის განსაზღვრისას ისინი მაინც განიხილება, ვინაიდან B და C ერთეულებს აქვთ მათი გამოყენების უფლება. ჩვეულებრივ, თუ რაიმე მოქმედება (მაგ. შესყიდვა, ან სხვა უფლების გამოყენება) მოითხოვება, სანამ ერთეული ფლობს პოტენციურ ხმის უფლებას,

პოტენციური ხმის უფლება არ ჩაითვლება ერთეულის მფლობელობაში. თუმცა აქციის გარანტიები, ფაქტობრივად, A ერთეულის საკუთრებაშია, რადგან ქოლოფციონის პირობები შექმნილია A ერთეულის პოზიციების გასამყარებლად. ქოლოფციონისა და აქციის გარანტიების კომბინაცია A ერთეულს უფლებას აძლევს, განსაზღვროს D ერთეულის საწარმოო და საფინანსო პოლიტიკა, რადგან A ერთეულს შეუძლია ახლა გამოიყენოს ქოლოფციონი და აქციის გარანტიები. გათვალისწინებულია რა ასევე სსბასს 6-ის 39-ე და მე-40 პუნქტებში და სსბასს 7-ის მე-12 და მე-13 პუნქტებში აღწერილი სხვა ფაქტორები, დადგინდა, რომ A ერთეული აკონტროლებს D ერთეულს.

სხვა უფლებები, რომლებსაც ერთი ერთეულის ხმის უფლების გაზრდის ან მეორე ერთეულის ხმის უფლების შემცირების შესაძლებლობა აქვს - მაგალითი B

სმ11. ქალაქები დევა, ოქსონია და ისკა ფლობენ 25%-ს, 35%-ს, და 40%-ს, შესაბამისად, დევა-ოქსონია-ისკას ელექტრო-მომარაგების ორგანიზაციაში, რომელიც წესდების თანახმად საჯარო სექტორის ერთეულს წარმოადგენს. ამავე წესდების თანახმად ქალაქებს მინიჭებული აქვს ხმის უფლება ორგანიზაციის მართვაში და ორგანიზაციის მიერ გამომუშავებული ელექტროენერგიის მიღების უფლება. ხმის მიცემის უფლება და ელექტროენერგიის ხელმისაწვდომობაც განსაზღვრულია ორგანიზაციაში მათი საკუთრების წილის პროპორციულად. წესდებით ოქსონიას და ისკას გააჩნიათ ორგანიზაციაში საკუთრების წილის გაზრდის უფლება (და შესაბამისად ხმის უფლებებისაც) თითოს 10%-ით ნებისმიერ დროს სამ ქალაქს შორის შეთანხმებულ კომერციულ ფასად. წესდება ასევე აძლევს დევას უფლებას შეიძინოს 15%-იანი წილი ორგანიზაციაში ოქსონიასგან და 20%-იანი წილი ისკა-სგან ნომინალური ღირებულებით ნებისმიერ დროს. თუ დევა გამოიყენებს ამ უფლებას, დევა საკუთრების ინტერესს, და შესაბამისად ხმის უფლებას, დევა-ოქსონია-ისკას ელექტრო-მომარაგების ორგანიზაციაში გაზრდის 60%-მდე. ეს შეამცირებდა ოქსონიას და ისკას საკუთრების წილებს თითოს 20%-მდე.

სმ12. მართალია, წესდება ოქსონიას და ისკას აძლევს კუთვნილების საკუთარი წილის გაზრდის უფლებას, დევას უპირატესი და პრივილეგირებული უფლება შეიძინოს აქციები ნომინალურ ფასად, რომელიც განსაზღვრულია წესდების საფუძველზე, ფაქტიურად, დადგენილია დევას პოზიციის გასამყარებლად. უფლება, რომელსაც ფლობს დევა, შესაძლებლობას აძლევს მას განსაზღვროს დევა-ოქსონია-ისკას ელექტრო-მომარაგების ორგანიზაციის საოპერაციო და ფინანსური პოლიტიკა, რადგან დევას ნებისმიერ დროს შეუძლია გაზარდოს მისი საკუთრების წილი და შესაბამისად ხმის უფლება.

მხედველობაში მიიღება ასევე სსბასს 6-ის 39-ე და მე-40 პუნქტებში და სსბასს 7-ის მე-12 და მე-13 პუნქტებში აღწერილი სხვა ფაქტორები და დადგინდა, რომ დევა, და არა ოქსონია და ისკა, აკონტროლებს ელექტრო-მომარაგების ორგანიზაციას.

ხელმძღვანელობის განზრახვა - მაგალითი A

სმ13. A, B, და C ერთეულებიდან თითოეული ფლობს ჩვეულებრივი აქციების $33\frac{1}{3}\%$ -ს და თითოეული ფლობს და აქვს ხმის უფლება D ერთეულის აცოინერთა საერთო კრებაზე. A, B, და C ერთეულებიდან თითოეული ფლობს 2 დირექტორის დანიშვნის უფლებას D ერთეულის საბჭოში. A ერთეული აგრეთვე ფლობს ქოლოფციონებს, რომლებიც გამოყენებადია ნებისმიერ დროს ფიქსირებულ ფასებში, და გამოყენების შემთხვევაში, ერთეული მიიღებს ყველა ხმის უფლებას D ერთეულში. A ერთეულის ხელმძღვანელობა არ აპირებს გამოიყენოს ქოლოფციონები, მაშინაც კი, თუ B და C ერთეულები არ გამოიყენებენ ხმის უფლებას, როგორც ამას A ერთეული აკეთებს. გათვალისწინებულია რა პოტენციური ხმის უფლებების არსებობა, ასევე სსბასს 6-ის 39-ე და 40-ე პუნქტებში და სსბასს 7-ის მე-12 და მე-13 პუნქტებში აღწერილი სხვა ფაქტორები, დადგინდა რომ A ერთეული აკონტროლებს D ერთეულს. A ერთეულის ხელმძღვანელობის განზრახვა ზეგავლენას არ ახდენს შეფასებაზე.

ხელმძღვანელობის განზრახვა — მაგალითი B

სმ14. ქალაქები ტოლოსა, ლუტეცია და მასსილა თითოეული $33\frac{1}{3}\%$ წილს ფლობს ტლმ-ს წყალმომარაგების კომიტეტში, საჯარო სექტორის ერთეული, რომელიც წესდების თანახმად დაარსდა ქალაქების ტოლოსა, ლუტეცია და მასსილასთვის და რიგი მოშორებით მდებარე პატარა ქალაქებისა და სოფლებისთვის სასმელი წყლით მომარაგების უზრუნველყოფის მიზნით. წესდების მიხედვით, თითოეულ ქალაქს თანაბარი ხმის უფლება აქვს კომიტეტის მართვაში, და თითოეულს კომიტეტში 2 მმართველის დანიშვნის უფლება გააჩნია. კომიტეტის წევრები კომიტეტს მართავენ ქალაქების სახელით. წესდებით ქალაქ ტოლოსას მინიჭებული აქვს ლუტეციასა და მასსილას საკუთრების წილის ფიქსირებულ ფასად შესყიდვის უფლება, რომლის გამოყენებაც ტოლოსას მერს ნებისმიერ დროს შეუძლია. ამ უფლების გამოყენების შემთხვევაში ტოლოსა გახდებოდა კომიტეტის ერთადერთი მმართველი და მოიპოვებდა კომიტეტის ყველა წევრის დანიშვნის უფლებას. ტოლოსას მერი არ აპირებს გამოიყენოს მისი უფლება და გახდეს კომიტეტის მთლიანი აქციების მფლობელი, მაშინაც კი, თუ ლუტეციასა და მასსილას მიერ დანიშნული კომიტეტის წევრები ტოლოსას წინააღმდეგ მისცემენ ხმას. გათვალისწინებულია რა პოტენციური ხმის უფლებების არსებობა, ასევე სსბასს 6-ის 39-ე და მე-40 პუნქტებში და სსბასს 7-ის მე-12 და მე-13 პუნქტებში აღწერილი სხვა ფაქტორები და დადგინდა,

რომ ტოლოსა აკონტროლებს ტლმ-ს წყალმომარაგების კომიტეტს. ტოლოსას მერის განზრახვა ზეგავლენას არ ახდენს შეფასებაზე.

ფინანსური შესაძლებლობა — მაგალითი A

სმ15. A და B ერთეულები ფლობენ ჩვეულებრივი აქციების 55%-სა და 45%-ს და შესაბამისად აქვთ ხმის უფლება C ერთეულის აქციონერთა საერთო კრებაზე. B ერთეული ასევე ფლობს სავალო ინსტრუმენტებს, რომლებიც კონვერტირებადი C ერთეულის ჩვეულებრივ აქციებში. ამ ვალდებულების კონვერტირება შესაძლებელია ნებისმიერ დროს, მნიშვნელოვან ფასში B ერთეულის წმინდა აქტივებთან შედარებით და გამოყენების შემთხვევაში, B ერთეულს დასჭირდება დამატებითი სახსრების სესხად აღება გადასახდელად. თუ ვალდებულების კონვერტირება მოხდება, B ერთეულს ექნება ხმის უფლების 70% და A ერთეულის წილი შემცირდება 30%-მდე. გათვალისწინებულია რა პოტენციური ხმის უფლებების არსებობა, ასევე სსბასს 6-ის 39-ე და მე-40 პუნქტებში აღწერილი სხვა ფაქტორები და დადგინდა, რომ B ერთეული, და არა A აკონტროლებს C ერთეულს. B ერთეულის ფინანსური შესაძლებლობა გადაიხადოს კონვერსიის ფასი ზეგავლენას არ ახდენს შეფასებაზე.

სმ16. მართალია, სავალო ინსტრუმენტები კონვერტირებულია მნიშვნელოვან ფასში, ისინი ამჟამად არის კონვერტირებადი და კონვერსიის თვისება B ერთეულს უფლებას აძლევს, განსაზღვროს C ერთეულის საოპერაციო და ფინანსური პოლიტიკა. გათვალისწინებულია რა პოტენციური ხმის უფლებების არსებობა, ასევე სსბასს 6-ის 39-ე და მე-40 პუნქტებში აღწერილი სხვა ფაქტორები და დადგინდა, რომ B ერთეული, და არა A აკონტროლებს C ერთეულს. B ერთეულის ფინანსური შესაძლებლობა გადაიხადოს კონვერსიის ფასი ზეგავლენას არ ახდენს შეფასებაზე.

ფინანსური შესაძლებლობა — მაგალითი B

სმ17. ქალაქები მელინა და ნეუტონი ფლობენ 55%-სა და 45% საკუთრების წილს და შესაბამისად აქვთ ხმის უფლება მნ სამაუწყებლო კომპანიის აქციონერთა საერთო კრებაზე. კომპანია წარმოადგენს წესდების საფუძველზე დაარსებულ საჯარო სექტორის ერთეულს, რომლის მოვალეობებში შედის მაუწყებლობისა და სატელევიზიო მომსახურების უზრუნველყოფა რეგიონებში. წესდების მიხედვით, ქალაქ ნიუტონს მინიჭებული აქვს დამატებითი 25% საკუთრების წილის შესყიდვის ოფციონი მნიშვნელოვან ფასად, ქალაქ ნიუტონის წმიდა აქტივებთან შედარებით, რომლის გამოყენების უფლებაც მას ნებისმიერ დროს აქვს. ამ უფლების გამოყენების შემთხვევაში, ქალაქ ნიუტონს დასჭირდება დამატებითი სახსრების სესხად აღება გადასახდელად. თუ ქალაქი ნიუტონი გამოიყენებს ოფციონს, მისი

ხმის უფლება 70%-მდე გაიზრდება და შესაბამისად 30%-მდე შემცირდება მელინას წილი.

- სმ18. მართალია, ოფციონის გამოყენება შესაძლებელია მნიშვნელოვან ფასად, ის ამჟამად გამოყენებადია მისი გამოყენების თვისება ნიუტონის ქალაქს აძლევს უფლებას განსაზღვროს *მნ სამაუწყებლო კომპანიის* საოპერაციო და ფინანსური პოლიტიკა. გათვალისწინებულია რა პოტენციური ხმის უფლებების არსებობა, ასევე სსბასს 6-ის 39-ე და მე-40 პუნქტებში აღწერილი სხვა ფაქტორები და დადგინდა, რომ ქალაქი ნიუტონი, და არა ქალაქი მელინა, აკონტროლებს ქალაქ მელინას. ქალაქი ნიუტონის ფინანსური შესაძლებლობა გადაიხადოს ოფციონის გამოყენების ფასი ზეგავლენას არ ახდენს შეფასებაზე.

ბასს 27-თან შედარება

სსბასს 6, კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება, შედგენილია ძირითადად ბასს 27-ის, ფინანსური და ინდივიდუალური ანგარიშგება (2003) საფუძველზე. წინამდებარე სტანდარტის გამოცემამდე, სსბასს-მ არ გაითვალისწინა ფასს 5-ის „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ გამოყენებადობა საჯარო სექტორის ერთეულებისთვის. შესაბამისად სსბასს-ში არ ასახულა ფასს 5-ის გამოცემის შემდეგ ბასს 27-ში შესული ცვლილებები. ძირითადი გასწვავება სსბასს 6-სა და ბასს 27-ს შორის მდგომარეობს შემდეგში:

- გარდა იმისა, რაც უკვე იყო ბასს 27-ში, სსბასს-ში შევიდა დამატებითი კომენტარები, საჯარო სექტორის ერთეულებისთვის წინამდებარე სტანდარტის გამოყენებადობის დაზუსტების მიზნით.
- სსბასს 6-ში შესულია სპეციალური მითითებები კონტროლის არსებობის დადგენის შესახებ საჯარო სექტორის კონტექსტში (28-41-ე პუნქტები).
- კონკრეტულ კონტექსტებში სსბასს 6-ში გამოყენებულია ბასს 27-ისგან განსხვავებული ტერმინოლოგია. ამის ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითებია შემდეგი ტერმინები: „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“, „წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი“, „ეკონომიკური ერთეული“, „მაკონტროლებელი ერთეული“ და „კონტროლირებული ერთეული“, რომლებიც გამოყენებულია სსბასს 6-ში. ბასს-27-ში ანალოგიური ტერმინები მოცემულია, როგორც „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“, „კაპიტალი“, „სათავო საწარმო“, და „შვილობილი კომპანია“.
- სსბასს 6-ში გამოყენებული არ არის ტერმინი „ამონაგები“, რომელიც ბასს-ში უფრო ფართო გაგებით არის გამოყენებული ვიდრე ტერმინი „შემოსავალი“.
- სსბასს 6-ის თანახმად ერთეულებს უფლება აქვთ კონტროლირებული ერთეულების ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღრიცხვა კაპიტალ-მეთოდით განახორციელონ.
- სსბასს 6 მაკონტროლებელ ერთეულებს ავალდებულებს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახონ მნიშვნელოვანი კონტროლირებული ერთეულების ჩამონათვალი (62-ე პუნქტი), მაშინ როდესაც ბასს 27 არ ითხოვს ამ ინფორმაციის ასახვას. სსბასს 6-ში შესულია გარდამავალი დებულებები, რომელიც ერთეულებს უფლებას აძლევს არ გამორიცხოთ ეკონომიკურ ერთეულში შემავალ ერთეულებს შორის განხორციელებული ოპერაციები და მათი ნაშთები იმ

საანგარიშგებო პერიოდებისთვის, რომელიც იწყება წინამდებარე სტანდარტის თავდაპირველი მიღებიდან შემდგომი 3 წლის განმავლობაში (65-68-ე პუნქტები). ბასს 27-ში გარდამავალი დებულებები შესული არ არის.

- სსბასს 6 შეიცავს დამატებით საილუსტრაციო მაგალითებს, რომელიც ასახავს საჯარო სექტორის კონტექსტს.

სსბასს 7—ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოქვეყნებულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს, ბასს 28-ს, ინვესტიციები მეკავშირე საწაროებში. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით გამოყენებულია ამონარიდები ბასს 28-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის მასალები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში შემდეგ. მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს, ბასს, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ს სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” and “International Financial Reporting Standards” წარმოადგენს ფასს-ის ფონდის სავაჭრო ნიშნებს და დაუშვებელია მათი გამოყენება ფასს-ის ფონდის ნებართვის გარეშე.

სსბასს 7—ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ით ცვლილებებს.

სსბასს 7, ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში, გამოიცა 2000 წლის მაისში.

2006 წლის დეკემბერში სსბასსს-მა გამოაქვეყნა განახლებული სსბასს 7.

მოგვიანებით სსბასს 7-ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ის საფუძველზე:

- 2011 წ. სსბასს-ის გაუმჯობესება (2011 წლის ოქტომბრის გამოცემა)
- 2011 წ. სსბასს-ის გაუმჯობესება (2010 წლის იანვრის გამოცემა)
- სსბასს 29, ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება (2010 წლის იანვრის გამოცემა)
- სსბასს-ის გაუმჯობესება (2010 წლის ნოემბრის გამოცემა)

სსბასს 7-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2011 წლის ოქტომბერი
1	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი
2	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი
12	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
20	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი
21	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი
24	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი
25	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველ
37	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი
38	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი
39	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი
47ა	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი

სსბასს 7—ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში

შინაარსი

	პუნქტი
მოქმედების სფერო	1–6
განმარტებები	7–18
მნიშვნელოვანი გავლენა.....	11–16
კაპიტალ-მეთოდი	17–18
კაპიტალ– მეთოდის გამოყენება	19–40
გაუფასურების ზარალი	37–40
ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება	41–42
განმარტებითი შენიშვნები... ..	43–46
ძალაში შესვლის თარიღი	47–48
სსბასს 7-ის გაუქმება (2000 წ.)	49
დანართი: შესწორებები სხვა სსბასს-ში	
დასკვნის საფუძველი	
ბასს 28-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 7, *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში*, წარმოდგენილია 1-49 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 7 გააზრებული უნდა იქნეს მისი დასკვნის საფუძვლის და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის კონტექსტში.

მოქმედების სფერო

1. ერთეულმა, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს და წარადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე, წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ინვესტორის მიერ მეკავშირე ერთეულებში ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის, როდესაც მეკავშირე ერთეულებში განხორციელებული ინვესტიცია განაპირობებს საკუთრების წილის ფლობას აქციების სახით, ან საკუთარი კაპიტალის სხვა ოფიციალურად დადგენილი სტრუქტურული ელემენტების ფორმით. თუმცა, იგი არ გამოიყენება მეკავშირე ერთეულებში ისეთი ინვესტიციების მიმართ, რომელთა მფლობელები არიან:

- (ა) სარისკო კაპიტალის ორგანიზაციები; ან
- (ბ) ერთობლივი ფონდები, სატრასტო ერთეულები და მსგავსი ეკონომიკური ერთეულები, ინვესტიციებთან დაკავშირებული სადაზღვევო ფონდების ჩათვლით,

რომელთა შეფასება უნდა მოხდეს რეალური ღირებულებით, რეალური ღირებულების იმ ცვლილებების გათვალისწინებით, რომლებიც სსბასს 29-ის, *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*, შესაბამისად აღიარებულია ცვლილების პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში. ერთეულმა, რომელიც ამგვარ ინვესტიციას ფლობს, 43-ე (ვ) პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია უნდა წარადგინოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

2. მითითებები 1-ელ პუნქტში იდენტიფიცირებული წილების აღიარებისა და შეფასების შესახებ, რომელთა შეფასება ხდება რეალური ღირებულებით, რეალური ღირებულების იმ ცვლილებების გათვალისწინებით, რომლებიც აღიარებულია ცვლილების პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში, შესაძლოა მოძიებული იყოს სსბასს 29-ში.
3. წინამდებარე სტანდარტი წარმოადგენს მეკავშირე ერთეულებში საკუთრების წილის ფლობის ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველს. ე.ი. ეს არის სხვა ერთეულში განხორციელებული ისეთი ინვესტიცია, რომლის შედეგადაც წილის ფლობასთან დაკავშირებული რისკები და ეკონომიკური სარგებელი გადაეცემა ინვესტორს. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება მხოლოდ ინვესტირებული ერთეულის საკუთარი კაპიტალის ოფიციალურად დადგენილ სტრუქტურულ ელემენტებში (ან მათ ეკვივალენტებში) განხორციელებულ ინვესტიციებზე. საკუთარი კაპიტალის ოფიციალურად დადგენილ სტრუქტურულ ელემენტებს მიეკუთვნება სააქციო კაპიტალი, ან საპაიო კაპიტალის ეკვივალენტური ფორმა, როგორცაა, წილი ქონების მინდობით მართვის ფონდებში, ასევე, საკუთარი კაპიტალის სხვა სტრუქტურული ელემენტები, რომელშიც ინვესტორის წილი

შესაძლებელია საიმედოდ შეფასდეს. იმ შემთხვევაში, როდესაც საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა სათანადოდ არ არის განსაზღვრული, შესაძლოა საიმედოდ ვერ შეფასდეს საკუთრების ეს წილი.

4. საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ გაკეთებულ ზოგიერთ შენატანს, შესაძლოა ეწოდოს „ინვესტიცია“, მაგრამ იგი არ წარმოშობს საკუთრების წილის ფლობის უფლებას. მაგალითად, საჯარო სექტორის ერთეულმა შესაძლოა განახორციელოს მნიშვნელოვანი ინვესტიცია საქველმოქმედო ორგანიზაციის საკუთრებასა და მმართველობაში მყოფ საავადმყოფოს განვითარებაში. რამდენადაც ასეთი შენატანები თავისი ბუნებით არაგაცვლითი ხასიათისაა, ისინი შენატანის განმახორციელებელ საჯარო სექტორის ერთეულს საშუალებას აძლევს მონაწილეობა მიიღოს საავადმყოფოს მართვაში და მოცემული საქველმოქმედო ორგანიზაცია მიღებული სახელმწიფო ფინანსების ხარჯვაზე პასუხისმგებელია ამ საჯარო სექტორის ერთეულის წინაშე. თუმცა, საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ განხორციელებული შენატანი არ შეადგენს საკუთრების წილს, რადგან ამ საქველმოქმედო ორგანიზაციამ შესაძლოა მოიძიოს ალტერნატიული დაფინანსება და ამით თავიდან აიცილოს საჯარო სექტორის ერთეულის მონაწილეობა საავადმყოფოს მართვაში. შესაბამისად, საჯარო სექტორის ზემოაღნიშნული ერთეული არ დგას იმ რისკების წინაშე და არ იღებს იმ ეკონომიკურ სარგებელს, რომელიც დაკავშირებულია საკუთრების წილის ფლობასთან.
5. **წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.**
6. Tსსბასსს-ს მიერ გამოცემული *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობაში* განმარტებულია, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს-ები) ხელმძღვანელობენ ბასსს-ს მიერ გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით. სკს-ს განმარტება მოცემულია სსბასს 1-ში, *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.

განმარტებები

7. **წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:**

მეკავშირე ერთეული არის ერთეული, ამხანაგობის ტიპის არაკორპორაციული ერთეულის ჩათვლით, რომელზეც ინვესტორს გააჩნია მნიშვნელოვანი გავლენა და ამავე დროს იგი არ არის არც კონტროლირებული ერთეული, არც წილი ერთობლივ საქმიანობაში.

კაპიტალ-მეთოდი (წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის) ისეთი სააღრიცხვო მეთოდია, რომელიც გულისხმობს ინვესტიციის თავდაპირველ აღრიცხვას თვითღირებულებით, ხოლო შემდეგ მის კორექტირებას ინვესტირებული ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში არსებული ინვესტორის წილის შეძენის შემდგომი ცვლილების შესაბამისად. ინვესტორის მოგება, ან ზარალი მოიცავს მის წილს ინვესტირებული ერთეულის მოგებაში, ან ზარალში.

მნიშვნელოვანი გავლენა (წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის) ნიშნავს ინვესტორის მიერ ინვესტირებული ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის შესახებ გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის უფლებას, რაც არ გულისხმობს ინვესტორის მიერ ამ პოლიტიკაზე კონტროლის, ან ერთობლივი კონტროლის უფლებას.

სხვა სსბას-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

8. ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება, რომელსაც არ გააჩნია კონტროლირებული ერთეული, მეკავშირე ერთეული, ან სრულუფლებიანი მონაწილის წილი ერთობლივ საქმიანობაში, არ წარმოადგენს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას.
9. ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება არის ანგარიშგება, რომელიც წარდგენილია შემდეგ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად: (ა) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, (ბ) ფინანსური ანგარიშგება, სადაც ინვესტიციები ასახულია კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით, და (გ) ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც სრულუფლებიანი მონაწილის წილი ერთობლივ საქმიანობაში კონსოლიდირებულია პროპორციულად. ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება შესაძლოა დანართის სახით ერთვოდეს, ან არ ერთვოდეს, ან თან ახლდეს ფინანსურ ანგარიშგებას.
10. საჯარო სექტორის ერთეულები, რომლებიც გათავისუფლებულია (ა) კონსოლიდაციისაგან სსბასს 6-ის, კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება, მე-16 პუნქტის შესაბამისად, (ბ) პროპორციული კონსოლიდაციისაგან სსბასს 8-ის, ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა, მე-3 პუნქტის შესაბამისად, ან (გ) კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებისაგან ამ სტანდარტის მე-19 პუნქტის (გ) პუნქტის შესაბამისად, შეუძლიათ წარადგინონ ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება, როგორც მათი ერთადერთი ფინანსური ანგარიშგება.

მნიშვნელოვანი გავლენა

11. აქვს თუ არა მნიშვნელოვანი გავლენა ინვესტორს ინვესტირებულ ერთეულზე განსჯის საგანს წარმოადგენს, რომელიც ინვესტორსა და ინვესტირებულ ერთეულს შორის ურთიერთობის ბუნებაზე და წინამდებარე სტანდარტში მოცემულ „მნიშვნელოვანი გავლენის“ განმარტებაზეა დამყარებული. აღნიშნული სტანდარტი ვრცელდება მხოლოდ იმ მეკავშირე ერთეულებზე, სადაც საჯარო სექტორის ერთეული საკუთრების წილს ფლობს აქციების, ან საკუთარი კაპიტალის სხვა ოფიციალური სტრუქტურის სახით.
12. ინვესტორის მნიშვნელოვანი გავლენის არსებობა შეიძლება დადასტურდეს ქვემოთმოცემული ერთი, ან უფრო მეტი გზით:
 - (ა) ინვესტორის წარმომადგენლის არსებობით ინვესტირებული ერთეულის დირექტორთა საბჭოში ან სხვა ანოლოგიურ მმართველობით ორგანოში;
 - (ბ) მონაწილეობის მიღება პოლიტიკის შემუშავების პროცესში, დივიდენდებისა და მსგავსი განაწილების ფორმების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებაში მონაწილეობის ჩათვლით;
 - (გ) ინვესტორსა და ინვესტირებულ ერთეულს შორის არსებითი ოპერაციებით;
 - (დ) მმართველი პერსონალის ურთიერთგაცვლით; ან
 - (ე) მნიშვნელოვანი ტექნიკური ინფორმაციის მიწოდებით.
13. თუ ინვესტორს აქვს საკუთრების წილი აქციების სახით, და პირდაპირ ან არაპირდაპირ (მაგ. კონტროლირებული ერთეულების მეშვეობით) ფლობს ინვესტირებულ ერთეულში ხმის უფლების 20% და მეტს, მაშინ ითვლება, რომ ინვესტორს გააჩნია მნიშვნელოვანი გავლენა (თუკი არ არსებობს სხვა დამამტკიცებელი საბუთი იმისა, რომ ეს არ შეესაბამება სინამდვილეს). და პირიქით, თუ ინვესტორს პირდაპირ ან არაპირდაპირ (მაგ. კონტროლირებული ერთეულების მეშვეობით) ეკუთვნის ინვესტირებულ ერთეულში ხმის უფლების 20%-ზე ნაკლები, მაშინ ითვლება, რომ ინვესტორს არ გააჩნია მნიშვნელოვანი გავლენა (თუკი არ არსებობს მტკიცება იმისა, რომ ეს არ შეესაბამება სინამდვილეს). სხვა ინვესტორის მიერ ამავე ერთეულში მნიშვნელოვანი, ან ძირითადი წილის ფლობა არ ნიშნავს იმას, რომ ინვესტორს არ შეიძლება გააჩნდეს მნიშვნელოვანი გავლენა მოცემულ ინვესტირებულ ერთეულზე.
14. ერთეულს შესაძლოა ჰქონდეს (ა) სააქციო გარანტიები, (ბ) აქციის ქოლ-ოფციონები, (გ) სავალო ან წილობრივი ინსტრუმენტები, რომლებიც კონვერტირებადია ჩვეულებრივ აქციებში, ან (დ) სხვა მსგავსი ინსტრუმენტები, რომლებსაც გამოყენების ან კონვერტაციის შემთხვევაში, გააჩნიათ შესაძლებლობა, საჯარო სექტორის ამ

ერთეულს მისცენ დამატებითი ხმის უფლებამოსილება სხვა ერთეულის ფინანსურ და საოპერაციო პოლიტიკის ჩამოყალიბების პროცესში ე.წ. პოტენციური ხმის მიცემის უფლებამოსილება. ამჟამად გამოყენებადი ან კონვერტირებადი პოტენციური ხმის უფლების არსებობა და ეფექტი, სხვა ერთეულების განკარგულებაში არსებული პოტენციური ხმის უფლების ჩათვლით, მხედველობაში მიიღება მაშინ, როდესაც განისაზღვრება გააჩნია თუ არა საჯარო სექტორის ერთეულს მნიშვნელოვანი გავლენა. პოტენციური ხმის უფლება არ არის მიმდინარე პერიოდში განხორციელებადი ან კონვერტირებადი, თუ მათი განხორციელება ან კონვერტირება დამოკიდებულია მომავალ თარიღზე ან მოვლენაზე.

15. იმის განსაზღვრისას, პოტენციური ხმის უფლების ქონა რამდენად უწყობს ხელს მნიშვნელოვან გავლენას, საჯარო სექტორის ერთეული განიხილავს ყველა მოვლენას და გარემოებას (პოტენციური ხმის მიცემის უფლებამოსილებათა და სხვა სახელშეკრულებო შეთანხმებათა არსებობის პირობების ჩათვლით, მიუხედავად იმისა, ცალკე განიხილება იგი თუ ერთად), რომლებიც ზემოქმედებენ პოტენციურ უფლებამოსილებაზე, გარდა ხელმძღვანელობის განზრახვისა და ფინანსური შესაძლებლობისა, მათი გამოყენების ან კონვერტირების შესახებ.
16. ინვესტორი მნიშვნელოვან გავლენას კარგავს ინვესტირებულ ერთეულზე, როდესაც იგი კარგავს უფლებამოსილებას მონაწილეობა მიიღოს ინვესტირებული ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებაში. მნიშვნელოვანი გავლენის დაკარგვა შეიძლება მოხდეს აბსოლუტური ან შეფარდებითი საკუთრების უფლების დონეების ცვლილებებით ან ცვლილებების გარეშე. ამას ადგილი აქვს იმ შემთხვევაში, როდესაც, მაგალითად, მეკავშირე ერთეული ხდება სხვა მთავრობის, სასამართლოს, ადმინისტრაციული ან მარეგულირებელი ორგანოს კონტროლის ობიექტი. იგი შეიძლება წარმოიშვას ასევე სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმების შესაბამისად.

კაპიტალ-მეთოდი

17. კაპიტალ-მეთოდი ისეთი სააღრიცხვო მეთოდია, რომელიც გულისხმობს მეკავშირე ერთეულში განხორციელებული ინვესტიციის თავდაპირველ აღრიცხვას თვითღირებულებით. შემდგომში მისი საბალანსო ღირებულება იზრდება ან მცირდება, რათა აღიარდეს ინვესტორის წილი ინვესტირებული ერთეულის მიერ ინვესტიციის შეძენის თარიღის შემდეგ მიღებულ მოგებაში, ან ზარალში. ინვესტორის წილი ინვესტირებული ერთეულის მოგებაში, ან ზარალში აღიარდება ინვესტორის მოგებაში, ან ზარალში. ინვესტორის მიერ ინვესტირებული ერთეულიდან განაწილების ფორმით მიღებული თანხები ამცირებს ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებას. ინვესტიციის საბალანსო ღირებულების

კორექტირება შეიძლება აუცილებელი გახდეს აგრეთვე, ინვესტირებულ ერთეულში ინვესტორის კუთვნილი პროპორციული წილის ცვლილების გასათვალისწინებლად, რაც წარმოიშობა ინვესტირებული ერთეულის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებებით, რომლებიც არ იქნა აღიარებული ინვესტირებული ერთეულის მოგებაში, ან ზარალში. ასეთი ცვლილებები წარმოიშობა ძირითადი საშუალებების გადაფასებით, უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული საკურსო სხვაობებით. ინვესტორის წილი ამ ცვლილებებში აისახება ინვესტორის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში.

18. როდესაც არსებობს პოტენციური ხმის უფლება, ინვესტორის წილი ინვესტირებული ერთეულის მოგებაში, ან ზარალში და ცვლილებები ინვესტირებული ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში განისაზღვრება საკუთრების არსებული წილის საფუძველზე და არ ასახავს პოტენციური ხმის უფლების შესაძლო განხორციელებას და კონვერტირებას.

კაპიტალ-მეთოდის გამოყენება

19. მეკავშირე ერთეულში დაბანდებული ინვესტიციების აღრიცხვა უნდა მოხდეს კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც:

(ა) არსებობს მტკიცებულება, რომ ინვესტიცია შეძენილია და გამიზნულია მხოლოდ გასაყიდად შეძენის თარიღიდან თორმეტი თვის განმავლობაში და არსებობს მტკიცებულება, რომ ხელმძღვანელობა აქტიურად ეძებს მყიდველს;

(ბ) გამოიყენება სსბასს 16-ის მე-6 პუნქტით გათვალისწინებული გამონაკლისი, რომელიც უფლებას აძლევს მაკონტროლებელ ერთეულს, რომელსაც ასევე გააჩნია ინვესტიცია მეკავშირე ერთეულში, არ წარადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება; ან

(გ) ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილ შემთხვევაში:

(i) ინვესტორი არის:

- სრულ მფლობელობაში მყოფი კონტროლირებული ერთეული და ნაკლებად სავარაუდოა, რომ არსებობდნენ კაპიტალ-მეთოდით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები, ან მათი საინფორმაციო საჭიროებები არის დაკმაყოფილებულია მაკონტროლებელი ერთეულის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მეშვეობით; ან

- სხვა ერთეულების ნაწილობრივ მფლობელობაში მყოფი კონტროლირებული ერთეული და მისი სხვა მფლობელები, მათ შორის ისინი, ვისაც სხვა შემთხვევებში არ აქვთ ხმის უფლება, ინფორმირებულები იყვნენ და წინააღმდეგები არ ყოფილან, რომ ეს ინვესტორი არ იყენებს კაპიტალ-მეთოდს;

- (ii) ინვესტორის სავალო ან წილობრივი ინსტრუმენტები არ იყიდება საჯარო ბაზარზე (ადგილობრივი ან უცხოური საფონდო ბირჟა ან არარეგისტრირებული ფასიანი ქაღალდების ბაზარი, ადგილობრივი და რეგიონალური ბაზრების ჩათვლით);
- (iii) ინვესტორს თავისი ფინანსური ანგარიშგება არ წარუდგენია (და არც წარდგენის პროცესშია) ფასიანი ქაღალდების კომისიისათვის ან სხვა მარეგულირებელი ორგანოსათვის საჯარო ბაზარზე ნებისმიერი ჯგუფის ინსტრუმენტების გამოშვების მიზნებისათვის; და
- (iv) ინვესტორის ძირითადი ან ნებისმიერი შუალედური მაკონტროლებელი ერთეული ადგენს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას საჯარო მოხმარებისათვის, სსბასს-ების შესაბამისად.

20. მე-19 პუნქტის (ა) პუნქტში მითითებული ინვესტიციები კლასიფიცირებული უნდა იქნას, როგორც გასაყიდად გამიზნული და აღირიცხოს სსბასს 29-ის შესაბამისად.
21. როდესაც მეკავშირე ერთეულში განხორციელებული ინვესტიცია, რომელიც წინათ აღრიცხული იყო სსბასს 29-ის შესაბამისად, არ იყიდება თორმეტი თვის განმავლობაში, იგი შეძენის თარიღიდან უნდა აღირიცხოს კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით. ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მოიცავს შეძენის თარიღის შემდეგ პერიოდებს, გადაანგარიშებული უნდა იქნეს.
22. გამონაკლისი შეიძლება იყოს შემთხვევა, როდესაც საჯარო სექტორის ერთეულმა უკვე მოძებნა მე-19 პუნქტის (ა) პუნქტში აღწერილი მეკავშირე ერთეულის მყიდველი, მაგრამ გაყიდვის პროცედურა არ დაუსრულებია თორმეტი თვის განმავლობაში მარეგულირებელი ორგანოებიდან და სხვა ორგანოებიდან ნებართვის მიღების აუცილებლობის გამო. ამ შემთხვევაში საჯარო სექტორის ერთეულს შეუძლია არ გამოიყენოს კაპიტალ-მეთოდი ამგვარ მეკავშირე ერთეულში ინვესტიციის აღრიცხვისათვის, თუ (ა) გაყიდვის პროცესი მიმდინარეობს საანგარიშგებო თარიღისათვის, და (ბ) არ არსებობს დამაჯერებელი მიზეზი, რომ გაყიდვის პროცესი არ დასრულდება საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ მოკლე ვადაში.

23. შემოსავლის აღიარება მიღებული განაწილებული თანხების საფუძველზე შესაძლოა არ იყოს ინვესტორის მიერ მეკავშირე ერთეულში განხორციელებული ინვესტიციიდან გამომჟღავნებული შემოსავლის ადეკვატური მაჩვენებელი, რადგან მიღებული განაწილებული თანხები შესაძლებელია უმნიშვნელოდ იყოს დაკავშირებული მეკავშირე ერთეულის შედეგებთან. სახელდობრ, როდესაც მეკავშირე ერთეულს არ აქვს მიზნად მოგების მიღება, საინვესტიციო საქმიანობების შედეგები განისაზღვრება ისეთი მაჩვენებლებით, როგორიცაა გამოშვებული პროდუქციისა და მთლიანად გაწეული მომსახურების თვითღირებულება. რადგან ინვესტორს მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მეკავშირე ერთეულზე, იგი დაინტერესებულია მეკავშირე ერთეულის საქმიანობის შედეგებით, და შესაბამისად, თავისი ინვესტიციის შემოსავლიანობით. ინვესტორი ამ ინტერესს ასახავს თავისი ფინანსური ანგარიშგების სააღრიცხვო არეალის გაფართოებით, ითვალისწინებს რა მასში თავის წილს ასეთი მეკავშირე ერთეულის მოგებაში, ან ზარალში. შედეგად, კაპიტალ-მეთოდის გამოყენება უფრო დეტალურ ინფორმაციას იძლევა ინვესტორის წმინდა აქტივების/კაპიტალისა და ნამეტის ან დეფიციტის შესახებ.
24. ინვესტორმა უნდა შეაჩეროს კაპიტალ-მეთოდის გამოყენება იმ დღიდან, როდესაც იგი შეწყვეტს მნიშვნელოვან გავლენას მეკავშირე ერთეულზე და ამ დღიდან –ინვესტიცია უნდა აღრიცხოს სსბასს 29-ის შესაბამისად, თუ მეკავშირე ერთეული არ ხდება კონტროლირებული ერთეული, ან ერთობლივი საქმიანობა, როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს 8-ში.
25. ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება იმ დღისათვის, როდესაც წყდება მეკავშირე ერთეულის ინვესტიციად აღრიცხვა, შემდგომში განხილულ უნდა იქნას როგორც მისი თვითღირებულება ფინანსური აქტივის პირვანდელი ღირებულებით სსბასს 29-ის შესაბამისად.
26. მრავალი პროცედურა, რომელიც დაკავშირებულია კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებასთან, სსბასს 6-ში აღწერილი კონსოლიდაციის პროცედურების მსგავსია. ამასთან, კონცეფციები, რომლებიც საფუძველად უდევს კონტროლირებული ერთეულის შეძენის აღსარიცხავად გამოყენებულ პროცედურებს, ასევე მიღებულია მეკავშირე ერთეულში ინვესტიციის შეძენის აღსარიცხავად.
27. მეკავშირე ერთეულში ეკონომიკური ერთეულის წილი წარმოადგენს ამ ერთეულში მაკონტროლებელი ერთეულისა და მის მიერ კონტროლირებული ერთეულების წილთა ერთიანობას. ეკონომიკური ერთეულის სხვა მეკავშირე ერთეულთა ან ერთობლივი საქმიანობების წილები არ იგულისხმება ამ მიზნებისათვის. როდესაც მეკავშირე ერთეული ფლობს კონტროლირებულ ერთეულებს, მეკავშირე ერთეულებს, ან

ერთობლივ საქმიანობას, კაპიტალ–მეთოდის გამოყენებისას გათვალისწინებული ნამეტი ან დეფიციტი და წმინდა აქტივები აისახება მეკავშირე ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში (მეკავშირე ერთეულის წილის ჩათვლით მისი მეკავშირე ერთეულებისა და ერთობლივი საქმიანობის მოგებაში, ან ზარალში და წმინდა აქტივებში), სააღრიცხვო პოლიტიკის უნიფიცირებისათვის საჭირო ყველა კორექტირების გატარების შემდეგ (იხ. 32-ე და 33-ე პუნქტები).

28. ნამეტი და დეფიციტი, რომელიც წარმოიშობა ინვესტორსა (მისი კონსოლიდირებული კონტროლირებული ერთეულების ჩათვლით) და მეკავშირე ერთეულს შორის „აღმავალი“ და „დაღმავალი“ ოპერაციების შედეგად, აისახება ინვესტორის ფინანსურ ანგარიშგებაში მხოლოდ სხვა ინვესტორების წილის შესაბამისად მეკავშირე ერთეულში. „აღმავალი“ ოპერაციის მაგალითია აქტივების მიყიდვა მეკავშირე ერთეულის მიერ ინვესტორისათვის. „დაღმავალი ოპერაციის მაგალითია აქტივების მიყიდვა ინვესტორის მიერ მეკავშირე ერთეულისათვის. ამ ოპერაციებიდან წარმოშობილი მეკავშირე ერთეულის მოგებასა და ზარალში, ინვესტორის წილი გამოირიცხება.
29. მეკავშირე ერთეულში დაბანდებული ინვესტიციების აღრიცხვა კაპიტალ–მეთოდით იმ მომენტიდან იწყება, როდესაც იგი ხდება მეკავშირე ერთეული. შეძენის თვითღირებულებასა და მეკავშირე ერთეულის იდენტიფიცირებადი აქტივების რეალურ ღირებულებაში ინვესტორის წილს შორის ნებისმიერი სხვაობა (დადებითი თუ უარყოფითი) აისახება როგორც გუდვილი (განსხვავების აღრიცხვის შესახებ მითითებები შესაძლოა იხილოთ შესაბამის საერთაშორისო, ან ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნულ სტანდარტში, რომელიც შეეხება ბიზნეს გაერთიანებებს). გუდვილი, რომელიც დაკავშირებულია მეკავშირე ერთეულთან, შეიტანება ამ ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებაში. შეძენის შემდეგ შესაბამისი კორექტირება ხორციელდება ინვესტორის წილში ნამეტსა, თუ დეფიციტში, რათა აღირიცხოს, მაგალითად, ამორტიზირებადი აქტივების ამორტიზაცია შეძენის თარიღისათვის მათ რეალურ ღირებულებაზე დაყრდნობით.
30. ინვესტორის მიერ მეკავშირე ერთეულში დაბანდებული ინვესტიციების კაპიტალ–მეთოდის გამოყენებისას გამოიყენება მეკავშირე ერთეულის ყველაზე უახლესი პერიოდის ხელმისაწვდომი ფინანსური ანგარიშგება. თუ ინვესტორისა და მეკავშირე ერთეულს საანგარიშგებო თარიღები განსხვავებულია, მეკავშირე ერთეული ინვესტორის საანგარიშგებო თარიღისათვის ამზადებს ფინანსურ ანგარიშგებას ინვესტორისათვის გამოსაყენებლად, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ამის გაკეთება არაპრაქტიკულია.

31. როდესაც, 30-ე პუნქტის შესაბამისად, ინვესტორისა და მეკავშირე ერთეულის, რომელიც იყენებს კაპიტალ-მეთოდს, საანგარიშგებო თარიღები განსხვავებულია, უნდა გაკეთდეს შესაბამისი კორექტირება იმ მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგების მიხედვით, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა განსხვავებულ საანგარიშგებო თარიღებს შორის დროის მონაკვეთში. ნებისმიერ შემთხვევაში, ეს განსხვავება საანგარიშგებო თარიღებს შორის არ უნდა აღემატებოდეს სამ თვეს. საანგარიშგებო პერიოდების ხანგრძლივობა და განსხვავება საანგარიშგებო თარიღებს შორის არ უნდა იცვლებოდეს პერიოდიდან პერიოდად.
32. ინვესტორის ფინანსური ანგარიშგება მსგავს გარემოებებში განხორციელებული მსგავსი ოპერაციებისა და მოვლენებისათვის ერთიანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებით უნდა მომზადდეს.
33. თუ მეკავშირე ერთეული მსგავს გარემოებებში მსგავსი ოპერაციებისა და მოვლენებისათვის ინვესტორისაგან განსხვავებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას იყენებს, საჭიროა განხორციელდეს კორექტირება, რათა მიღწეულ იქნას მეკავშირე ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისობა ინვესტორის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან როდესაც მეკავშირე ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებას ინვესტორი იყენებს კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებისას.
34. თუ მეკავშირე ერთეულს დასაფარი აქვს კუმულაციური პრივილეგიური აქციები, რომლის მფლობელები არიან სხვა მხარეები და არა ინვესტორი, რომლებიც კლასიფიცირდება როგორც წმინდა აქტივები/კაპიტალი, ინვესტორმა თავისი წილი მეკავშირე ერთეულის მოგებაში, ან ზარალში უნდა გამოითვალოს მხოლოდ ასეთ აქტივებზე გასაცემი დივიდენდების კორექტირების შემდეგ, იმისდა მიუხედავად გამოცხადებულია თუ არა ამ დივიდენდების გაცემა.
35. თუ ინვესტორის წილი მეკავშირე ერთეულის ზარალში ტოლია ან აღემატება მის წილს მეკავშირე ერთეულში, ინვესტორი წყვეტს შემდგომი პერიოდის ზარალში მისი წილის აღიარებას. წილი მეკავშირე ერთეულში წარმოადგენს ამ ერთეულში ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებას კაპიტალ-მეთოდის შესაბამისად, იმ გრძელვადიან ინვესტიციებთან ერთად, რომელიც, თავისი არსით, წარმოადგენს ინვესტორის წმინდა ინვესტიციის ნაწილს მეკავშირე ერთეულში. მაგალითად, მუხლი, რომლის დაფარვა არც დაგეგმილია და არც მოსალოდნელია, რომ დაიფაროს უახლოეს მომავალში, არსით არის ერთეულის ინვესტიციის ზრდა მეკავშირე ერთეულში. ასეთი მუხლი შეიძლება მოიცავდეს პრივილეგიურულ აქციებს, გრძელვადიან მოთხოვნებს ან სესხებს, მაგრამ არ მოიცავს სავაჭრო ვალდებულებებს, სავაჭრო მოთხოვნებს ან სხვა გრძელვადიან მოთხოვნებს, რომელზეც ადექვატური

უზრუნველყოფა არსებობს, როგორცაა დაზღვეული სესხები. კაპიტალ მეთოდით აღიარებული ზარალი, რომელიც ინვესტორის მიერ ჩვეულებრივ აქციებში განხორციელებულ ინვესტიციაზე მეტია მიიმართება ამ ინვესტორის წილის სხვა კომპონენტებზე, მათი რიგითი რანგის შეზღუდვით თანმიმდევრობით (მაგ. პრიორიტეტი ლიკვიდაციის დროს).

36. მას შემდეგ, რაც ინვესტორის წილი ნულამდე ეცემა, წარმოიქმნება დამატებითი ზარალი და ხდება ვალდებულებების აღიარება მხოლოდ ინვესტორის მიერ მეკავშირე ერთეულის სახელით აღებული იურიდიული და კონსტრუქციული ვალდებულებების ან შესრულებული გადახდების მოცულობით. თუ მეკავშირე ერთეული მოგვიანებით აღიარებს მოგებას, ინვესტორი განაახლებს თავისი წილის აღიარებას ამ მოგებაში მას შემდეგ, რაც ეს წილი არაღიარებულ ზარალში მის წილს გაუტოლდება.

გაუფასურების ზარალი

37. კაპიტალ-მეთოდის გამოყენების შემდეგ, 35-ე პუნქტის შესაბამისად, მეკავშირე ერთეულის ზარალის აღიარების ჩათვლით, ინვესტორი იყენებს სსბასს 29-ის მოთხოვნებს რათა განსაზღვროს აუცილებელია თუ არა მეკავშირე ერთეულში ინვესტორის წმინდა ინვესტიციასთან მიმართებაში დამატებითი გაუფასურების ზარალის აღიარება.
38. ინვესტორი ასევე ასრულებს სსბასს 29-ის მოთხოვნებს იმის განსაზღვრავად, ხდება თუ არა გაუფასურების დამატებითი ზარალის აღიარება ინვესტორის წილის შესაბამისად მეკავშირე ერთეულში, რაც არ შეადგენს წმინდა ინვესტიციისა და გაუფასურების ზარალის თანხის ნაწილს.
39. იმ შემთხვევაში, თუ სსბასს 29-ით გათვალისწინებული მოთხოვნების გამოყენება მიუთითებს, რომ შესაძლოა გაუფასურდეს ინვესტიცია, საჯარო სექტორის ერთეული ხელმძღვანელობს სსბასს 21-ის, *ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება* და სსბასს 26-ის, *ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება*, შესაბამისად. სსბასს 26 მიმართულებას აძლევს საჯარო სექტორის ერთეულს განსაზღვროს გამოყენებაში არსებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ინვესტიციის ღირებულება. სსბასს 26-ზე დაყრდნობით, ერთეული აფასებს:
 - (ა) საკუთარ წილს მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების დისკონტირებულ ღირებულებაში, რომლის წარმოქმნა მთლიანად მოსალოდნელია ინვესტირებული ერთეულის მიერ, მათ შორის, ინვესტირებული ერთეულის საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების ნაკადები და ინვესტიციის საბოლოო გასვლის შედეგად მიღებული შემოსულობები; ან

- (ბ) ინვესტიციიდან მისაღები დივიდენდების, ან მსგავსი განაწილების ფორმების, და ინვესტიციის საბოლოო გასვლის შედეგად, მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ნაკადების დისკონტირებულ ღირებულებას.

სწორი დაშვებების გამოყენების შემთხვევაში, ორივე მეთოდი ერთსა და იმავე შედეგს იძლევა. შეფასების შედეგად მიღებული ინვესტიციის გაუფასურების ზარალი ნაწილდება სსბასს 26-ის შესაბამისად.

40. მეკავშირე ერთეულებში განხორციელებული ინვესტიციის ანაზღაურება და ღირებულება თითოეული მეკავშირე ერთეულისათვის ფასდება ცალ-ცალკე, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც მეკავშირე ერთეული მისი უწყვეტი გამოყენების შედეგად არ წარმოქმნის ფულად სახსრებს, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის ერთეულის სხვა აქტივებიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე.

ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება

41. ინვესტიცია მეკავშირე ერთეულში, ინვესტორის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს სსბასს 6-ის 58-64-ე პუნქტების შესაბამისად.
42. წინამდებარე სტანდარტი არ აწესებს, თუ რომელმა ერთეულმა უნდა წარადგინოს საზოგადოებისათვის ხელმისაწვდომი ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება..

განმარტებითი შენიშვნები

43. უნდა გაკეთდეს შემდეგი განმარტებითი შენიშვნები:
- (ა) მეკავშირე ერთეულებში განხორციელებული ინვესტიციების რეალური ღირებულება, რომლისთვისაც არსებობს გამოქვეყნებული კოტირებული ფასები;
- (ბ) მეკავშირე ერთეულების კრებსითი ფინანსური ინფორმაცია, აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ნამეტის ან დეფიციტის აგრეგირებული თანხების ჩათვლით;
- (გ) მიზეზები, თუ რატომ შეიძლება უარყოფილი იყოს მოსაზრება, რომ ინვესტორი არ აქვს მნიშვნელოვანი გავლენა, თუ ინვესტორი პირდაპირ, ან არაპირდაპირ კონტროლირებული ერთეულების მეშვეობით ფლობს მეკავშირე ერთეულს ხმის ან პოტენციური ხმის უფლების 20 პროცენტზე ნაკლებს, მაგრამ აცხადებს, რომ ფლობს მნიშვნელოვან გავლენას;

- (დ) მიზეზები, თუ რატომ შეიძლება უარყოფილი იყოს მოსაზრება, რომ ინვესტორს აქვს მნიშვნელოვანი გავლენა, თუ ინვესტორი პირდაპირ, ან არაპირდაპირ კონტროლირებული ერთეულების მეშვეობით ფლობს მეკავშირე ერთეულს ხმის ან პოტენციური ხმის უფლების 20 პროცენტს ან მეტს, მაგრამ აცხადებს, რომ არ ფლობს მნიშვნელოვან გავლენას;
- (ე) მეკავშირე ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო თარიღი, როდესაც ასეთი ფინანსური ანგარიშგება გამოიყენება კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებისას და არის ინვესტორისაგან განსხვავებული საანგარიშგებო თარიღისათვის ან პერიოდისათვის შედგენილი, ასევე განსხვავებული თარიღებისა და პერიოდების გამოყენების მიზეზები;
- (ვ) მეკავშირე ერთეულის შესაძლებლობაზე, ინვესტორს გადაურიცხოს სახსრები ფულადი დივიდენდების, თუ განაწილების მსგავსი ფორმების სახით, ან დაფაროს სესხები და ავანსები, დაწესებული ნებისმიერი სახის არსებითი შეზღუდვების ბუნება და მაშტაბი (მაგ. სასესხო შეთანხმებების ან მარეგულირებელი მოთხოვნებიდან გამომდინარე);
- (ზ) მეკავშირე ერთეულის ზარალის არაღიარებული წილი, როგორც პერიოდის განმავლობაში, ასევე მთლიანად, თუ ინვესტორმა მეკავშირე ერთეულის ზარალში შეწყვიტა თავისი წილის აღიარება;
- (თ) ფაქტი, რომ მეკავშირე ერთეულზე ანგარიშგება არ იწარმოება მე-19 პუნქტის შესაბამისად კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით; და
- (ი) იმ მეკავშირე ერთეულების კრებსითი ფინანსური ინფორმაცია, ინდივიდუალურად ან ჯგუფურად, რომლებზეც ანგარიშგება არ იწარმოება კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით მთლიანი აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ნამეტის ან დეფიციტის თანხების ჩათვლით.

44. ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულში, რომელთა აღრიცხვა ხდება კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით, უნდა კლასიფიცირდეს როგორც გრძელვადიანი აქტივები. ინვესტორის წილი ასეთი მეკავშირე ერთეულის ნამეტში ან დეფიციტში და ასეთი ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება, აუცილებელია ცალკე იყოს წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. ინვესტორის წილი, ამ სახის მეკავშირე ერთეულების შეწყვეტილ ოპერაციებში, ასევე ცალკე უნდა იყოს წარმოდგენილი განმარტებით შენიშვნებში.

45. ინვესტორის წილი ცვლილებებში, რომელიც აღიარებულია უშუალოდ მეკავშირე ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში, ინვესტორის მიერ აღიარებული უნდა იქნას წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, როგორც ამას მოითხოვს სსბასს 1, *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.
46. სსბასს 19-ის, *„ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“*, შესაბამისად ინვესტორმა უნდა განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს:
- (ა) საკუთარი წილი მეკავშირე ერთეულის პირობით ვალდებულებებში, რომელზეც ვალდებულია სხვა ინვესტორებთან ერთობლივად; და
 - (ბ) ის პირობითი ვალდებულებები, რომლებიც წარმოიშობა ინვესტორის ერთპიროვნული ვალდებულებიდან მეკავშირე ერთეულის მთლიან ვალდებულებებზე ან მის ნაწილზე.

ძალაში შესვლის თარიღი

47. ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს 2008 წლის 1 იანვარს ან მას შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის. რეკომენდებულია სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოიყენება. თუ ერთეული ამ სტანდარტს 2008 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის გამოიყენებს, მან ამის შესახებ უნდა აღნიშნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 47ა. 1-1 პუნქტში შევიდა ცვლილება 2010 წელს გაუმჯობესებული სსბასს-ების საფუძველზე. ერთეულმა აღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2011 წლის 1 იანვარს, ან მას შემდგომ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული ამ ცვლილებას გამოიყენებს 2011 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის, მან ეს ფაქტი ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა დააფიქსიროს და ამ ადრინდელი პერიოდისათვის იხელმძღვანელოს სსბასს 28-ის, *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა*, მე-3 პუნქტით, სსბასს 8-ის 1 პუნქტით და სსბასს 30-ის, *ინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები*, მე-3 პუნქტით ერთეულის მიერ აღნიშნული ცვლილებების გამოყენება რეკომენდებულია პერსპექტიულად.
48. როდესაც ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის ამ სტანდარტის ძალაში შესვლის შემდგომი თარიღისათვის ნერგავს სსბასს-ით განსაზღვრულ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს ეს სტანდარტი გამოიყენება ერთეულის წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც ფარავს დარიცხვის მეთოდის დანერგვის თარიღისათვის ან მის შემდეგ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებს.

სსზასს 7-ის გაუქმება (2000 წ.)

49. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის 2000 წელს გამოცემულ სსზასს 7-ს, მეკავშირე ერთეულში დაბანდებული ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა.

სხვა სსბასს-ებში შეტანილი ცვლილებები

სსბასს 7-ის, მეკავშირე ერთეულებში დაბანდებული ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა, ამჟამინდელ ვერსიაზე გაკეთებული მითითებები შეცვლილია სსბასს 7-ით, ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში, იმ სსბასს-ებში, რომელიც ძალაში შედის 2008 წლის 1 იანვარს.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი სსბასს 7-ს თან ახლავს, მაგრამ არ არის სტანდარტის ნაწილი.

2003 სსბასს 7-ის გადასინჯვა ბასსს-ს 2003 წლის ზოგადი გაუმჯობესების პროექტის შედეგად.

საბაზისო ინფორმაცია

- დს1. სსბასსს-ს ფასს-თან დაახლოების პროგრამა სსბასსს-ს სამუშაო პროგრამის მნიშვნელოვანი ელემენტია. სსბასსს-ს პოლიტიკის მიზანია დარიცხვის მეთოდის სსბასს-ის დაახლოება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ ფასს-ებთან, სადაც ეს შესატყვისია საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის.
- დს2. ფასს-ებთან დაახლოებული დარიცხვის მეთოდის სსბასს ინარჩუნებს ფასს-ების მოთხოვნებს, ტექსტსა და სტრუქტურას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გადახვევისათვის არსებობს საჯარო სექტორისთვის დამახასიათებელი მიზეზი. შესაბამისი ფასს-იდან გადახვევას მაშინ აქვს ადგილი, როდესაც ფასს-ის მოთხოვნები ან ტერმინოლოგია არ არის შესატყვისი საჯარო სექტორისათვის ან როცა დამატებითი კომენტარი ან მაგალითებია საჭირო, რომ მოხდეს გარკვეული მოთხოვნების ილუსტრირება საჯარო სექტორის კონტექსტში. სსბასს-სა და მის ეკვივალენტურ ფასს-ებს შორის არსებული განსხვავებები იდენტიფიცირებულია ფასს-თან შედარებაში, რომელიც თითოეულ სსბასს-შია ჩართული.
- დს3. 2002 წლის მაისში ბასსს-მ გამოსცა პროექტი, რომელიც ეხებოდა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ (ბასს) 13¹-ის ცვლილებებს, როგორც მისი ზოგადი გაუმჯობესების პროექტის ნაწილს. ზოგადი გაუმჯობესების პროექტის ამოცანა იყო “სტანდარტებში არსებული ალტერნატიული ინტერპრეტაციების, გამეორებებისა და წინააღმდეგობების შემცირება ან სრულიად აღმოფხვრა, ასევე დაახლოების საკითხების განხილვა და სხვა ასპექტების გაუმჯობესება”. 2003 წლის დეკემბერში გამოქვეყნდა საბოლოო ბასს-ი.
- დს4. 2000 წლის მაისში გამოცემული სსბასს 7, დაფუძნებული იყო ბასს 28-ზე (1994 წელს განახლებული), „მეკავშირე საწარმოში დაბანდებული

¹ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს-ები) გამოცემული იყო ბასსს-ს წინამორბედი, ბასსკ-ს მიერ. ბასსს-ს მიერ გამოცემული სტანდარტები ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებად (ფასს-ებად) იწოდება. ბასსს-მ განსაზღვრა, რომ ფასს-ები მოიცავს ფასს-ებს, ბასს-ებს და სტანდარტების ინტერპრეტაციებს. ზოგიერთ შემთხვევაში, ბასსს-მ შეასწორა და არ ჩაანაცვლა ბასს-ები, ამ შემთხვევაში, ძველი ბასს-ები გამოიყენება

ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა“, რომელიც ხელახლა გამოიცა 2003 წლის დეკემბერში. 2003 წლის ბოლოსკენ, სსბასსს-ის წინამორბედმა - საჯარო სექტორის კომიტეტმა (სსკ)² წამოიწყო სსბასსს-ის გაუმჯობესების პროექტი, რათა მომხდარიყო სსბასსს-ის 2003 წლის დეკემბერში გამოცემულ და გაუმჯობესებულ ბასსს-თან მიახლოება, სადაც ეს შესატყვისი იყო საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის.

- დს5. სსბასსსს-მ გადახედა გაუმჯობესებულ ბასსს 28-ს და ზოგადად დაეთანხმა ბასსს-ის განახლებასთან და მასში შეტანილ ცვლილებებთან დაკავშირებით ბასსსს-ს მიერ წარმოდგენილ მიზეზებს. (ბასსსს-ს დასკვნის საფუძვლები აქ არ არის წარმოდგენილი. ბასსსს-ს ყოველმხრივი სააბონენტო მომსახურების ხელმძღვრებს შეუძლიათ იხილონ დასკვნის საფუძვლები ბასსსსს-ს ვებ-გვერდზე: <http://www.iasb.org>). იმ შემთხვევებში, როდესაც სსბასსს-ი გადაუხვევს შესაბამისი ბასსს-იდან, დასკვნის საფუძველი განმარტავს საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელ გადახვევის მიზეზებს.
- დს6. სსბასსსს-მ ბასსს 28-ის დებულებებისგან განსხვავებით გადაწყვიტა კაპიტალ-მეთოდის მაკონტროლებელი ერთეულების ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში კონტროლირებული ერთეულების აღრიცხვის მეთოდად შენარჩუნება. სსბასსსს-ს გაცნობიერებული აქვს ის ფაქტი, რომ მოსაზრებები ამ მეთოდის შესახებ ჯერ კიდევ ჩამოყალიბების პროცესშია და, რომ არ არსებობს კაპიტალ-მეთოდის, როგორც ერთ-ერთი მეთოდის, ამოღების აუცილებლობა.

სსბასსს 7-ის განახლება ბასსსს-ს 2008 წლის ფასს-ების გაუმჯობესების შედეგად

- დს7. სსბასსსსს-მ განიხილა ბასსს 28-ში შეტანილი ცვლილებები, რომელიც მოცემულია ბასსსს-ის მიერ 2008 წლის მაისში გაუმჯობესებულ ფასსს-ში და ზოგადად დაეთანხმა ბასსსსს-ს მიზეზებს აღნიშნული სტანდარტის განახლების შესახებ. სსბასსსსს-მ გამოიტანა დასკვნა, რომ არ არსებობდა საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი განსაკუთრებული მიზეზი შეტანილი ცვლილებების არმიღებისათვის.

² სსკ გახდა სსბასსსს მაშინ, როდესაც 2004 წლის ნოემბერში ბსფ-ს საბჭომ შეიცვალა მანდატი და გახდა სტანდარტების დამდგენი დამოუკიდებელი საბჭო.

ბასს 28-სთან შედარება

სსბასს 7-ის, *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში*, პირველწყაროს წარმოადგენს ბასს 28, *სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები*, და იგი შეიცავს ბასს 28-ში შეტანილ ცვლილებებს, როგორც 2008 წლის მაისში გაუმჯობესებული ფასს-ის ნაწილს, სსბასს 7-სა და ბასს 28-ს შორის ძირითადი განსხვავებებია:

- ბასს 28-ში შეტანილი კომენტარების გარდა სსბასს 7-ში დამატებით განმარტებულია საჯარო სექტორის ერთეულების ბუღალტრული აღრიცხვის მიმართ სტანდარტის გამოყენების პირობები.
- სსბასს 7 ვრცელდება მეკავშირე ერთეულებში დაბანდებულ ყველა ინვესტიციაზე, სადაც ინვესტორი საკუთრების წილს ფლობს აქციების ფლობის, ან საკუთარი კაპიტალის სხვა ფორმალური სტრუქტურის სახით. ბასს 28 არ შეიცავს წილის ფლობის შესახებ ანალოგიურ მოთხოვნებს. თუმცა, არ არის მოსალოდნელი, რომ გამოყენებული იქნება წილობრივი მეთოდით აღრიცხვა, თუ მეკავშირე ერთეულს არ ექნება ფორმალური, ან საკუთარი კაპიტალის საიმედო შეფასების სხვა სტრუქტურა.
- სსბასს 7-ში გამოყენებული ტერმინოლოგია ცალკეულ შემთხვევებში განსხვავდება ბასს 28-ში გამოყენებული ტერმინებისაგან. ამ განსხვავებების ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითებია შემდეგი ტერმინების გამოყენება სსბასს 7-ში: “ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგება”, და “წმინდა აქტივები/კაპიტალი”. ბასს 28-ში ამ ტერმინების ეკვივალენტური ტერმინებია “მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება”, და “საკუთარი კაპიტალი”.
- სსბასს 7 არ იყენებს ტერმინს “შემოსულობა”, რომელსაც იასს 28 -ში უფრო ფართო მნიშვნელობა აქვს, ვიდრე ტერმინს “შემოსავალი”

სსბასს 8—ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა გამომცემლისაგან

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის წინამდებარე საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს, ბასს 31-ს - ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა - (2003 წლის განახლება),. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) მიერ ბასს 31-დან ამონარიდები წინამდებარე გამოცემაში გადმოტანილია, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის სავაჭრო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 8—ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოქვეყნებული სსბასს-ის შედეგად განპირობებულ შესწორებებს.

სსბასს 8 - ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა - გამოქვეყნებულია 2000 წლის მაისში.

2006 წლის დეკემბერში სსბასსს-მა გამოაქვეყნა განახლება სსბასს 8.

სსბასს 8-ში ცვლილებები შევიდა სხვა სსბასს-ების გამოქვეყნების შემდეგ:

- სსბასს-ების გაუმჯობესება (2011 წ..) გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში) ;
- სსბასს-ების გაუმჯობესება (გამოიცა 2010 წლის იანვარში);
- სსბასს 29 - ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება - (გამოიცა 2010 წლის იანვარში).

სსბასს 8-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, ოქტომბერი, 2011 წ.
1	შეცვლილია	სსბასს 29, იანვარი, 2010 წ. სსბასს-ების გაუმჯობესება, იანვარი, 2010 წ.
2	შეცვლილია	სსბასს 29, იანვარი, 2010 წ.
47	შეცვლილია	სსბასს 29, იანვარი, 2010 წ.
48	შეცვლილია	სსბასს 29, იანვარი, 2010 წ.
58	შეცვლილია	სსბასს 29, იანვარი, 2010 წ.
69ა	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, იანვარი, 2010 წ.

სსბასს 8—ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა

შინაარსი

	პუნქტი
მოქმედების სფერო	1–5
განმარტებები	6–16
სავალდებულო შეთანხმება.....	7–10
ერთობლივი საქმიანობის ფორმები... ..	11–12
ერთობლივი კონტროლი	13
ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება.....	14–16
ერთობლივად კონტროლირებული ოპერაციები... ..	17–21
ერთობლივად კონტროლირებული აქტივები... ..	22–28
ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულები... ..	29–53
სრულუფლებიანი მონაწილის ფინანსური ანგარიშგება.....	35–51
პროპორციული კონსოლიდაცია.....	35–42
კაპიტალ-მეთოდი	43–46
განთავისუფლება პროპორციული კონსოლიდაციისა და კაპიტალ- მეთოდის გამოყენებისაგან.....	47–51
სრულუფლებიანი მონაწილის ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება	52–53
ოპერაციები სრულუფლებიან მონაწილესა და ერთობლივ საქმიანობას შორის	54–56
ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის წარდგენა ინვესტორის ფინანსურ ანგარიშგებაში.....	57–58
ერთობლივი საქმიანობის მმართველები.....	59–60
განმარტებითი შენიშვნები	61–64
გარდამავალი დებულებები	65–68
ძალაში შესვლის თარიღი	69–70
სსბასს 8-ის (2001 წ.) გაუქმება	71
დანართი: შესწორებები სხვა სსბასს-ებში	
დასკვნის საფუძველი	
ბასს 31-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 8 - *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა* - (სსბასს 8), ჩამოყალიბებულია 1-71 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსფასს 8 აღქმულ უნდა იქნეს მისი დასკვნის საფუძვლისა და *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის* კონტექსტში. სსბასს 3 - *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები* - იძლევა სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველს, დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში.

მოქმედების სფერო

1. საჯარო სექტორისა და საჯარო სექტორის ორგანიზაციებმა, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებენ და წარადგენენ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე, წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენონ ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის ბუღალტრული აღრიცხვისა და სრულუფლებიანი მონაწილეობისა და ინვესტირების ფინანსურ ანგარიშგებაში ერთობლივი საქმიანობის აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლისა და ხარჯების წარსადგენად, მიუხედავად იმ სტრუქტურისა თუ ფორმისა, როგორცადაც ერთობლივი საქმიანობა ხორციელდება. თუმცა, სტანდარტი არ გამოიყენება იმ ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში სრულუფლებიანი მონაწილეობის წილის მიმართ, რომელსაც ფლობს:
 - (ა) სარისკო კაპიტალის ორგანიზაციები; ან
 - (ბ) ერთობლივი ფონდები, სატრასტო ერთეულები და მსგავსი სუბიექტები, ინვესტიციებთან დაკავშირებული სადაზღვევო ფონდების ჩათვლით, რომელთა შეფასება უნდა მოხდეს რეალური ღირებულებით, რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებების იმ პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, როდესაც ადგილი ჰქონდა ამ ცვლილებებს სსბასს 29-ის - *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება* - მიხედვით. სრულუფლებიანმა მონაწილემ, რომელიც ამგვარ წილს ფლობს, უნდა განმარტოს 62-ე და 63-ე პუნქტებით მოთხოვნილი ინფორმაცია.
2. 1-ელ პუნქტში აღნიშნული მითითებები, იმ წილის ფლობის აღიარებისა და შეფასების შესახებ, რომლის შეფასება ხდება რეალური ღირებულებით, რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებების იმ პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, როდესაც ადგილი ჰქონდა ამ ცვლილებებს, მოცემულია სსბასს 29-ში.
3. სრულუფლებიანი მონაწილე, რომელიც მონაწილეობს ერთობლივად კონტროლირებულ სამეურნეო ერთეულში, გათავისუფლებულია 35-ე (პროპორციული კონსოლიდაცია) და 43-ე (კაპიტალ-მეთოდი) პუნქტებით გათვალისწინებული მოთხოვნებისაგან, თუ იგი აკმაყოფილებს შემდეგ პირობებს:
 - (ა) არსებობს მტკიცებულება, რომ წილი (მონაწილეობა) შეძენილია და გამიზნულია მხოლოდ გასაყიდად თორმეტი თვის განმავლობაში შეძენის თარიღიდან და არსებობს მტკიცებულება, რომ ხელმძღვანელობა აქტიურად ემეხს მყიდველს.

- (ბ) გამოიყენება სსბასს 16-ის (კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება) მე-6 პუნქტით გათვალისწინებული გამოწვევის, რომელიც უფლებას აძლევს მაკონტროლებელ ერთეულს, რომელიც ასევე მონაწილეობს ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში, არ წარადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ან
- (გ) დაკმაყოფილებულია ყველა შემდეგი პირობა:
- (i) სრულუფლებიანი მონაწილე არის:
 - სრულ მფლობელობაში მყოფი კონტროლირებული ერთეული და მოსალოდნელი არ არის პროპორციული კონსოლიდაციის ან კაპიტალ-მეთოდით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების არსებობა, ან (თუ ისინი არსებობენ) მათი საინფორმაციო საჭიროებები დაკმაყოფილებულია მაკონტროლებელი ერთეულის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებით; ან
 - სხვა ერთეულის ნაწილობრივ მფლობელობაში მყოფი კონტროლირებული ერთეული და მისი სხვა მფლობელები, მათ შორის ისინი, რომლებიც დაკავშირებულნი არ არიან ხმის უფლებასთან, ინფორმირებულნი იყვნენ და წინააღმდეგნი არ ყოფილან, რომ სრულუფლებიანი მონაწილე არ იყენებს პროპორციული კონსოლიდაციის, ან კაპიტალ-მეთოდს;
 - (ii) სრულუფლებიანი მონაწილის სავალო ან წილობრივი ინსტრუმენტები არ იყიდება საჯარო ბაზარზე (ადგილობრივი ან უცხოური საფონდო ბირჟა ან არასაბირჟო ორგანიზებული ბაზარი, ადგილობრივი და რეგიონალური ბაზრების ჩათვლით);
 - (iii) სრულუფლებიან მონაწილეს თავისი ფინანსური ანგარიშგება არ წარუდგენია და არც წარდგენის პროცესშია ფასიანი ქაღალდების კომისიისათვის ან სხვა მარეგულირებელი ორგანოსათვის, საჯარო ბაზარზე რაიმე სახის ინსტრუმენტების გამოშვების მიზნებისათვის; და
 - (iv) სრულუფლებიანი მონაწილის მთავარი ან ნებისმიერი შუალედური მაკონტროლებელი ერთეული ადგენს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, საჯარო მოხმარებისათვის სსბასს-ების შესაბამისად.

4. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე, სახელმწიფო კომერციული საწარმოების გამოკლებით.
5. სსპასს-ის მიერ გამოქვეყნებულ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესავალში განმარტებულია, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს) ხელმძღვანელობენ ბასსს-ის მიერ გამოქვეყნებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით (ფასს). სკს-ის განმარტება მოცემულია სსპასს 1-ში - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.

განმარტებები

6. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

კაპიტალ-მეთოდი (წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის) ისეთი სააღრიცხვო მეთოდია, რომელიც გულისხმობს წილობრივი მონაწილეობის თავდაპირველ აღრიცხვას, თვითღირებულების საფუძველზე, ხოლო შემდეგ მის კორექტირებას, ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში სრულუფლებიანი მონაწილის წილის შეძენის შემდგომი ცვლილების შესაბამისად. სრულუფლებიანი მონაწილის ნამეტი, ან დეფიციტი მოიცავს მის წილს ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის ნამეტში, ან დეფიციტში.

ერთობლივი კონტროლი წარმოადგენს სავალდებულო შეთანხმებით დადგენილ ერთობლივ კონტროლს, მოცემული საქმიანობის ფარგლებში.

ერთობლივი საქმიანობა გულისხმობს ორი ან მეტი მონაწილე მხარის ვალდებულებას, წარმართოს ერთობლივად კონტროლირებული საქმიანობა, სავალდებულო შეთანხმების საფუძველზე.

პროპორციული კონსოლიდაცია ისეთი სააღრიცხვო მეთოდია, რომლის თანახმად სრულუფლებიანი მონაწილის წილი ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის აქტივებში, ვალდებულებებში, შემოსავალსა და ხარჯებში გაერთიანებულია სრულუფლებიანი მონაწილის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მსგავს მუხლში, ან წარდგენილია ცალკე მუხლად სრულუფლებიანი მონაწილის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

მნიშვნელოვანი გავლენა (წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის) ნიშნავს სრულუფლებიანი მონაწილის მიერ ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის უფლებას, რაც არ გულისხმობს

სრულუფლებიანი მონაწილის მიერ ამ პოლიტიკაზე კონტროლის ან ერთობლივი კონტროლის უფლებას.

სრულუფლებიანი მონაწილე არის ერთობლივი საქმიანობის მონაწილე მხარე, რომელსაც აქვს ერთობლივი კონტროლის უფლება ერთობლივ საქმიანობაზე.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

სავალდებულო შეთანხმება

7. სახელშეკრულებო შეთანხმების საფუძველზე ხდება ერთობლივად კონტროლირებადი წილის გამიჯვნა მეკავშირე ერთეულებში დაბანდებული ინვესტიციებისაგან, სადაც ინვესტორს გააჩნია მნიშვნელოვანი გავლენა (იხ. სსბასს 7 - *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში*). წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის შეთანხმება მოიცავს სრულუფლებიან მონაწილეებს შორის არსებულ ყველა სავალდებულო შეთანხმებას. არსებითად, ეს შეთანხმება მის მონაწილე მხარეებს გადასცემს მსგავს უფლებებსა და ვალდებულებებს, რომლებიც იარსებებდა ხელშეკრულების შემთხვევაში. მაგალითად, ორმა სახელმწიფო უწყებამ შესაძლოა გააფორმოს ოფიციალური შეთანხმება, ერთობლივი საქმიანობის დაწყების შესახებ, მაგრამ ეს შეთანხმება არ შეიძლება წარმოადგენდეს იურიდიულ ხელშეკრულებას, რადგან მოცემული იურისდიქციის ფარგლებში ეს უწყებები შესაძლოა არ იყვნენ სხვადასხვა იურიდიული პირები და არ ჰქონდეთ ხელშეკრულების გაფორმების უფლებამოსილება. საქმიანობა, რომელზეც არ არსებობს შეთანხმება, ერთობლივი კონტროლის დაწესების შესახებ, არ განიხილება ერთობლივ საქმიანობად წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის.
8. სავალდებულო შეთანხმების არსებობა შეიძლება დადასტურდეს მრავალი გზით, მაგალითად, სრულუფლებიან მონაწილეებს შორის ხელშეკრულებით ან მათ შორის მოლაპარაკების ოქმებით. ზოგჯერ ეს შეთანხმება აისახება ერთობლივი საქმიანობის უფლებამოსილების განმსაზღვრელ კანონმდებლობაში, წესდებაში, ან რომელიმე სხვა ერთობლივი საქმიანობის განმსაზღვრელ კანონქვემდებარე აქტებში. სავალდებულო შეთანხმების სახეობის მიუხედავად, როგორც წესი, შეთანხმება უნდა გაფორმდეს წერილობით და მოიცავდეს:
 - ერთობლივი საქმიანობის სფეროს, ხანგრძლივობას და საანგარიშგებო ვალდებულებებს;

- ერთობლივი საქმიანობის დირექტორთა საბჭოს ან ანალოგიური მმართველობითი ორგანოს დანიშვნის წესებს და სრულუფლებიანი მონაწილეების ხმის მიცემის უფლებებს;
 - სრულუფლებიანი მონაწილეების მიერ ჩადებული კაპიტალის წილს; და
 - სრულუფლებიანი მონაწილეების წილს ერთობლივი პროდუქციის გამოშვებაში, შემოსავალში, ხარჯებში, პროფიციტში, ან დეფიციტში, ან ფულადი სახსრების ნაკადებში.
9. სავალდებულო შეთანხმება ერთობლივ საქმიანობაზე აწესებს ერთობლივი კონტროლის უფლებას. ასეთი მოთხოვნა იმას უზრუნველყოფს, რომ სრულუფლებიანი მონაწილეებიდან ცალმხრივად ვერც ერთი გააკონტროლებს ერთობლივ საქმიანობას. შეთანხმებაში განისაზღვრება: (ა) გადაწყვეტილებები იმ საკითხებთან დაკავშირებით, რომლებსაც არსებითი მნიშვნელობა აქვს ერთობლივი საქმიანობის მიზნების შესასრულებლად და მოითხოვს ყველა სრულუფლებიანი მონაწილის თანხმობას, (ბ) ის გადაწყვეტილებები, რომელთა მისაღებად შესაძლოა საჭირო იყოს სრულუფლებიანი მონაწილეების განსაზღვრული უმრავლესობის თანხმობა.
10. სავალდებულო შეთანხმებამ შესაძლოა ერთ-ერთი მონაწილე ერთობლივი საქმიანობის ოპერატორად ან მმართველად დანიშნოს. მმართველი არ აკონტროლებს ერთობლივ საქმიანობას, მაგრამ მოქმედებს შეთანხმების მიხედვით, სრულუფლებიანი მონაწილეების მიერ შეთანხმებულ ფინანსურ და საოპერაციო პოლიტიკის ჩარჩოებში, იმ კომპეტენციის ფარგლებში, რომელიც მას გადაეცა. თუ მმართველს მინიჭებული აქვს საქმიანობის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის წარმართვის უფლება, იგი აკონტროლებს ამ საქმიანობას და იგი მმართველის მიერ კონტროლირებული ერთეულია და არა ერთობლივი საქმიანობა.

ერთობლივი საქმიანობის ფორმები

11. საჯარო სექტორის მრავალი ერთეული აფუძნებს ერთობლივ საქმიანობას, რათა განახორციელოს სხვადასხვა სახის საქმიანობა. ამ საქმიანობების სპექტრი მრავალფეროვანია და მოიცავს კომერციული საქმიანობიდან დაწყებული მომსახურების უფასოდ გაწევამდე დამთავრებული. ერთობლივი საქმიანობის წარმართვის პირობები მოცემულია ხელშეკრულებაში, ან სხვა სავალდებულო შეთანხმებაში, რომლითაც, ჩვეულებისამებრ, განსაზღვრულია ერთობლივი საქმიანობის მონაწილის თავდაპირველი შენატანის ოდენობა და მათი წილი შემოსავალსა და სხვა სარგებელში (თუ ასეთი რამ იარსებებს), ასევე, ერთობლივი საქმიანობის თითოეული მონაწილის ხარჯები.

12. ერთობლივი საქმიანობა შესაძლოა ჩამოყალიბდეს მრავალი სხვადასხვა ფორმით და სტრუქტურით. წინამდებარე სტანდარტით განსაზღვრულია ერთობლივი საქმიანობის სამი ძირითადი სახეობა - ერთობლივად კონტროლირებული საქმიანობა; ერთობლივად კონტროლირებული აქტივები და ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულები – რომლებიც, ჩვეულებისამებრ, განისაზღვრება როგორც ერთობლივი საქმიანობა და აკმაყოფილებს ერთობლივი საქმიანობის შესახებ განმარტებას. ერთობლივი საქმიანობა შემდეგი საერთო ნიშნებით ხასიათდება:

- (ა) ორი ან მეტი თანაბარუფლებიანი მონაწილე დაკავშირებულია სავალდებულო შეთანხმებით; და
- (ბ) სავალდებულო შეთანხმება აწესებს ერთობლივ კონტროლს

ერთობლივი კონტროლი

13. ერთობლივი კონტროლი შესაძლოა გამოირიცხოს მაშინ, როდესაც ერთობლივი საქმიანობა: (ა) რეორგანიზაციის, ან გაკოტრების პროცესშია, (ბ) ექვემდებარება მთავრობის მიერ ადმინისტრაციულ რესტრუქტურირებას, ან (გ) ფუნქციონირებს მკაცრი, გრძელვადიანი შეზღუდვების პირობებში, რომელიც შეეხება მის მიერ ერთობლივი საქმიანობის მონაწილისათვის სახსრების გადაცემას. იმ შემთხვევაში, თუ ერთობლივი კონტროლი გრძელდება, აღნიშნული მოვლენები თავისთავად არ არის საკმარისი საფუძველი იმისათვის, რომ გამართლებული იყოს ერთობლივი საქმიანობის აღრიცხვა, წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების გაუთვალისწინებლად.

ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება

14. არც (ა) - ის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც შედგენილია პროპორციული კონსოლიდაციის, ან კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით, და არც (ბ) - იმ ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება, რომელსაც არ გააჩნია კონტროლირებული ერთეული, მეკავშირე ერთეული, ან თანაბარუფლებიანი მონაწილის წილი ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში, არ წარმოადგენს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას.

15. ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება არის: (ა) ის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც წარდგენილია კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების გარდა, (ბ) ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც ინვესტიციები აღრიცხულია კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით და (გ) ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც თანაბარუფლებიანი მონაწილეების წილები ერთობლივ საქმიანობებში პროპორციულად არის კონსოლიდირებული. არ მოითხოვება აღნიშნულ ანგარიშგებაზე ინდივიდუალური

ფინანსური ანგარიშგების დართვა დანართის სახით ან მასთან ერთად წარდგენა.

16. იმ ერთეულებს რომლებიც განთავისუფლებული არიან (ა) პროპორციული კონსოლიდაციის, გამოყენებისაგან სსბასს 6-ის მე-16 პუნქტით, (ბ) სსბასს 7-ის 19(გ) პუნქტით კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებისაგან, ან (გ) წინამდებარე სტანდარტის მე-3 პუნქტის შესაბამისად, შეუძლიათ წარმოადგინონ მხოლოდ ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება.

ერთობლივად კონტროლირებული საქმიანობა

17. ზოგჯერ ერთობლივი საქმიანობა სრულუფლებიანი მონაწილეების აქტივებისა და სხვა რესურსების გამოყენებას უფრო გულისხმობს, ვიდრე კორპორაციის (სააქციო საზოგადოების), ამხანაგობის, ან სხვა ტიპის ერთეულის დაფუძნებას, ან თვით სრულუფლებიანი მონაწილე ერთეულებისაგან განსხვავებული ფინანსური სტრუქტურის ჩამოყალიბებას. თითოეული სრულუფლებიანი მონაწილე ერთეული იყენებს თავის ძირითად საშუალებებს და გააჩნია საკუთარი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. იგი აგრეთვე ეწევა საკუთარ ხარჯებს და ვალდებულებებს იღებს, ასევე თვითონ მოიპოვებს საკუთარ ფინანსურ სახსრებს, რაც თავის ვალდებულებას წარმოადგენს. ერთობლივი საქმიანობა შეიძლება განხორციელდეს სრულუფლებიანი მონაწილის დაქირავებული მუშაკების მიერ, სრულუფლებიანი მონაწილის ანალოგიურ საქმიანობასთან ერთად. ერთობლივი საქმიანობის შესახებ შეთანხმებით, როგორც წესი, განისაზღვრება ერთობლივი პროდუქტის, ან მომსახურების გაყიდვიდან, ან მიწოდებიდან მიღებული შემოსავლისა და ერთობლივი საქმიანობის სფეროში გაწეული ხარჯების განაწილების წესი სრულუფლებიან მონაწილეებს შორის.
18. ერთობლივად კონტროლირებული საქმიანობის მაგალითია, როდესაც ორი ან მეტი სრულუფლებიანი მონაწილე აერთიანებს თავის ოპერაციებსა და რესურსებს, გამოცდილებასა და ცოდნას, რათა ერთობლივად აწარმოონ, გაყიდონ და გაანაწილონ კონკრეტული პროდუქცია, მაგალითად, თვითმფრინავი. საწარმოო პროცესის ცალკეული ნაწილები ხორციელდება ცალკეული სრულუფლებიანი მონაწილის მიერ. თითოეული სრულუფლებიანი მონაწილე გასწევს საკუთარ ხარჯებს და თვითმფრინავის გაყიდვიდან მიიღებს შემოსავლის იმ ნაწილს, რომელიც განსაზღვრულია სავალდებულო შეთანხმებით. კიდევ ერთი მაგალითია ის შემთხვევა, როდესაც ორი ერთეული აერთიანებს თავის ოპერაციებს, რესურსებს და გამოცდილებას მომსახურების ერთობლივად გასაწევად, მაგალითად მოხუცებულთა მზრუნველობა, როდესაც, შეთანხმების თანახმად, ადგილობრივი მთავრობა მათ სთავაზობს საყოფაცხოვრებო მომსახურებას, ხოლო

ადგილობრივი საავადმყოფო სთავაზობს სამედიცინო მომსახურებას. თითოეული თანაბარუფლებიანი მოთამაშე თავის საკუთარ ხარჯებს გასწევს და შემოსავლიდან იღებს წილს, მაგალითად მომსახურების გადახდებიდან და სახელმწიფო გრანტებიდან, ხოლო წილის ოდენობა განისაზღვრება, სავალდებულო შეთანხმების შესაბამისად.

19. **სრულუფლებიანმა მონაწილემ, ერთობლივად კონტროლირებულ საქმიანობაში მონაწილეობასთან დაკავშირებით, საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა ასახოს:**

- (ა) აქტივები, რომლებსაც ის აკონტროლებს და ვალდებულებები, რომლებსაც თვითონ იღებს; და
- (ბ) გაწეული საკუთარი ხარჯები და თავისი წილი ერთობლივი საქმიანობის საქონლისა და მომსახურების გაყიდვიდან, ან მიწოდებიდან მიღებულ შემოსავალში.

20. ვინაიდან აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავალი (თუ არსებობს) და ხარჯები უკვე აღიარებულია სრულუფლებიანი მონაწილის ფინანსურ ანგარიშგებაში, საჭირო აღარ იქნება რაიმე შესწორება, ან კონსოლიდაციის პროცედურები, სრულუფლებიანი მონაწილის მიერ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას.

21. შეიძლება ერთობლივი საქმიანობისათვის აუცილებელი არ იყოს ცალკე ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება და, შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ერთობლივი საქმიანობისათვის. მიუხედავად ამისა, სრულუფლებიანმა მონაწილემ მაინც უნდა მოამზადოს მმართველობითი აღრიცხვის ანგარიშები, რათა განსაზღვროს ერთობლივი საქმიანობის ფუნქციონირების ეფექტურობა.

ერთობლივად კონტროლირებული აქტივები

22. ზოგიერთი ერთობლივი საქმიანობა გულისხმობს ერთობლივ კონტროლს და ხშირად კონტროლის სრულუფლებიანი მონაწილეების მიერ ერთობლივი საქმიანობის მიზნებისათვის შეძენილი აქტივების ერთობლივ მფლობელობასაც. ეს აქტივები გამოიყენება ერთობლივად კონტროლირებული ოპერაციების შესრულების დროს, სრულუფლებიანი მონაწილეების მიერ ერთობლივი ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად. თითოეულმა სრულუფლებიანმა მონაწილემ შეიძლება მიიღოს მოცემული აქტივების მეშვეობით გამოშვებული პროდუქციის გარკვეული წილი და გაიღოს ხარჯების შეთანხმებული წილი.

23. ამგვარი ერთობლივი საქმიანობა არ გულისხმობს კორპორაციის, ამხანაგობის, ან სხვა ტიპის ერთეულის დაფუძნებას, ან სრულუფლებიანი მონაწილე ერთეულებისგან განსხვავებული ფინანსური სტრუქტურის ჩამოყალიბებას. თითოეულ

სრულუფლებიან მონაწილეს გააჩნია მომავალ ეკონომიკურ სარგებელში, ან მომსახურებაში თავისი წილის კონტროლის უფლება, ერთობლივად კონტროლირებულ აქტივში საკუთარი წილის მეშვეობით.

24. საჯარო სექტორში ზოგიერთი საქმიანობისათვის გამოიყენება ერთობლივად კონტროლირებული აქტივები. მაგალითად, ადგილობრივი მთავრობა შესაძლოა შეთანხმდეს კერძო სექტორის კომპანიასთან, ფასიანი გზის გაყვანის შესახებ. შედეგად, მოქალაქეები ისარგებლებენ ადგილობრივი მთავრობის ინდუსტრიულ ნაწილსა და პორტის ინფრასტრუქტურას შორის გაუმჯობესებული გზით. ეს გზა ასევე კერძო სექტორის კომპანიას საშუალებას მისცემს პირდაპირ დაუკავშიროს თავის საწარმოო ქარხანა პორტს. ადგილობრივი ხელისუფლებისა და კერძო სექტორის კომპანიას შორის გაფორმებული შეთანხმებით განისაზღვრება თითოეული მხარის წილი, მოცემული გზის გაყვანასთან დაკავშირებულ შემოსავალსა და ხარჯებში. შესაბამისად, თითოეული თანაბარუფლებიანი მონაწილე იღებს ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების გაწევის პოტენციალს ერთობლივად კონტროლირებული აქტივიდან და გასწევს გზის ფუნქციონირებისათვის საჭირო ხარჯებს, შეთანხმებული პროპორციით. ანალოგიურად, ნავთობის, გაზისა და სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების დარგებში გამოიყენება ერთობლივად კონტროლირებული აქტივები. მაგალითად, ნავთობის მწარმოებელი კომპანიები შესაძლოა ერთობლივად აკონტროლებდნენ და ახორციელებდნენ ნავთობსადენის ექსპლუატაციას. თითოეული თანაბარი მონაწილე ნავთობსადენს იყენებს, თავისი საკუთარი პროდუქტის ტრანსპორტირების მიზნით, რისთვისაც იგი გასწევს ნავთობსადენის ექსპლუატაციის ხარჯებს, შეთანხმებული პროპორციით. ერთობლივად კონტროლირებული აქტივის კიდევ ერთი მაგალითია ის შემთხვევა, როდესაც ორი ერთეული აკონტროლებს ძირითად საშუალებას და თითოეული გარკვეულ წილს იღებს მისი გაქირავების შედეგად მიღებული საიჯარო ქირიდან და ასევე გაიღებს ხარჯების შეთანხმებულ წილს.

25. ერთობლივად კონტროლირებულ აქტივებში მის წილთან მიმართებაში, სრულუფლებიანმა მონაწილემ თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა ასახოს:

- (ა) თავისი წილი ერთობლივად კონტროლირებულ აქტივებში, აქტივების საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით;
- (ბ) ერთობლივ საქმიანობასთან დაკავშირებული ნებისმიერი საკუთარი ვალდებულება;

- (გ) თავისი წილი სხვა სრულუფლებიან მონაწილეებთან ერთად აღებულ ვალდებულებებში, რომლებიც დაკავშირებულია ერთობლივ საქმიანობასთან;
 - (დ) ერთობლივი საქმიანობის პროდუქციის თავისი წილის გაყიდვიდან, ან გამოყენებიდან მიღებული შემოსავალი, ერთობლივი საქმიანობისათვის გაღებულ ხარჯებში საკუთარი წილის ჩვენებით; და
 - (ე) ყველა ის ხარჯი, რომელიც მან გასწია ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობისათვის.
26. ერთობლივად კონტროლირებულ აქტივებში საკუთარ წილთან მიმართებაში, თითოეულმა სრულუფლებიანმა მონაწილემ თავის ბუღალტრულ რეგისტრებში და საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა ასახოს:
- (ა) საკუთარი წილი ერთობლივად კონტროლირებულ აქტივებში, აქტივების საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით და არა როგორც ინვესტიცია. მაგალითად, ერთობლივად კონტროლირებული ავტოტრასის წილი ჯგუფდება როგორც ძირითადი საშუალება;
 - (ბ) ერთობლივ საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა საკუთარი ვალდებულება. მაგალითად, აქტივების თავისი წილის დაფინანსებასთან დაკავშირებული ვალდებულებები;
 - (გ) თავისი წილი, ერთობლივ საქმიანობასთან დაკავშირებით სხვა სრულუფლებიან მონაწილეებთან ერთად აღებულ ვალდებულებებში;
 - (დ) ერთობლივი პროდუქციის თავისი წილის გაყიდვიდან, ან გამოყენებიდან მიღებული შემოსავალი, ერთობლივი საქმიანობისათვის გაღებულ ხარჯებში საკუთარი წილის ჩვენებით; და
 - (ე) ყველა ის ხარჯი, რომელიც მან გაიღო ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან დაკავშირებით, მაგალითად, აქტივების დაფინანსებასთან დაკავშირებულ ხარჯებში საკუთარი წილი და პროდუქციის კუთვნილი წილის გაყიდვასთან დაკავშირებული ხარჯები.
27. ვინაიდან აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავლები და ხარჯები უკვე ასახულია სრულუფლებიანი მონაწილის საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში, არავითარი კორექტირება ან კონსოლიდაციის პროცედურები არ არის საჭირო სრულუფლებიანი მონაწილის მიერ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას.
28. ერთობლივად კონტროლირებული აქტივების აღიარების წესი შეესაბამება ერთობლივი საქმიანობის ეკონომიკურ ბუნებას და მის

სამართლებრივ ფორმას. განცალკევებული ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება ერთობლივი საქმიანობისათვის შეიძლება მოიცავდეს მხოლოდ სრულუფლებიანი მონაწილეების მიერ ერთობლივად გაწეულ ხარჯებს და შესაბამის შემოსავლებს, მათი შეთანხმებული წილების მიხედვით. ერთობლივი საქმიანობისათვის შეიძლება აუცილებელი არ იყოს ცალკე ფინანსური ანგარიშგების მომზადება; მიუხედავად ამისა, სრულუფლებიანმა მონაწილეებმა შეიძლება მაინც მოამზადონ მმართველობითი აღრიცხვის ანგარიშები, რათა შეაფასონ ერთობლივი საქმიანობის ეფექტურობა.

ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულები

29. ერთობლივად კონტროლირებული ერთეული არის ისეთი ერთობლივი საქმიანობა, რომელიც მოიცავს კორპორაციის, ამხანაგობის ან სხვა რომელიმე სამართლებრივი ფორმის ერთეულის დაფუძნებას, რომელშიც თითოეულ სრულუფლებიან მონაწილეს თავისი წილი გააჩნია. აღნიშნული ერთეული ისევე ეწევა საქმიანობას, როგორც სხვა ტიპის ერთეულები იმ განსხვავებით, რომ სავალდებულო შეთანხმება განსაზღვრავს ინვესტიორებს შორის ერთეულის ეკონომიკურ საქმიანობაზე ერთობლივ კონტროლს.
30. ერთობლივად კონტროლირებული ერთეული განკარგავს ერთობლივი საქმიანობის აქტივებს, იღებს ვალდებულებებს და ეწევა ხარჯებს, იღებს შემოსავალს. მას შეუძლია საკუთარი სახელით გააფორმოს ხელშეკრულებები და მოიზიდოს ფინანსური სახსრები, თავისი საქმიანობის მიზნებიდან გამომდინარე. თითოეულ სრულუფლებიან მონაწილეს გააჩნია ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის პროფიციტში უფლება გარკვეულ წილზე, თუმცა ზოგჯერ ერთობლივად კონტროლირებული ერთეული აგრეთვე გულისხმობს წილის უფლებას, ერთობლივი საქმიანობით გამოშვებულ პროდუქციაში.
31. ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის მაგალითია, როდესაც ორი ერთეული თავის საქმიანობას აერთიანებს, განსაზღვრული მომსახურების მიწოდების მიზნით, შესაბამისი აქტივებისა და ვალდებულებების გადაცემით ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულისთვის ან, როდესაც ერთეული ბიზნესს იწყებს უცხო ქვეყანაში, ამ ქვეყნის სამთავრობო ან სხვა რომელიმე ორგანიზაციასთან ერთად, ცალკე ერთეულის დაფუძნებით, რომელსაც ერთობლივად აკონტროლებს მოცემული ერთეული და უცხო ქვეყნის მთავრობა ან სხვა უწყება.
32. ერთობლივად კონტროლირებული მრავალი ერთეული არსებითად ისეთივე ბუნებისაა, როგორც ის ერთობლივი საქმიანობები, რომლებიც წარმოადგენს ერთობლივად კონტროლირებულ საქმიანობას ან ერთობლივად კონტროლირებულ აქტივებს. მაგალითად, სრულუფლებიანი მონაწილე ერთეულებს შეუძლიათ

ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულს გადასცენ ერთობლივად კონტროლირებული აქტივები, მაგალითად ნავთობსადენი, საგადასახადო დაბეგვრის ან სხვა რაიმე მიზეზით. ანალოგიურად, სრულუფლებიანმა მონაწილეებმა შესაძლოა წილი შეიტანონ ერთობლივად კონტროლირებული სამეურნეო ერთეულის აქტივებში, რომლებიც გამოყენებულ უნდა იქნეს ერთობლივად. ზოგიერთი ერთობლივად კონტროლირებული საქმიანობა აგრეთვე გულისხმობს ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის დაფუძნებას საქმიანობის განსაკუთრებულ სფეროებში. მაგალითად, პროდუქციის დაპროექტება-კონსტრუირება, მარკეტინგი, გასაღება ან პროდუქციის რეალიზაციის შემდგომი მომსახურება.

33. ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულს შენარჩუნებული აქვს საკუთარი ბუღალტრული აღრიცხვა და იგი ფინანსურ ანგარიშგებას მოამზადებს და წარადგენს ისევე, როგორც სხვა ერთეულები, სსბასს-ების, ან, შესაბამის შემთხვევაში, ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა სტანდარტების შესაბამისად.
34. თითოეული სრულუფლებიანი მონაწილე, როგორც წესი, ფულს ან სხვა რესურსებს აბანდებს ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში. ეს შენატანები აისახება ხსენებული სრულუფლებიანი მონაწილის საბუღალტრო ჩანაწერებში და საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში, როგორც ინვესტიციების დაბანდება ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში

სრულუფლებიანი მონაწილის ფინანსური ანგარიშგება

პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდი

35. სრულუფლებიანმა მონაწილემ ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში მონაწილეობა უნდა აღიაროს პროპორციული კონსოლიდაციის ან 43-ე პუნქტში აღწერილი ალტერნატიული მეთოდით. პროპორციული კონსოლიდაციის დროს გამოყენებულ უნდა იქნეს ქვემოთ დადგენილი წარდგენის ორი ფორმიდან ერთ-ერთი.
36. სრულუფლებიანმა მონაწილემ ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში თავისი მონაწილეობა უნდა ასახოს პროპორციული კონსოლიდაციის ორი საანგარიშგებო ფორმიდან ერთ-ერთის გამოყენებით, მიუხედავად იმისა: (ა) გააჩნია – თუ არა მას ასევე ინვესტიცია კონტროლირებულ ერთეულშიც, ან (ბ) წარმოადგენს თუ არა მისი ფინანსური ანგარიშგება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას.
37. ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში კუთვნილი წილის ასახვისას კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება იმას, რომ სრულუფლებიანმა მონაწილემ ასახოს შეთანხმების ბუნება და რეალური ეკონომიკური არსი, ვიდრე

ერთობლივი საქმიანობის სტრუქტურა ან ფორმა. ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში სრულუფლებიან მონაწილეს გააჩნია თავისი წილი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელში, ან სასარგებლო გამოყენებაში საკუთარი წილის შესაბამისად ერთეულის აქტივებსა და ვალდებულებებში. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში კონტროლის სფეროების შესახებ შეთანხმების რეალური ეკონომიკური ბუნებისა და არსის ასახვა იმას ნიშნავს, რომ კონტროლის სრულუფლებიანი მონაწილე თავის წილს ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის საქმიანობის აქტივებში, ვალდებულებებში, შემოსავალსა და ხარჯებში ასახავს 39-ე პუნქტში განხილული ორი საანგარიშგებო ფორმიდან ერთ-ერთის გამოყენებით.

38. პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდის გამოყენება ნიშნავს, რომ სრულუფლებიანი მონაწილე თავის კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახავს საკუთარ წილს ერთობლივად კონტროლირებულ აქტივებში და აგრეთვე ერთობლივი ვალდებულებების იმ წილს, რომლისთვისაც იგი ერთობლივად არის პასუხისმგებელი. სრულუფლებიანი მონაწილის ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგება მოიცავს თავის წილს ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის შემოსავალსა და ხარჯებში. პროპორციული კონსოლიდაციის მრავალი პროცედურა მსგავსია კონტროლირებულ ერთეულებში დაბანდებული ინვესტიციების კონსოლიდაციის იმ პროცედურებისა, რომლებიც აღწერილია სსბასს 6-ში.
39. პროპორციული კონსოლიდაციის მისაღწევად შესაძლებელია სხვადასხვა ფორმის გამოყენება. სრულუფლებიანმა მონაწილემ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიძლება პირდაპირ შეკრიბოს ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში თავისი წილის შესაბამისი თანხები და თავისი ანალოგიური მუხლები. მაგალითად, მას შეუძლია გააერთიანოს ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებში თავისი წილი და საკუთარი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, ან ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის ძირითად საშუალებებში დაბანდებული თავისი წილი და საკუთარი ანალოგიური მუხლების თანხები. ალტერნატიულად, სრულუფლებიან მონაწილეს შეუძლია ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის აქტივებში, ვალდებულებებში, შემოსავალსა და ხარჯებში არსებული თავისი წილის შესაბამისი ცალკეული მუხლი ჩართოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში; მაგალითად, მას შეუძლია ასევე თავისი წილი ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის მიმდინარე აქტივებში ცალკე აჩვენოს, საკუთარი მიმდინარე აქტივების შემადგენელი ნაწილის სახით, ასევე თავისი წილი ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის ძირითად საშუალებებში, საკუთარი

ძირითადი საშუალებების შემადგენელი ნაწილის სახით. ორივე საანგარიშგებო ფორმა შედეგად გვაძლევს ნამეტის ან დეფიციტის და აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლისა და ხარჯების ერთსა და იმავე რაოდენობას. წინამდებარე სტანდარტის თანახმად, მისაღებია ორივე მათგანის გამოყენება.

40. ორივე შემთხვევაში, დაუშვებელია: (ა) აქტივების ან ვალდებულებების დაბალანსება სხვა ვალდებულებების ან აქტივების გამოქვითვის გზით, ან (ბ) შემოსავლისა და ხარჯების დაბალანსება სხვა ხარჯების ან შემოსავლის გამოქვითვით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც არსებობს ამის იურიდიული უფლება და ამგვარი დაბალანსება ნიშნავს აქტივის გაყიდვას ან ვალდებულების დაფარვას.
41. **სრულუფლებიანმა მონაწილემ უნდა შეწყვიტოს პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდის გამოყენება იმ დღიდან, როდესაც მას უწყდება ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულზე ერთობლივი კონტროლის უფლება.**
42. სრულუფლებიანი მონაწილე წყვეტს პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდის გამოყენებას იმ დღიდან, როდესაც მას უწყდება ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულზე ერთობლივი კონტროლის უფლება. ეს მაშინ ხდება, როდესაც სრულუფლებიანი მონაწილე ყიდის თავის წილს, ან, როდესაც ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულს ისეთი შეზღუდვები ეკისრება, რომ მას აღარ შეუძლია ერთობლივი კონტროლის განხორციელება.

კაპიტალ-მეთოდი

43. **როგორც პროპორციული კონსოლიდაციის ალტერნატივა, რომელიც აღწერილია 35-ე პუნქტში, სრულუფლებიანმა მონაწილემ თავისი წილი ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში, კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აღიაროს კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით.**
44. სრულუფლებიანმა მონაწილემ ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში თავისი მონაწილეობა უნდა ასახოს კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით, მიუხედავად იმისა, გააჩნია თუ არა მას ასევე ინვესტიცია კონტროლირებულ ერთეულშიც ან მისი ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს თუ არა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას.
45. ზოგიერთი სრულუფლებიანი მონაწილე ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში თავისი წილის ასახვისათვის იყენებს კაპიტალ-მეთოდს, სსპას 7-ის შესაბამისად. კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებას ემხრობიან: (ა) ის სპეციალისტები, რომელთა თვალსაზრისით დაუშვებელია კონტროლირებული ელემენტების მიმატება ერთობლივად კონტროლირებულ ელემენტებთან, აგრეთვე

(ბ) ის სპეციალისტები, რომლებსაც მიაჩნიათ, რომ ერთობლივი საქმიანობის მონაწილეებს უფრო მნიშვნელოვანი გავლენა აქვთ ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულზე, ვიდრე ერთობლივ კონტროლს. ეს სტანდარტი არ იძლევა კაპიტალ-მეთოდის გამოყენების რეკომენდაციას, ვინაიდან პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდი უკეთ ასახავს ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში სრულუფლებიანი მონაწილის მონაწილეობის ბუნებას და ეკონომიკურ არსს, ანუ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელში ან სასარგებლო გამოყენებაში სრულუფლებიანი მონაწილის წილზე კონტროლს. მიუხედავად ამისა, სტანდარტით ნებადართულია კაპიტალ-მეთოდის, როგორც ალტერ-ნატიული მიდგომის გამოყენება ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში არსებული წილების აღიარებისას.

46. სრულუფლებიანმა მონაწილემ უნდა შეწყვიტოს კაპიტალ-მეთოდის გამოყენება, როდესაც ხდება ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულებში არსებული წილების აღიარება იმ დღიდან, როდესაც მას უწყდება ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულზე ერთობლივი კონტროლის ან მნიშვნელოვანი გავლენის უფლება.

განთავისუფლება პროპორციული კონსოლიდაციისა და კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებისგან

47. ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში წილის, რომლისთვისაც არსებობს მტკიცებულება, რომ იგი შეძენილი და გამიზნულია მხოლოდ გასაყიდად, თორმეტი თვის განმავლობაში შეძენის თარიღიდან და არსებობს მტკიცებულება, რომ ხელმძღვანელობა აქტიურად ეძებს მყიდველს, როგორც ეს განსაზღვრულია 3(ა) ქვეპუნქტით, კლასიფიცირებულ უნდა იქნეს როგორც ვაჭრობისათვის განკუთვნილი და აღირიცხოს სსბასს 29-ის მიხედვით.

48. 47-ე პუნქტით გათვალისწინებული ფინანსური ინსტრუმენტების აღიარებისა და შეფასების შესახებ მითითებები მოცემულია სსბასს 29-ში.

49. იმ შემთხვევაში, როდესაც 3(ა) და 47-ე პუნქტების შესაბამისად მონაწილეობა ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში,, რომელიც ადრე აღრიცხული იყო გასაყიდად გამიზნულ ფინანსურ ინსტრუმენტად, არ გაიყიდება თორმეტი თვის განმავლობაში, იგი უნდა აღირიცხოს პროპორციული კონსოლიდაციის ან კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით მისი შეძენის თარიღიდან (მითითებები შეძენის თარიღის ცნების შესახებ მოცემულია შესაბამის საერთაშორისო, ან ადგილობრივ ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტში, რომელიც შეეხება ბიზნეს გაერთიანებას). ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მოიცავს შეძენის შემდეგ პერიოდებს, უნდა გადაანგარიშდეს.

50. გამონაკლის შემთხვევებში, სრულუფლებიანმა მონაწილემ შესაძლოა მოძებნოს 3(ა) და 47-ე პუნქტებში განხილული წილის მყიდველი, მაგრამ შეძენის თარიღიდან თორმეტი თვის განმავლობაში შესაძლოა გაყიდვის პროცესი დასრულებული არ იყოს მარეგულირებელი ორგანოებიდან, ან სხვა უწყებებიდან ნებართვის მიღების საჭიროების გამო. სრულუფლებიან მონაწილეს არ მოეთხოვება პროპორციული კონსოლიდაციის, ან კაპიტალ-მეთოდის გამოყენება ერთობლივად კონტროლირებულ სამეურნეო ერთეულში მონაწილეობის მიმართ, იმ შემთხვევაში, თუ: (ა) ანგარიშგების თარიღისათვის კვლავ მიმდინარეობს გაყიდვის პროცესი, და (ბ) არ არსებობს მიზეზი ვირწმუნოთ, რომ გაყიდვის პროცესი არ დასრულდება ანგარიშგების თარიღიდან მცირე ხანში.
51. იმ თარიღიდან, როდესაც ერთობლივად კონტროლირებული ერთეული ხდება სრულუფლებიანი მონაწილის კონტროლირებული ერთეული, სრულუფლებიანმა მონაწილემ თავისი წილი უნდა აღრიცხოს სსბასს 6-ის შესაბამისად. იმ თარიღიდან, როდესაც ერთობლივად კონტროლირებული ერთეული გახდება სრულუფლებიანი მონაწილის მეკავშირე ერთეული, სრულუფლებიანმა მონაწილემ თავისი მონაწილეობა უნდა აღრიცხოს სსბასს 7-ის შესაბამისად.

სრულუფლებიანი მონაწილის ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება

52. ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში არსებული წილი სრულუფლებიანი მონაწილის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს, სსბასს 6-ის 58-64-ე პუნქტების შესაბამისად.
53. წინამდებარე სტანდარტი არ განსაზღვრავს, რომელმა ერთეულმა უნდა აწარმოოს ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება საჯარო სარგებლობისათვის.

ოპერაციები სრულუფლებიან მონაწილესა და ერთობლივ საქმიანობას შორის

54. იმ შემთხვევაში, როდესაც სრულუფლებიანი მონაწილე წილის სახით ერთობლივ საქმიანობაში შეიტანს ან მიჰყიდის აქტივებს, ამ ოპერაციიდან წარმოშობილი მოგებისა და ზარალის ნებისმიერი ნაწილი უნდა ასახავდეს ოპერაციის შინაარსს. თუ აქტივები დარჩება ერთობლივ საქმიანობაში და სრულუფლებიანი მონაწილე გადასცემს საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკსა და სარგებელს, მან უნდა აღიაროს და ასახოს მოგების ან ზარალის მხოლოდ ის ნაწილი, რომელიც შეესაბამება სხვა სრულუფლებიანი მონაწილეების წილს. სრულუფლებიანმა მონაწილემ უნდა ასახოს ამ ოპერაციიდან მიღებული ზარალის მთელი თანხა, როდესაც აქტივში წილის ჩადების ან მისი გაყიდვის

პროცესი ადასტურებს მიმდინარე აქტივების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შემცირებას ან გაუფასურების ზარალს.

55. იმ შემთხვევაში, როდესაც სრულუფლებიანი მონაწილე ერთობლივი საქმიანობისაგან შეიძენს აქტივებს, მან არ უნდა აღიაროს ამ ოპერაციიდან მიღებული მოგების თავისი წილი მანამ, სანამ იგი სხვა დამოუკიდებელ მხარეს არ მიჰყიდის აქტივებს. სრულუფლებიანმა მონაწილემ ამ გარიგებიდან მიღებულ ზარალში თავისი წილი ისევე უნდა აღიაროს, როგორც შემოსავლის დროს, იმ გამონაკლისის შემთხვევების გარდა, როდესაც ზარალი დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს, თუ იგი წარმოადგენს მიმდინარე აქტივების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შემცირებას ან გაუფასურების ზარალს.
56. იმისათვის, რომ სრულუფლებიანმა მონაწილემ შეაფასოს, ერთობლივ საქმიანობასთან გარიგება წარმოადგენს თუ არა აქტივის გაუფასურების მტკიცებულებას, სრულუფლებიანი მონაწილე აქტივების ანაზღაურებად ღირებულებას, ან, შესაბამის შემთხვევაში, აქტივების მომსახურების ანაზღაურებად ღირებულებას განსაზღვრავს სსბასს 21-ის - *ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება* - მიხედვით. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას აქტივებიდან მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ნაკადები ფასდება, აქტივის უწყვეტი გამოყენებისა და ერთობლივი საქმიანობიდან მისი საბოლოო გასვლის მიხედვით. ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას თანაბარუფლებიანი მონაწილე აქტივის დარჩენილი მომსახურების პოტენციალის მიმდინარე ღირებულებას აფასებს, სსბასს 21-ით განსაზღვრული შესაბამისი მეთოდების გათვალისწინებით.

ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის წარდგენა ინვესტორის ფინანსურ ანგარიშგებაში

57. ერთობლივი საქმიანობის ინვესტორი, რომელსაც არ გააჩნია ერთობლივი კონტროლის უფლება, მაგრამ ერთობლივ საქმიანობაზე მნიშვნელოვანი გავლენის უფლება აქვს, ერთობლივ საქმიანობაში თავის წილს აღრიცხავს სსბასს 7-ის შესაბამისად.
58. მითითებები ერთობლივ საქმიანობაში წილების აღრიცხვის შესახებ, იმ შემთხვევაში, როდესაც ინვესტორს არ გააჩნია ერთობლივი კონტროლის უფლება, ან მნიშვნელოვანი გავლენა, მოცემულია სსბასს 29-ში.

ერთობლივი საქმიანობის მმართველები

59. ერთობლივი საქმიანობის მმართველებმა, ან ხელმძღვანელებმა ნებისმიერი გასამრჯელო უნდა ასახონ სსბასს 9-ის - *შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან, შესაბამისად.*
60. ერთი ან მეტი სრულუფლებიანი მონაწილე, ამავე დროს, შეიძლება იყოს ერთობლივი საქმიანობის მმართველი, ან ხელმძღვანელი, რომლებიც, როგორც წესი, იღებენ შესაბამის ანაზღაურებას. ანაზღაურება უნდა აისახოს ერთობლივი საქმიანობის ხარჯად.

განმარტებითი შენიშვნები

61. სრულუფლებიანმა მონაწილემ უნდა ასახოს:
- (ა) შემდეგი პირობითი ვალდებულებების აგრეგირებული თანხა, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ვალდებულებების დაფარვა მოსალოდნელია შორეულ მომავალში, სხვა პირობითი ვალდებულებებისაგან განცალკევებით;
 - (i) სრულუფლებიანი მონაწილის მიერ ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან დაკავშირებით გაწეული ნებისმიერი პირობითი ვალდებულებები და თავისი წილი სხვა სრულუფლებიან მონაწილესთან ერთად გაწეულ პირობით ვალდებულებებში;
 - (ii) თავისი წილი ერთობლივი საქმიანობის პირობით ვალდებულებებში, რომლისთვისაც იგი პირობითად არის ვალდებული; და
 - (iii) ის პირობითი ვალდებულებები, რომლებიც იმიტომ წარმოიშვა, რომ სრულუფლებიანი მონაწილე პირობითად ვალდებულია ერთობლივი საქმიანობის სხვა სრულუფლებიანი მონაწილის ვალდებულების დაფარვაზე; და
 - (ბ) შემდეგი პირობითი აქტივების მოკლედ აღწერა და, შემდგომისდაგვარად, მათი ფინანსური შედეგის შეფასება, როდესაც სავარაუდოა ეკონომიკური სარგებლის, ან სასარგებლო გამოყენების პოტენციალის მიღება:
 - (i) სრულუფლებიანი მონაწილის ნებისმიერი პირობითი აქტივები, რომლებიც წარმოიქმნა ერთობლივ საქმიანობაში თავის წილთან დაკავშირებით და თითოეულ პირობით აქტივში თავის წილთან დაკავშირებით, რომელიც სხვა სრულუფლებიან მონაწილესთან ერთად წარმოიქმნა; და
 - (ii) თავისი წილი თავად ერთობლივი საქმიანობის პირობით აქტივებში.

62. სრულუფლებიანმა მონაწილემ ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან დაკავშირებით, სხვა ვალდებულებებისაგან განცალკევებით, უნდა ასახოს შემდეგი ვალდებულებების აგრეგირებული თანხა:
- (ა) სრულუფლებიანი მონაწილის მიერ ერთობლივ საქმიანობასთან დაკავშირებით აღებული ნებისმიერი საინვესტიციო ვალდებულება და თავისი წილი სხვა ინვესტორებთან ერთად აღებულ ანალოგიურ ვალდებულებებში; და
 - (ბ) თავისი წილი თავად ერთობლივი საქმიანობის საინვესტიციო ვალდებულებებში.
63. სრულუფლებიანმა მონაწილემ უნდა ჩამოთვალოს და ასახოს მნიშვნელოვან ერთობლივ საქმიანობაში მფლობელობის ინტერესი და ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში მონაწილეობის პროცენტი. სრულუფლებიანმა მონაწილემ, რომელიც ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში თავისი მონაწილეობის აღრიცხვისათვის იყენებს პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდის პირდაპირ, მუხლობრივ მიმატების ფორმას ან კაპიტალ-მეთოდს, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა განმარტოს თითოეული მიმდინარე და გრძელვადიანი აქტივისა და ვალდებულების, შემოსავლისა და ხარჯების აგრეგირებული თანხები, რომლებიც დაკავშირებულია ერთობლივ საქმიანობაში თავის წილთან.
64. სრულუფლებიანმა მონაწილემ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს, თუ რა მეთოდს იყენებს იგი ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულში მონაწილეობის აღიარებისათვის.

გარდამავალი დებულებები

65. როდესაც ხდება წინამდებარე სტანდარტით გათვალისწინებული პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდის შემოღება, სრულუფლებიან მონაწილეებს არ მოეთხოვებათ მათ შორის, მათ მიერ კონტროლირებულ ერთეულებს და ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულებს შორის არსებული ნაშთებისა და ოპერაციების ანულირება სამი წლის განმავლობაში იმ საანგარიშგებო პერიოდებისათვის, რომლებიც იწყება იმ თარიღიდან, როდესაც დარიცხვის მეთოდი პირველად იქნა შემოღებული სსბასს-ების შესაბამისად.
66. იმ ერთეულებს, რომლებიც პირველად შემოიღებენ დარიცხვის მეთოდს სსბასს-ების მიხედვით, შესაძლოა ჰქონდეთ მათ მიერ მრავალი კონტროლირებული და ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულები, რომელთა შორის მნიშვნელოვანი რაოდენობის ოპერაციების განხორციელება ხდება. შესაბამისად, თავდაპირველად

შესაძლოა რთული იყოს ყველა იმ ოპერაციისა და ნაშთის იდენტიფიცირება, რომელიც გამორიცხულ უნდა იქნეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის. ამ მიზნით, 65-ე პუნქტი ითვალისწინებს დროებით განთავისუფლებას, ერთეულებსა და მათ მიერ ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულებს შორის არსებული ნაშთებისა და ოპერაციების გამორიცხვის სრულად განხორციელებისაგან.

67. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეულები 65-ე პუნქტით გათვალისწინებული გარდამავალი დებულებით ისარგებლებენ, მათ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახონ ეს ფაქტი, რომ ადგილი არ ჰქონია ერთეულებს შორის ყველა შიდა ნაშთისა და ოპერაციის გამორიცხვას.
68. სსბასს 8 (2000 წ.) შეიცავს გარდამავალ დებულებებს, რომლებიც ერთეულებს აძლევს სამ წლამდე პერიოდს მისი პირველად შემოდების თარიღიდან, რათა სრულად განხორციელდეს ეკონომიკურ ერთეულთან არსებულ ერთეულებს შორის ნაშთებისა და ოპერაციების ანულირება. იმ სამეურნეო ერთეულებმა, რომლებმაც უფრო ადრე შემოიღეს სსბასს 8 (2000 წ.), შეუძლიათ კვლავ ისარგებლონ სამწლიანი გარდამავალი პერიოდის შესახებ დებულებით, სსბასს 8-ის (2000 წ.) პირველად გამოყენების თარიღიდან.

ძალაში შესვლის თარიღი

69. ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს 2008 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებულ პერიოდებს. მისაღებია სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოყენებაც. თუ სამეურნეო ერთეული ამ სტანდარტს 2008 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა განმარტოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 69ა. 1-ელ პუნქტში ცვლილება შევიდა 2010 წლის იანვარში გამოქვეყნებული დოკუმენტით - *სსბასს-ების გაუმჯობესება*. ერთეულმა უნდა ისარგებლოს ამ შესწორებით წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს 2011 წლის 1 იანვარს, ან მის შემდგომ პერიოდებს. თუ ერთეული ამ შესწორებას გამოიყენებს იმ პერიოდისათვის, რომელიც იწყება 2011 წლის 1 იანვრამდე, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა ეს ფაქტი ასახოს და ადრეული პერიოდისათვის გამოიყენოს სსბასს 28-ის - *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა* - მე-3 პუნქტი სსბასს 7-ის მე-3 პუნქტი, და სსბასს 30-ის - *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებები* - მე-3 პუნქტი. მისაღებია ერთეულის მიერ მისი პერსპექტივაში გამოყენება.

70. როდესაც ერთეული შემოიღებს სსბასს-ებით განსაზღვრულ დარიცხვის მეთოდს, ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღის შემდეგ, წინამდებარე სტანდარტი გავრცელდება ერთეულის იმ წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მოიცავს დარიცხვის მეთოდის შემოღების თარიღიდან, ან მის შემდგომ დაწყებულ პერიოდებს.

სსბასს 8-ის (2000 წ.) გაუქმება

71. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის 2000 წელს გამოცემულ სსბასს 8-ს - ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის ფინანსური ანგარიშგება.

დანართი

შესწორებები სხვა სსბასს-ებში

სსბასს 8-ის, ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის ფინანსური ანგარიშგება, წინა ვერსიაზე გაკეთებული მითითებები შეცვლილია სსბასს 8-ით - ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა - იმ სსბასს-ებში, რომელიც ძალაში შევიდა 2008 წლის 1 იანვარს.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი სსბასს 8-ს თან ახლავს, მაგრამ არ არის ამ სტანდარტის ნაწილი

2003 სსბასს 8-ის გადასინჯვა ბასსს-ს 2003 წლის ზოგადი გაუმჯობესების პროექტის შედეგად

წინასიტყვი

- დს1. სსბასსს-ის ფასს-ების თანხვედრის პროგრამა სსბასსს-ის სამუშაო პროგრამაში მნიშვნელოვან ადგილს იკავებს. სსბასსს-ის პოლიტიკა გულისხმობს დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებული სსბასსს-ების ჰარმონიზებას ბასსსს-ს მიერ გამოცემულ ფასს-ებთან, როდესაც ეს მიზანშეწონილია საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის.
- დს2. დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებული სსბასსს-ებში, რომელიც ჰარმონიზებულია ფასს-ებთან, შენარჩუნებულია ფასს-ების მოთხოვნები, სტრუქტურა და ტექსტი გარდა, იმ შემთხვევებისა, როდესაც, საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკის გამო ადგილი აქვს გადახვევას. შესაბამისი ფასს-დან გადახვევას ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც ფასს-ების მოთხოვნები, ან გამოყენებული ტერმინოლოგია არ შეესაბამება საჯარო სექტორს, ან, როდესაც საჭიროა დამატებითი კომენტარების გაკეთება, ან მაგალითების მოყვანა საჯარო სექტორისაჯარო სექტორის კონტექსტისათვის ცალკეული მოთხოვნების საილუსტრაციოდ. სსბასსს-ებსა და მათ ეკვივალენტურ ფასს-ებში არსებული განსხვავებები მოცემულია თითოეულ სსბასსს-ის ფასს-თან შედარების ნაწილში.
- დს3. ზოგადი გაუმჯობესების პროექტის ფარგლებში ბასსსს-მ 2002 წლის მაისში გამოსცა 13 ბასსს-ში შემოთავაზებული ცვლილებების განსახილველი პროექტი ¹. ბასსსს-ს ზოგადი გაუმჯობესების პროექტის მიზნები ითვალისწინებდა „სტანდარტებში არსებული ალტერნატიული ინტერპრეტაციების, გამეორებებისა და წინააღმდეგობების შემცირებას ან სრულიად აღმოფხვრას, ასევე თანხვედრის საკითხების განხილვასა და სხვა ასპექტების

¹ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასსს-ები) გამოაქვეყნა ბასსსს-ის წინამორბედმა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტმა. ბასსსს-ს მიერ გამოქვეყნებულ სტანდარტებს ეწოდება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასსს-ები). ბასსსს-ს განმარტებით ფასსს-ები მოიცავს ფასსს-ებს და ბასსსს-ებს, ასევე სტანდარტების ინტერპრეტაციებს. ზოგიერთ შემთხვევაში, ბასსსს-მა ცვლილება შეიტანა ზოგიერთ ბასსსს-ში, მისი გაუმჯობესების ნაცვლად, და, ამგვარ შემთხვევაში, უცვლელი რჩება ბასსსს-ის ძველი ნომერი.2

გაუმჯობესებას“. ფასს-ების საბოლოო ვერსია 2003 წლის დეკემბერში გამოქვეყნდა.

- დს4. 2000 წლის მაისში გამოცემული სსბასს 8 ეფუძნებოდა ბასს 31-ს - *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის ფინანსური ანგარიშგება* - (მოდულიზებულია 1994 წელს), რომელიც ხელახლა გამოიცა 2003 წლის დეკემბერში. 2003 წლის მეორე ნახევარში სსბასს-ის წინამორბედმა საჯარო სექტორის კომიტეტმა,² ამოქმედდა სსბასს-ების გაუმჯობესების პროექტი, 2003 წლის დეკემბერში გამოცემულ გაუმჯობესებულ ბასს-ებთან ჰარმონიზების მიზნით, როდესაც ეს მიზანშეწონილია.
- დს5. სსბასსს-მა განიხილა გაუმჯობესებული ბასს 31 და ზოგადად დაეთანხმა ბასსს-ს მიზეზებს, აღნიშნული სტანდარტის გადასინჯვის შესახებ და მასში შეტანილ შესწორებებს (ბასს-ის დასკვნის საფუძველი არ არის გადმოტანილი წინამდებარე სტანდარტში. ბასსს-ის სრული სააბონენტო მომსახურების ხელმომწერებს შეუძლიათ გაეცნონ სსბასს-ის მიერ გამოქვეყნებულ დასკვნის საფუძველს, სსბასსს-ს ვებგვერდის შემდეგ მისამართზე: <http://www.iasb.org>. იმ შემთხვევებში, როდესაც სსბასს განსხვავდება მისი შესაბამისი ბასს-დან, დასკვნის საფუძველში განმარტებულია საჯარო სექტორის სპეციფიკურობით განპირობებული განსხვავებები.
- დს6. ბასს 31-ში დამატებითი შესწორებები შევიდა 2003 წლის დეკემბერში გამოქვეყნებული ფასს-ების შედეგად. სსბასს 7 არ მოიცავს 2003 წლის დეკემბრის შემდეგ გამოცემული ფასს-ების შედეგად განპირობებულ შესწორებებს, რადგან სსბასსს-ს ისინი ჯერ არ განუხილია და არ ჩამოყალიბებია თავისი მოსაზრებები, აღნიშნულ ფასს-ებით გათვალისწინებული მოთხოვნების გამოყენების შესახებ, საჯარო სექტორის ერთეულებთან დაკავშირებით.

სსბასს 8-ის გადასინჯვა ბასსს-ს მიერ 2008 წელს გამოქვეყნებული ფასს-ების გაუმჯობესების შედეგად

- დს7. სსბასსს-მ განიხილა ბასს 31-ში შეტანილი ცვლილებები, რომელიც მოცემულია ბასსს-ის მიერ 2008 წლის მაისში გამოცემულ დოკუმენტში - ფასს-ების გაუმჯობესება - და ზოგადად დაეთანხმა ბასსს-ს მიზეზებს, აღნიშნული სტანდარტის გადასინჯვის შესახებ. სსბასსს-მა დასკვნა გამოიტანა, რომ არ არსებობს საჯარო სექტორის სპეციფიკურობით განპირობებული რაიმე მიზეზი, რომ უარყოფილ იქნეს აღნიშნული შესწორება.

² სსკ გარდაიქმნა სსბასსს-დ მაშინ, როდესაც ბსფ-ს საბჭომ ცვლილება შეიტანა სსკ-ის მანდატში და იგი 2004 წელს გარდაიქმნა სტანდარტების შემუშავებელ საბჭოდ .

ბასს 31-თან შედარება

სსბასს 8-ის - ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა - პირველწყაროს წარმოადგენს ბასს 31 - ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა და შეიცავს 2008 წლის მაისში გამოცემული დოკუმენტის - ფასს-ების გაუმჯობესება - შედეგად ბასს 31-ში შეტანილ შესწორებას. წინამდებარე სტანდარტის გამოქვეყნების თარიღისათვის სსბასსს-ს განხილული არ ჰქონდა ფასს 3-ის, საწარმოთა გაერთიანება და ფასს 5-ის - გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები - გამოყენების შესაძლებლობა, საჯარო სექტორის ორგანიზაციების მიმართ. სსბასს 8-სა და ბასს 31-ს შორის ძირითადი განსხვავებებია:

- ბასს 31-ში შეტანილი კომენტარების გარდა სსბასს 8-ში შეტანილი იქნა დამატებითი კომენტარები ამ სტანდარტით გათვალისწინებული დებულებების გამოყენების შესახებ საჯარო სექტორის ორგანიზაციების მიერ წარმოებულ ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებით.
- სსბასს 8-ში გამოყენებული ტერმინოლოგია ცალკეულ შემთხვევებში განსხვავდება ბასს 31-ში გამოყენებული ტერმინოლოგიისაგან. აღნიშნულის ყველაზე მნიშვნელოვან მაგალითებია ტერმინების „ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშება“, და „ნეტო აქტივები/საკუთარი კაპიტალი“, გამოყენება სსბასს 8-ში. ბასს 31-ში ამ ტერმინების ეკვივალენტური ტერმინებია „მოგებისა და ზარალის ანგარიშება“, და „საკუთარი კაპიტალი“.
- სსბასს 8-ში „ამონაგების“ ნაცვლად გამოყენებულია ტერმინი „შემოსავალი“.
- სსბასს 8-ში გამოყენებულია ბასს 31-ში გამოყენებული ტერმინისაგან განსხვავებული განმარტება „ერთობლივი საქმიანობის“ შესახებ. ტერმინი „სახელშეკრულებო შეთანხმება“ შეცვალა ტერმინმა „სავალდებულო შეთანხმება“.
- სსბასს 8 შეიცავს გარდამავალ დებულებას, რომელიც ნებას რთავს ერთეულებს გამოიყენონ პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდი და არ მოახდინონ თანაბარუფლებიან მონაწილეებს, მათ მიერ კონტროლირებულ ერთეულებს, და მათ მიერ ერთობლივად კონტროლირებულ ერთეულებს შორის არსებული ყველა ნაშთის და ოპერაციის ანულისება იმ საანგარიშებო პერიოდებისათვის, რომელიც იწყება სსბასს-ების შესაბამისად დარიცხვის მეთოდის პირველად შემოღების თარიღიდან სამი წლის განმავლობაში.

სსბასს 9—შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს 9), ძირითადად, ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს (ბასს) 18 - *ამონაგები* (1993 წ. განახლებული ვერსია). ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ზსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები ბასს 18-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის სავაჭრო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 9—შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ებით გამოწვეულ ცვლილებებს.

სსბასს 9 - შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან - გამოიცა 2001 წლის ივლისში.

მოგვიანებით სსბასს 9-ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ების შესაბამისად:

- სსბასს 27 – სოფლის მეურნეობა (გამოიცა 2009 წლის დეკემბერში);
- სსბასს 29 – ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება - (გამოიცა 2010 წლის იანვარში) ;
- სსბასს-ების გაუმჯობესება (გამოიცა 2010 წლის ნოემბერში)

სსბასს 9-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
1	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
9	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
10	შეცვლილია	სსბასს 27, 2009 წლის დეკემბერი სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
12	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
33	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
34	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
36	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
39	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
მდ1	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
		2010 წლის ნოემბერი
მდ12	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი
სათაური მდ29-ის ზემოთ	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
მდ32	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
მდ33	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
მდ34	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი

2001 წლის ივლისი

სსბასს 9—შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან

შინაარსი

პუნქტი

მიზანი

მოქმედების სფერო 1–10

განმარტებები 11–13

შემოსავალი 12–13

შემოსავლის შეფასება 14–17

ოპერაციის იდენტიფიკაცია 18

მომსახურების გაწევა 19–27

საქონლის გაყიდვა 28–32

პროცენტი, როიალტები და დივიდენდები 33–38

განმარტებითი შენიშვნები 39–40

ძალაში შესვლის თარიღი 41–42

მითითებები დანერგვაზე

ბასს 18-თან შედარება

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 9, *შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან* (სსბასს 9), – ჩამოყალიბებულია მიზანსა და 1-42 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 9 აღქმულ უნდა იქნეს მისი მიზნისა და *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის* კონტექსტში. სსბასს 3, *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*, იძლევა სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველს, დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში.

მიზანი

ბასსს-ის მიერ გამოცემულ *ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში* შემოსავალი განმარტებულია როგორც „საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის ზრდა, საანგარიშგებო პერიოდში აქტივების შემოსვლის ან ზრდის, ან ვალდებულებების შემცირების სახით, რასაც მოჰყვება კაპიტალის ზრდა, მესაკუთრეთა მხრიდან დამატებითი ინვესტირების გარეშე“. ბასსს-ის მიერ მიღებული ცნება „შემოსავალი“ გულისხმობს როგორც შემოსავალს, ასევე შემოსულობებს. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინი „შემოსავალი“ ჩანაცვლებულია ტერმინით „ამონაგები“, რომელიც მოიცავს როგორც ამონაგებს, ასევე შემოსულობებს. ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი სპეციფიკური მუხლი, რომელიც უნდა აღიარდეს როგორც შემოსავალი, განხილულია სხვა სტანდარტებში და წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფერო მათ არ მოიცავს. მაგალითად, ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული შემოსულობა ცალკე კონკრეტულად არის განხილული ძირითადი საშუალებების შესახებ სტანდარტებში და წინამდებარე სტანდარტში აღარ განიხილება.

მოცემული სტანდარტის მიზანია, განსაზღვროს გაცვლითი ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგად წარმოშობილი შემოსავლის აღრიცხვის წესი.

შემოსავლის აღრიცხვის პრინციპული საკითხია იმის დადგენა, როდის უნდა აღიარდეს შემოსავალი. შემოსავლის აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც მოსალოდნელია: (ა) ერთეულში ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა და (ბ) შესაძლებელია ამ სარგებლის ოდენობის საიმედოდ შეფასება. წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს იმ პირობებს, როდესაც აღნიშნული კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულად მიიჩნევა და, შესაბამისად, შეიძლება შემოსავლის აღიარება. სტანდარტი აგრეთვე შეიცავს ამ კრიტერიუმების პრაქტიკაში გამოყენების მითითებებს.

მოქმედების სფერო

1. ერთეულმა, რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით ამზადებს და წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას, წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს შემდეგი ტიპის გაცვლითი ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგად წარმოშობილი შემოსავლის ბუღალტრული აღრიცხვისათვის:

- (ა) მომსახურების გაწევა;
- (ბ) საქონლის გაყიდვა; და
- (გ) სხვა პირთა მიერ ერთეულის კუთვნილი აქტივების გამოყენება, რასაც მოჰყვება ერთეულში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა პროცენტის, როიალტებისა და დივიდენდების ან მსგავსი განაწილებების სახით.

2. **მოცემული სტანდარტი ეხება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულს, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.**
3. სსზასსს-ის მიერ გამოცემულ *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობაში* მითითებულია, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები იყენებენ ზასსსს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-ებს. სახელმწიფო კომერციული საწარმოების განმარტება მოცემულია სსზასსს 1-ში - *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა..*
4. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებულ შემოსავალზე.
5. საჯარო სექტორის ერთეულებს შემოსავლის მიღება შეუძლიათ როგორც გაცვლითი, ასევე არაგაცვლითი ოპერაციებიდან. გაცვლითი ოპერაცია ისეთი ოპერაციაა, რომლის დროსაც ერთეული იღებს აქტივებს ან მომსახურებას, ან იფარება მისი ვალდებულებები და გაცვლაში მონაწილე მეორე მხარეს პირდაპირ უხდის დაახლოებით იმავე ღირებულების საფასურს (ძირითადად, საქონლის, მომსახურების ან აქტივების გამოყენების ფორმით). გაცვლითი ოპერაციების მაგალითებია:
 - (ა) საქონლის ან მომსახურების შეძენა ან გაყიდვა;
 - (ბ) ძირითადი საშუალებების იჯარით გაცემა საბაზრო განაკვეთებით.
6. გაცვლითი და არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსავლის გასამიჯნად ყურადღება უნდა მიექცეს ოპერაციის შინაარსს და არა მის ფორმას. არაგაცვლითი ოპერაციების მაგალითია შემოსავალი, რომელიც მიღება ხელისუფლების მიერ დაწესებული გადასახდელების (მაგალითად, პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადები, მოსაკრებლები და ჯარიმები), გრანტებისა და შემოწირულობების შედეგად.
7. მომსახურების გაწევა, როგორც წესი, გულისხმობს ერთეულის მიერ მომსახურების შესრულებას ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადაში. მომსახურების გაწევა შეიძლება დასრულდეს ერთ საანგარიშგებო პერიოდში, ან გაგრძელდეს შემდგომ პერიოდებშიც. საჯარო სექტორის ერთეულთა მიერ გაწეული ზოგიერთი მომსახურება, რომლის დროსაც, როგორც წესი, შემოსავალი გაცვლის გზით მიიღება, შეიძლება მოიცავდეს საცხოვრებელი უზრუნველყოფას, წყალმომარაგების სისტემებისა და...ფასიანი სააქტივობილო გზების, აგრეთვე ტრანსფერული გადახდების მართვას. ზოგიერთი სახის მომსახურების გაწევის შესახებ გაფორმებული ხელშეკრულება უშუალოდ არის დაკავშირებული სამშენებლო ხელშეკრულებებთან, მაგალითად, პროექტის მენეჯერებისა და არქიტექტორების მომსახურების შესახებ დადებული

ხელშეკრულებები. ასეთი ტიპის შეთანხმებებიდან მიღებული შემოსავლის აღრიცხვის წესი წინამდებარე სტანდარტში არ განიხილება. მისი აღრიცხვა ხდება ბასს 11-ით, *სამშენებლო ხელშეკრულებები*, სამშენებლო ხელშეკრულებებისთვის დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად.

8. საქონელი მოიცავს: (ა) ერთეულის მიერ წარმოებულ პროდუქციას, რომელიც განკუთვნილია გასაყიდად, როგორცაა, მაგალითად, პუბლიკაციები და (ბ) იმ საქონელსა თუ პროდუქციას, რომელიც შეძენილია ხელმეორედ გაყიდვის მიზნით, მაგალითად, საცალო ვაჭრობის პროდუქცია, მიწა ან სხვა ქონება, რომლებიც გათვალისწინებულია ხელმეორედ გაყიდვისათვის.
9. სხვა პირთა მიერ ერთეულის კუთვნილი აქტივების გამოყენების შედეგად წარმოიშობა შემდეგი სახის შემოსავალი:
 - (ა) პროცენტი – ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების, ან ერთეულის კუთვნილი თანხების გამოყენებისთვის დარიცხული თანხები;
 - (ბ) როიალტები – ერთეულის კუთვნილი გრძელვადიანი აქტივების, მაგალითად, პატენტების, სავაჭრო ნიშნების, საავტორო უფლებებისა და კომპიუტერული უზრუნველყოფის გამოყენების უფლების გადაცემის შედეგად მიღებული შემოსავლები;
 - (გ) დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები - კაპიტალის ინვესტიციების მესაკუთრეებზე მოგების განაწილება, კაპიტალში ინვესტირებული წილის პროპორციულად, კაპიტალის კლასის მიხედვით.
10. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება შემოსავალზე, რომელიც წარმოიქმნება:
 - (ა) საიჯარო ხელშეკრულებებიდან (იხ. სსბასს 13, იჯარა);
 - (ბ) კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხული ინვესტიციებიდან მიღებული დივიდენდებიდან ან მსგავსი განაწილებებიდან (იხ. სსბასს 7, *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში*);
 - (გ) ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული შემოსულობებიდან (განხილულია სსბასს 17-ში, *ძირითადი საშუალებები*);
 - (დ) სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული შესაბამისი საერთაშორისო თუ ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების მოქმედების სფეროში შემავალი სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან;

- (ე) ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების რეალური ღირებულების ცვლილებით, ან მათი გაყიდვის შედეგად (მითითებები, ფინანსური ინსტრუმენტების აღიარებისა და შეფასების შესახებ შეგიძლიათ იხილოთ სსბასს 29-ში, *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*)
- (ვ) სხვა მიმდინარე აქტივების ღირებულების ცვლილებით;
- (ზ) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივების თავდაპირველი აღიარებისა და მათი რეალური ღირებულების ცვლილებით (იხ. სსბასს 27, *სოფლის მეურნეობა*);
- (ზ.ა) სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თავდაპირველი აღიარების შედეგად (იხ. სსბასს 27); და
- (თ) სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებიდან.

განმარტებები

11. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

გაცვლითი ოპერაცია არის ოპერაცია, რომლის დროსაც ერთი ერთეული იღებს აქტივებს ან მომსახურებას, ან იფარება მისი ვალდებულებები და გაცვლაში მონაწილე მეორე მხარეს პირდაპირ უხდის დაახლოებით იმავე ღირებულების საფასურს (ძირითადად, ფულადი სახსრების, საქონლის, მომსახურების ან აქტივების გამოყენების ფორმით).

რეალური ღირებულება არის თანხა, რომლითაც აქტივი შეიძლება გაიცვალოს ან ვალდებულება დაიფაროს საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის, „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით შესრულებულ ოპერაციაში.

არაგაცვლითი ოპერაცია აღნიშნავს ოპერაციას, რომელიც არ წარმოადგენს გაცვლით ოპერაციას. არაგაცვლითი ოპერაციის დროს, ესა თუ ის ერთეული მეორე ერთეულისაგან იღებს გარკვეულ ღირებულებას და ამის სანაცვლოდ მას დაახლოებით იმავე ღირებულების საფასურს პირდაპირ არ უხდის, ან მეორე ერთეულს აძლევს გარკვეულ ღირებულებას და მისგან სანაცვლოდ დაახლოებით იმავე ღირებულების საფასურს პირდაპირ არ იღებს.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

შემოსავალი

12. შემოსავალი მოიცავს მხოლოდ ერთეულის მიერ თავის საკუთარ ანგარიშზე მიღებული ან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის საერთო თანხას. სახელმწიფოს აგენტის ან სხვა სახელმწიფო ორგანიზაციის მიერ, ან მესამე პირთა სახელით მიღებული თანხები, როგორიცაა ტელეფონთა და ელექტროენერგიით სარგებლობისთვის დაწესებული გადასახადების მოკრება საფოსტო განყოფილების მიერ აღნიშნული მომსახურების მომწოდებელი კომპანიების სახელით, არ წარმოადგენს ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს, რომელსაც იღებს ერთეული და არ იწვევს ამ ერთეულის აქტივების ზრდას, ან მისი ვალდებულებების შემცირებას, ამიტომ ისინი შემოსავლად არ განიხილება. ანალოგიურად, სააგენტო ურთიერთობებში მიღებული ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის საერთო თანხა მოიცავს პრინციპალის სახელით მოზიდულ თანხასაც, რომელიც არ იწვევს ერთეულის წმინდა აქტივების/კაპიტალის ზრდას. პრინციპალის სახელით მიღებული თანხები არ არის შემოსავალი, სამაგიეროდ, შემოსავლად განიხილება პრინციპალის მთლიანი თანხების მოკრების ან განკარგვისათვის მიღებული ან მისაღები ნებისმიერი საკომისიო თანხა.
13. დაფინანსებიდან შემოსული თანხები, კერძოდ, ნასესხები სახსრები, არ აკმაყოფილებს შემოსავლის განმარტებას, რადგან: (ა) ამ დროს ერთნაირად იცვლება როგორც აქტივები, ასევე ვალდებულებები და (ბ) ეს არავითარ გავლენას არ ახდენს წმინდა აქტივებზე/კაპიტალზე. დაფინანსებიდან შემოსული თანხები პირდაპირ აისახება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში და ემატება აქტივებისა და ვალდებულებების ნაშთს.

შემოსავლის შეფასება

14. შემოსავლის შეფასება უნდა მოხდეს, მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულების მიხედვით.
15. ამა თუ იმ ოპერაციასთან დაკავშირებული შემოსავლის სიდიდე, როგორც წესი, განისაზღვრება, ერთეულსა და აქტივის ან მომსახურების მყიდველს ან მომხმარებელს შორის შეთანხმების საფუძველზე. მისი შეფასება ხდება ერთეულის მიერ მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულებით, ნებისმიერი საცალო და საბითუმო სავაჭრო ფასდათმობის გათვალისწინებით.

16. უმეტეს შემთხვევებში, ანაზღაურება ხდება ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტებით და, შესაბამისად, შემოსავლის თანხაც მიღებული ან მისაღები ფულადი სახსრებისა და ფულადი სახსრების ეკვივალენტების ტოლია. თუმცა, როდესაც ფულის ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტის შემოსვლა ერთეულში ყოვნდება, ანაზღაურების რეალური ღირებულება შეიძლება მიღებული ან მისაღები ფულადი სახსრების ნომინალურ ოდენობაზე ნაკლები აღმოჩნდეს. მაგალითად, საქონლის ყიდვის საფასურად ერთეულმა შეიძლება მყიდველს მისცეს უპროცენტო კრედიტი, ან დაეთანხმოს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე დაბალპროცენტიანი თამასუქის მიღებას. თუ ხელშეკრულება, თავისი არსით, ფაქტობრივად, ფინანსურ ოპერაციას წარმოადგენს, ანაზღაურების რეალური ღირებულება განისაზღვრება მომავალში მისაღები ყველა თანხის დისკონტირებით, პირობითი საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით. პირობით საპროცენტო განაკვეთს უფრო ნათლად განსაზღვრავს:

- (ა) ანალოგიური კრედიტუნარიანი ემიტენტის ანალოგიურ ინსტრუმენტზე უმეტესად გავრცელებული განაკვეთი; ან
- (ბ) საპროცენტო განაკვეთი, რომლითაც ხდება მოცემული ინსტრუმენტის ნომინალური ღირებულების დისკონტირება მოცემული საქონლის ან მომსახურების მიმდინარე ფასამდე, რომელიც მას ექნებოდა, გაყიდვის მომენტში სრული ანგარიშსწორების შემთხვევაში.

რეალურ ღირებულებასა და ანაზღაურების ნომინალურ ოდენობას შორის სხვაობა უნდა აღიარდეს როგორც საპროცენტო შემოსავალი, 33-ე და 34-ე პუნქტების შესაბამისად.

17. საქონლისა და მომსახურების გაცვლა ანალოგიური ბუნებისა და ღირებულების მქონე საქონელსა და მომსახურებაზე არ მიიჩნევა შემოსავლის წარმომქმნელ ოპერაციად. ეს, ძირითადად, ეხება ისეთი პროდუქტების გაცვლას, როგორიცაა ზეთი და რძე, როდესაც მომწოდებლები აწარმოებენ სხვადასხვა გეოგრაფიულ სივრცეში არსებული პროდუქტების გაცვლას, ამა თუ იმ კონკრეტულ ადგილას წარმოშობილი მოთხოვნების დროულად დაკმაყოფილების მიზნით. თუ საქონლის გაყიდვა ან მომსახურების გაწევა ხდება განსხვავებული სახის საქონლის ან მომსახურების სანაცვლოდ, ასეთი გაცვლა მიჩნეულია შემოსავლის წარმომქმნელ ოპერაციად. შემოსავლის სიდიდე განისაზღვრება, მიღებული საქონლისა და მომსახურების რეალური ღირებულების მიხედვით დამმისი კორექტირება ხდება გადაცემული ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების თანხით. იმ შემთხვევაში, თუ შეუძლებელია მიღებული საქონლისა და მომსახურების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა, შემოსავლის შეფასება ხდება გაცემული საქონლის ან მომსახურების რეალური ღირებულებით.

ბით, რომელიც შემდგომ კორექტირდება, გადაცემული ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების თანხის მიხედვით.

ოპერაციის განსაზღვრა

18. როგორც წესი, წინამდებარე სტანდარტის აღიარების კრიტერიუმები გამოიყენება თითოეული ოპერაციის მიმართ. თუმცა, ზოგჯერ აუცილებელია მათი ცალ-ცალკე გამოყენება, ერთი და იმავე ოპერაციის დამოუკიდებელი კომპონენტების მიმართ, რათა დადგინდეს ოპერაციის რეალური შინაარსი. მაგალითად, თუ საქონლის სარეალიზაციო ფასში შედის შემდგომი მომსახურებისთვის განკუთვნილი იდენტიფიცირებადი თანხა, ეს უკანასკნელი ცალკე გამოიყოფა და აღიარდება როგორც შემოსავალი, აღნიშნული მომსახურების შესრულების მთელი პერიოდის განმავლობაში. ამის საპირისპიროდ, აღიარების კრიტერიუმების გამოყენება შეიძლება საჭირო იყოს ერთდროულად, ორი ან მეტი ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული ოპერაციის მიმართ, თუ შეუძლებელია ამ ოპერაციებიდან მიღებული კომერციული შედეგების გამოცალკევება, შესრულებული ოპერაციების მთელი ერთობლიობის განხილვის გარეშე. მაგალითად, ერთეულმა შეიძლება გაყიდოს საქონელი და, იმავედროულად, დადოს სხვა ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს ამავე საქონლის უკან შესყიდვას გარკვეული პერიოდის შემდეგ. ცხადია, ასეთი გარიგებით აწულირდება ოპერაციის რეალური შედეგი და ამიტომ ორივე ოპერაცია ერთად უნდა იქნეს განხილული.

მომსახურების გაწევა

19. იმ შემთხვევაში, თუ შესაძლებელია მომსახურების გაწევის ოპერაციის შედეგის საიმედოდ განსაზღვრა, მასთან დაკავშირებული შემოსავალი აღიარდება, საანგარიშგებო თარიღისთვის მომსახურების ხელშეკრულების შესრულების სტადიის მიხედვით. ოპერაციის შედეგის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია მაშინ, თუ დაკმაყოფილებულია ყველა შემდეგი პირობა:
 - (ა) შემოსავლის ოდენობის განსაზღვრა შესაძლებელია საიმედოდ;
 - (ბ) მოსალოდნელია მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა ერთეულში;
 - (გ) შესაძლებელია მომსახურების გაწევის ხელშეკრულების შესრულების სტადიის საიმედოდ შეფასება საანგარიშგებო თარიღისთვის; და

(დ) შესაძლებელია მომსახურებაზე უკვე გაწეული და ხელშეკრულების მთლიანად შესრულებისთვის საჭირო დანახარჯების საიმედოდ შეფასება.

20. შემოსავლის აღიარებას, ოპერაციის (მომსახურების ხელშეკრულების) შესრულების სტადიის მიხედვით, ხშირად უწოდებენ პროცენტული შესრულების მეთოდს. აღნიშნული მეთოდის თანახმად, შემოსავალი აღიარდება იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, რომლებშიც ხდება მომსახურების გაწევა. მაგალითად, ერთეული, რომელიც ეწევა ქონების შეფასების მომსახურებას, შემოსავალს აღიარებს ინდივიდუალური შეფასებების დასრულებისას. ამ მეთოდით შემოსავლის აღიარება უზრუნველყოფს სასარგებლო ინფორმაციას, მთლიანად შესრულებული მომსახურების მოცულობისა და მოცემული პერიოდის შედეგების შესახებ. შემოსავლის აღიარების ამავე პრინციპს ეყრდნობა ბასს 11-იც - *სამშენებლო ხელშეკრულებები*. საზოგადოდ, ამ სტანდარტის მოთხოვნების გამოყენება შესაძლებელია ნებისმიერი სახის მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული შემოსავლისა და შესაბამისი ხარჯების აღიარებისათვის.
21. შემოსავალი მხოლოდ მაშინ აღიარდება, როდესაც მოსალოდნელია მოცემული ოპერაციიდან ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა ერთეულში. თუმცა, თუ თანხა უკვე ასახულია შემოსავალში და ამის შემდეგ გახდება საექვო მისი ამოღება, ამოუღებელი თანხა, ანუ თანხა, რომლის ამოღების ალბათობა ნულის ტოლია, აღიარდება როგორც ხარჯი და არა როგორც თავდაპირველად აღიარებული შემოსავლის თანხის კორექტირება.
22. როგორც წესი, ერთეულს შეუძლია შემოსავლის საიმედოდ შეფასება, თუ ოპერაციაში მონაწილე სხვა მხარეებთან შეთანხმებული აქვს შემდეგი საკითხები:
 - (ა) თითოეული მხარის უფლებები, მომსახურების მიწოდებასა და მიღებასთან დაკავშირებით;
 - (ბ) გასაცვლელი ანაზღაურების პირობები; და
 - (გ) ანგარიშსწორების წესი და ვადები.

როგორც წესი, ასევე აუცილებელია, ერთეულს გააჩნდეს შიდა საფინანსო დაგეგმვისა და ანგარიშგების ქმედითი სისტემა. ერთეული მომსახურების მიწოდების დასრულებისას ამოწმებს შემოსავლის შეფასებას და, საჭიროების შემთხვევაში, შეასწორებს. ამგვარი შემოწმების საჭიროება სრულებითაც არ ნიშნავს, რომ შეუძლებელია ოპერაციიდან მიღებული შემოსავლის ოდენობის საიმედოდ განსაზღვრა.

23. მომსახურების მიწოდების ხელშეკრულების შესრულების სტადიის დადგენა შესაძლებელია სხვადასხვა მეთოდით. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს ისეთი მეთოდი, რომლის მეშვეობითაც შესაძლებელია უკვე შესრულებული მომსახურების საიმედოდ შეფასება. ოპერაციის ბუნებიდან გამომდინარე, ეს მეთოდები შეიძლება გულისხმობდეს:

- (ა) შესრულებული სამუშაოს გამოკვლევას;
- (ბ) მოცემული თარიღისათვის შესრულებული მომსახურების პროცენტული თანაფარდობის გაანგარიშებას, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მთელი მომსახურების მიმართ; ან
- (გ) მოცემული თარიღისათვის გაწეული დანახარჯების ხვედრითი წილის გაანგარიშებას, ამ ოპერაციასთან დაკავშირებული მთლიანი დანახარჯების შეფასებასთან მიმართებით. მოცემული თარიღისათვის გაწეულ დანახარჯებში აისახება მხოლოდ ის დანახარჯები, რომლებიც ასახავს მოცემული თარიღისათვის შესრულებულ მომსახურებას, ხოლო ოპერაციის მთლიანი დანახარჯების შეფასებაში ჩართული იქნება მხოლოდ ის დანახარჯები, რომლებიც ასახავს უკვე გაწეული მომსახურებას, ან მომსახურებას, რომელიც გაწეულ იქნება მომავალში ოპერაციის (მომსახურების ხელშეკრულების) დასამთავრებლად.

მომხმარებლებისაგან ნაწილ-ნაწილ გადახდილი თანხები და ავანსები ხშირად არ ასახავს შესრულებული მომსახურების სიდიდეს.

24. თუ მომსახურების გაწევა ხდებოდა მრავალჯერადი აქტის მეშვეობით, გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, წმინდა პრაქტიკული მოსაზრებით, შემოსავალი აღიარდება თანაბარზომიერად, დროის კონკრეტული პერიოდის განმავლობაში, თუ არ არსებობს იმის საფუძველი, რომ რომელიმე სხვა მეთოდის გამოყენებით უფრო ზუსტად შეიძლება მომსახურების შესრულების სტადიის ასახვა. როდესაც რომელიმე ერთი აქტი უფრო მეტად მნიშვნელოვანია, ვიდრე ნებისმიერი სხვა აქტი, შემოსავლის აღიარება გადავადდება მნიშვნელოვანი აქტის შესრულებამდე.

25. იმ შემთხვევაში, თუ შეუძლებელია მომსახურების გაწევის ოპერაციის შედეგის საიმედოდ შეფასება, მაშინ შემოსავლის აღიარება ხდება მხოლოდ უკვე აღიარებული ამოღებადი ხარჯების ფარგლებში.

26. ოპერაციის საწყის სტადიებზე ხშირად შეუძლებელია მომსახურების ოპერაციის შედეგების საიმედოდ შეფასება. მიუხედავად ამისა, ყოველთვის არსებობს იმის ალბათობა, რომ ერთეული დაფარავს

მოცემულ ოპერაციაზე გაწეულ დანახარჯებს. შესაბამისად, შემოსავლის აღიარებაც ხდება მხოლოდ მოცემულ ოპერაციაზე გაწეული იმ დანახარჯების ფარგლებში, რომლის ამოღებაც მოსალოდნელია. თუ შეუძლებელია ოპერაციიდან მიღებული შედეგების საიმედოდ შეფასება, ნამეტის აღიარება არ ხდება.

27. იმ შემთხვევაში, თუ: (ა) შეუძლებელია ოპერაციის შედეგების საიმედოდ შეფასება და (ბ) ამასთან, საეჭვოა, რომ გაწეული დანახარჯები დაიფარება, შემოსავალი არ უნდა აღიარდეს, ხოლო გაწეული დანახარჯები აისახება ხარჯის სახით. თუ უკვე აღარ არსებობს ხელშეკრულების შედეგების საიმედოდ შეფასების ხელშემშლელი გაურკვევლობა, შემოსავლის აღიარება უნდა მოხდეს, წინამდებარე სტანდარტის მე-19 პუნქტის და არა 25-ე პუნქტის შესაბამისად.

საქონლის გაყიდვა

28. საქონლის გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსავლის აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებული იქნება ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობა:

- (ა) ერთეული მყიდველს გადასცემს საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკსა და სარგებელს;
- (ბ) ერთეული არ ინარჩუნებს უწყვეტ მენეჯერულ მონაწილეობას იმ დონით, რომელიც, ჩვეულებრივ, საკუთრების უფლებასთან ასოცირდება და არც გაყიდულ საქონელზე ეფექტურ კონტროლს არ ახორციელებს;
- (გ) შესაძლებელია შემოსავლის ოდენობის საიმედოდ განსაზღვრა;
- (დ) მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან ერთეული მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს; და
- (ე) შესაძლებელია მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული უკვე გაწეული ან მომავალ პერიოდში გასაწევი დანახარჯების საიმედოდ შეფასება.

29. იმის დასადგენად, ერთეულმა მყიდველს როდის გადასცა საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკები და სარგებელი, საჭიროა გარიგების პირობების შემოწმება. უმეტეს შემთხვევებში, საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკებისა და სარგებლის გადაცემა ემთხვევა მყიდველისათვის იურიდიული ან ქონებრივი უფლებების გადაცემას. ძირითადად, ასე ხდება საცალო ვაჭრობაში. სხვა შემთხვევებში, საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკებისა და სარგებლის გადაცემა არ ემთხვევა იურიდიული ან ქონებრივი უფლების გადაცემას.

30. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული ინარჩუნებს საკუთრებასთან დაკავშირებულ მნიშვნელოვან რისკებს, ოპერაცია არ მიიჩნევა გაყიდვად და, შესაბამისად, შემოსავალი არ აღიარდება. ერთეულს საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკის შენარჩუნება შეუძლია მრავალნაირი გზით. ქვემოთ განხილული მაგალითები გვიჩვენებს, ერთეულს როდის შეუძლია შეინარჩუნოს და მყიდველს არ გადასცეს საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკები და სარგებელი:
- (ა) როდესაც ერთეული იტოვებს არადამაკმაყოფილებელ მიწოდებასთან დაკავშირებულ ვალდებულებას, რომელიც უზრუნველყოფილი არ არის გარანტიის ჩვეულებრივი პირობებით;
 - (ბ) როდესაც ერთეულში რომელიმე საქონლის გაყიდვიდან შემოსავლის მიღება დამოკიდებულია მყიდველის შემოსავლის წყაროზე, რომელიც მან უნდა მიიღოს თავისი საქონლის გაყიდვის შედეგად (მაგალითად, როდესაც სახელმწიფო საგამომცემლო ხასიათის ოპერაციის შედეგად საგანმანათლებლო მასალა უნაწილდება სკოლებს, გაყიდვის ან დაბრუნების პირობით);
 - (გ) როდესაც ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია გაგზავნილი საქონლის დამონტაჟება და ეს პირობა წარმოადგენს მნიშვნელოვან სახელშეკრულებო ვალდებულებას, რომელიც ერთეულს ჯერ არ შეუსრულებია;
 - (დ) როდესაც მყიდველს უფლება აქვს, გაყიდვის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული რომელიმე პირობის თანახმად, უარი თქვას საქონლის შეძენაზე და, ამდენად, ერთეულისთვის გაურკვეველია საქონლის დაბრუნების შესაძლებლობა.
31. თუ ერთეული იტოვებს მხოლოდ საკუთრებასთან დაკავშირებულ უმნიშვნელო რისკს, ოპერაცია მიიჩნევა გაყიდვად და, შესაბამისად, შემოსავალი აღიარდება. მაგალითად, გამყიდველმა შესაძლოა საქონელზე დაიტოვოს იურიდიული უფლება მხოლოდ იმ მიზნით, რომ უზრუნველყოს კუთვნილი თანხის ამოღება. ასეთ შემთხვევაში, თუ ერთეულმა მყიდველს გადასცა საკუთრებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკები და სარგებელი, ასეთი ოპერაცია მიიჩნევა გაყიდვად და შემოსავალი აღიარდება. საკუთრებასთან დაკავშირებული უმნიშვნელო რისკის შენარჩუნების მეორე მაგალითად გამოდგება შემთხვევა, როდესაც საცალო ვაჭრობაში დაშვებულია მომხმარებლისათვის საქონლის ღირებულების უკან დაბრუნება, მისი უხარისხობის გამო მყიდველის უკმაყოფილების შემთხვევაში. ამგვარ სიტუაციაში შეიძლება შემოსავლის აღიარება რეალიზაციის მომენტისათვის იმ პირობით,

რომ გამყიდველს შეუძლია საიმედოდ განსაზღვროს უკან დასაბრუნებელი საქონლის შესაძლო რაოდენობა და აღიაროს მასთან დაკავშირებული მოსალოდნელი ვალდებულების თანხა, გასული პერიოდების გამოცდილებასა თუ სხვა შესაბამის ფაქტორებზე დაყრდნობით.

32. შემოსავლის აღიარება ხდება მხოლოდ მაშინ, თუ მოსალოდნელია მოცემული ოპერაციიდან ერთეულში ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა. ზოგ შემთხვევაში, ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა შეიძლება მოსალოდნელი არ იყოს მანამ, სანამ ერთეული არ მიიღებს ანაზღაურებას, ან არ გაირკვევა ოპერაციის შესრულებასთან დაკავშირებული საექვო პირობები. მაგალითად, შემოსავალი შეიძლება დამოკიდებული იყოს სხვა ერთეულის საქონლის მიწოდების უნარზე, როგორც ხელშეკრულების ნაწილზე და თუ არსებობს რაიმე ეჭვი საქონლის მიწოდების თაობაზე, აღიარება შეიძლება დაყოვნდეს მანამდე, სანამ ეს მოხდება. როდესაც საქონლის მიწოდება განხორციელდება, გაურკვევლობა მოიხსნება და შეიძლება შესაბამისი შემოსავლის აღიარება. თუ შემოსავალი უკვე აღიარებულია და შემდეგ გახდება საექვო გადასახდელი თანხის ამოღება, ამოუღებელი თანხა, ანუ თანხა, რომლის ამოღების ალბათობა ნულის ტოლია, აღიარდება ხარჯის სახით და არა როგორც თავდაპირველად აღიარებული შემოსავლის თანხის კორექტირება.

პროცენტები, როლიალტები, დივიდენდები და მსგავსი განაწილებები

33. ერთეულის აქტივების სხვა პირთა მიერ გამოყენებიდან მიღებული შემოსავლის აღიარება პროცენტების, როლიალტებისა და დივიდენდების სახით უნდა მოხდეს 34-ე პუნქტის შესაბამისად, თუ:
 - (ა) მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან მომავალში ერთეულში შემოვა ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი; და
 - (ბ) შესაძლებელია შემოსავლის სიდიდის საიმედოდ შეფასება.
34. ასეთი შემოსავლის აღიარება უნდა მოხდეს ბუღალტრული აღრიცხვის შემდეგი მეთოდებით:
 - (ა) პროცენტები აღიარდება დროის პროპორციულობის მეთოდით, რომელიც ითვალისწინებს აქტივების ეფექტურ შემოსავლიანობის დონეს;
 - (ბ) როლიალტები აღიარდება მათი მიღების შემდეგ, შესაბამისი შეთანხმების შინაარსის მიხედვით; და

(გ) დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები აღიარდება მაშინ, როგორც კი ძალაში შევა აქციონერის ან ერთეულის უფლება, დივიდენდების მიღების შესახებ.

35. აქტივების ეფექტური შემოსავლიანობის დონე არის საპროცენტო განაკვეთი, რომელიც საჭიროა იმ მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების დისკონტირებისათვის აქტივის საწყის საბალანსო ღირებულებასთან გასათანაბრებლად, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია მოცემული აქტივის მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში. საპროცენტო განაკვეთიდან მიღებული შემოსავალი მოიცავს ნებისმიერი ფასდათმობის ან დანამატის თანხის, ან სხვა სახის სხვაობის თანხის ამორტიზაციას, რომელიც წარმოიქმნება სავალო ფასიანი ქაღალდების საწყის საბალანსო ღირებულებასა და დაფარვის ვადის გასვლისას არსებულ მის ღირებულებას შორის.
36. იმ შემთხვევაში, თუ გადაუხდელი პროცენტის დარიცხვა პროცენტის ინვესტიციების შეძენამდე მოხდა, მომავალ პერიოდში მიღებული საპროცენტო შემოსავალი გადანაწილდება პროცენტის ინვესტიციების შეძენის წინა და შეძენის შემდგომ პერიოდებზე; ამ შემთხვევაში, შემოსავლის სახით აღიარდება მხოლოდ შეძენის შემდგომი პერიოდის საპროცენტო შემოსავალი. თუ ერთეულის წილობრივი ფასიანი ქაღალდების დივიდენდების ან მსგავსი განაწილებების გამოცხადება შეძენის წინა პერიოდში მიღებული წმინდა ნამეტიდან მოხდა, ასეთი დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები გამოიქვეთება ფასიანი ქაღალდების თვითღირებულებიდან. იმ შემთხვევაში, თუ ასეთი განაწილება სხვადასხვა პერიოდზე თვითნებური, სუბიექტური საფუძვლის გარდა რაიმე სხვა მეთოდით რთულად გასაკეთებელია, დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები აღიარდება შემოსავლის სახით, თუ ისინი აშკარად გამოხატულად არ წარმოადგენს წილობრივი ფასიანი ქაღალდების ღირებულების ნაწილის ამოღებას.
37. როიალტების, მაგალითად, საწვავთან დაკავშირებული როიალტების დარიცხვა და მათი შემოსავლის სახით აღიარება ხდება შესაბამისი შეთანხმების პირობების მიხედვით, თუ, შეთანხმების შინაარსის გათვალისწინებით, უფრო მართებული არ არის შემოსავლის აღიარება, სხვა უფრო მისაღებ სისტემატურ და რაციონალურ საფუძველზე.
38. შემოსავალი აღიარდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოსალოდნელია, რომ ოპერაციიდან ერთეული მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს. თუმცა, თუ თანხა უკვე ასახულია შემოსავალში და ამის შემდეგ გახდება საეჭვო თანხის მიღება, ამოუღებელი თანხა, ანუ ის თანხა, რომლის ამოღების ალბათობაც ნულის ტოლია, აისახება როგორც ხარჯი და არა რო-

გორც თავდაპირველად აღიარებული შემოსავლის თანხის კორექტირება.

განმარტებითი შენიშვნები

39. ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს:

- (ა) შემოსავლის აღიარებასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, მომსახურების გაწევის ოპერაციების შესრულების სტადიის განსაზღვრისათვის გამოყენებულ მეთოდთან ერთად;
- (ბ) საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული შემოსავლის თანხები, თითოეული მნიშვნელოვანი კატეგორიის მიხედვით, მათ შორის, შემოსავალი, რომელიც მიღებულია:
 - (i) მომსახურების გაწევიდან;
 - (ii) საქონლის გაყიდვიდან;
 - (iii) პროცენტებიდან;
 - (iv) როიალტებიდან; და
 - (v) დივიდენდებიდან და მსგავსი განაწილებებიდან; და
- (გ) საქონლის ან მომსახურების გაცვლით მიღებული შემოსავალი, რომელიც ჩართულია შემოსავლის თითოეულ მნიშვნელოვან კატეგორიაში.

40. სახელმძღვანელო მითითებები, განმარტებით შენიშვნებში პირობითი აქტივებისა და პირობითი ვალდებულებების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების თაობაზე, შეგიძლიათ იხილოთ სსბასს 19-ში, *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*. პირობითი აქტივები და პირობითი ვალდებულებები შესაძლოა წარმოიშვას ისეთი მუხლებისაგან, როგორიცაა საგარანტიო დანახარჯები, პრეტენზიები, ჯარიმები ან შესაძლო დანაკარგები.

ძალაში შესვლის თარიღი

41. ერთეულმა მოცემული სტანდარტი უნდა გამოიყენოს იმ წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის, რომელიც მოიცავს 2002 წლის 1 ივლისს ან მის შემდეგ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებს. სასურველია სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოყენება. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული მოცემულ სტანდარტს გამოიყენებს 2002 წლის 1 ივლისამდე დაწყებული საანგარიშგებო პერიოდისათვის, მან ამის შესახებ უნდა განაცხადოს განმარტებით შენიშვნებში.

42. როდესაც ერთეული მოცემული სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღის შემდეგ გადადის ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე, როგორც ეს განმარტებულია სსბასს-ებით, წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება ერთეულის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მოიცავს გადასვლის თარიღით დაწყებულ ან მის შემდგომ პერიოდებს.

მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე მითითებები დანერგვაზე დაერთვის სსბასს 9-ს, მაგრამ არ წარმოადგენს მის ნაწილს.

მდ1. საჯარო სექტორის ერთეულები შემოსავალს იღებენ გაცვლითი ან არაგაცვლითი ოპერაციებიდან. წინამდებარე სტანდარტი ეხება მხოლოდ გაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებულ შემოსავალს. გაცვლითი ოპერაციებიდან შემოსავლის მიღება ხდება:

- (ა) მესამე მხარეებისათვის საქონლის მიყიდვის ან მომსახურების გაწევის შედეგად;
- (ბ) სხვა სახელმწიფო უწყებებისთვის საქონლის მიყიდვის ან მომსახურების გაწევის შედეგად;
- (გ) ერთეულის აქტივების სხვების მიერ გამოყენებით, რის შედეგადაც წარმოიშობა პროცენტები, როიალტები და დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები.

მდ2. ამა თუ იმ კონკრეტული ოპერაციის მიმართ, აღიარების კრიტერიუმების გამოყენებაზე შესაძლოა გავლენა იქონიოს:

- (ა) ზოგიერთი ქვეყნის კანონმა, რომელიც შეიძლება ზუსტად განსაზღვრავდეს დროის იმ მომენტს, როცა ერთეული საკუთრებასთან დაკავშირებულ მნიშვნელოვან რისკებსა და სარგებელს გადასცემს სხვას. შესაბამისად, წინამდებარე განყოფილებაში განხილული მაგალითები აღქმულ უნდა იქნეს იმ ქვეყნის კანონების კონტექსტში, რომელშიც ხორციელდება ოპერაცია;
- (ბ) იმ ერთეულთა შორის ურთიერთობათა (ხელშეკრულებიდან წარმოშობილი თუ სხვა სახის ურთიერთობები) ხასიათმა, რომელთაგან ერთი იხდის, ხოლო მეორე შემოსავალს იღებს (ანუ ერთეულები შეიძლება შეთანხმდნენ რომელიმე კონკრეტულ დროზე, როდესაც შემოსავლის მიმღებ ერთეულს შეუძლია შემოსავლის აღიარება).

მომსახურების გაწევა

საცხოვრებლით უზრუნველყოფა

მდ3. საცხოვრებლით უზრუნველყოფისას საიჯარო ქირის სახით შემოსული შემოსავალი აღიარდება როგორც შემოსავალი, ვინაიდან ამ გზით შემოსავლის მიღება ხდება იჯარის შესახებ გაფორმებული ხელშეკრულების პირობების თანახმად.

სასკოლო ტრანსპორტით უზრუნველყოფა

მდ 4. სასკოლო ტრანსპორტით უზრუნველყოფისათვის დაწესებული გადასახადებიდან მიღებული შემოსავლის აღიარება ხდება ტრანსპორტის მიწოდების შემდეგ.

ფასიანი საავტომობილო გზების მართვა

მდ 5. ფასიანი საავტომობილო გზების მართვიდან მიღებული შემოსავლის აღიარება ხდება მისი მიღების შემდეგ, გზების გამოყენების მიხედვით.

სასამართლო საქმეთა წარმოება

მდ 6. სასამართლო საქმეთა წარმოებიდან მიღებული შემოსავალი შეიძლება აღიარდეს, საქმის წარმოების მიმდინარეობის სტადიის მიხედვით ან დროის იმ პერიოდის მიხედვით, რომლის განმავლობაშიც იმართება სასამართლო სხდომები.

მოწყობილობების, აქტივებისა და მომსახურების მართვა

მდ 7. მოწყობილობების, აქტივებისა და მომსახურების მართვიდან მიღებული შემოსავლის აღიარება ხდება ხელშეკრულების ვადის განმავლობაში, მართვის მომსახურების გაწევისთანავე.

სამეცნიერო და ტექნოლოგიური კვლევები

მდ 8. სამეცნიერო და ტექნოლოგიური კვლევების ჩატარების შესახებ გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან კლიენტებისაგან მიღებული შემოსავლის აღიარება ხდება, ინდივიდუალური პროექტების შესრულების სტადიის მიხედვით.

დამონტაჟების საფასური

მდ 9. დამონტაჟების საფასურის აღიარება შემოსავლის სახით ხდება დამონტაჟების სამუშაოთა შესრულების სტადიის მიხედვით, თუ იგი დაკავშირებული არ არის ისეთი პროდუქციის გაყიდვასთან, რა შემთხვევაშიც შემოსავალი აღიარდება საქონლის გაყიდვის შემდეგ.

ისეთი მომსახურების ანაზღაურება, რომელიც ჩაირთვება პროდუქციის ვასში

მდ 10. თუ პროდუქციის სარეალიზაციო ფასში შედის შემდგომი მომსახურების იდენტიფიცირებადი თანხა (მაგალითად, პროგრამული უზრუნველყოფის გაყიდვისას გაყიდვის შემდგომი ტექნიკური უზრუნველყოფა და პროდუქციის ხარისხის ამაღლება), ამ თანხის აღიარება დაყოვნდება (გადავადდება) და შემოსავლის სახით აღიარდება იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც შესრულდება მომსახურება. გადავადებული თანხა არის ის თანხა, რომელიც დაფარავს მომსახურების მოსალოდნელ დანახარჯებს, შეთანხმების პირობების თანახმად,

ამ მომსახურებიდან გარკვეული რეალური მოგების მიღებასთან ერთად.

სადაზღვევო კომპანიების საკომისიო გადასახდელები

მდ 11. სადაზღვევო კომპანიების მიერ მიღებულ ან მისაღებ ისეთ საკომისიო გადასახდელებს, რომლებიც არ მოითხოვს სადაზღვევო კომპანიისაგან შემდგომი/დამატებითი მომსახურების გაწევას, სადაზღვევო კომპანია აღიარებს შემოსავლის სახით, შესაბამისი სადაზღვევო პოლისების ძალაში შესვლის თარიღით ან მათი განახლების თარიღით. თუმცა, როდესაც მოსალოდნელია, რომ სადაზღვევო კომპანიისაგან მოთხოვნილი იქნება შემდგომი/დამატებითი მომსახურების გაწევა, სადაზღვევო პოლისის ვადის განმავლობაში, საკომისიო გადასახდელის ან მისი ნაწილის აღიარება გადავადდება და აღიარდება იმ პერიოდის შემოსავლის სახით, რომლის განმავლობაშიც მოქმედებს პოლისი.

ფინანსური მომსახურების საკომისიო გადასახდელი

მდ 12. ფინანსური მომსახურების საკომისიო გადასახდელის შემოსავლის სახით აღიარება დამოკიდებულია: (ა) გადასახდელის დანიშნულებაზე და (ბ) მასთან დაკავშირებული ფინანსური ინსტრუმენტის აღრიცხვის მეთოდზე. ფინანსური მომსახურების საკომისიო გადასახდელის აღწერა შესაძლოა ვერ ასახავდეს გაწეული მომსახურების ხასიათსა და შინაარსს. ამიტომ აუცილებელია ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს ის გადასახდელი, რომელიც ფინანსური ინსტრუმენტის ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის განუყოფელი ნაწილია - გადასახდელი, რომელიც მიიღება გაწეული მომსახურების შედეგად და გადასახდელი, რომელიც მიიღება რაიმე მნიშვნელოვანი ქმედების შესრულების შედეგად.

(ა) **საკომისიო გადასახდელი, რომელიც ფინანსური ინსტრუმენტის ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის განუყოფელი ნაწილია.**

ასეთი საკომისიო გადასახდელი, ჩვეულებრივ, განიხილება როგორც ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის კორექტირება. თუმცა, თუ ფინანსური ინსტრუმენტის შეფასება რეალური ღირებულებით ხდება, ხოლო რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილება აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში, საკომისიო გადასახდელი შემოსავლის სახით აღიარდება ფინანსური ინსტრუმენტის თავდაპირველად აღიარებისას.

- (i) *ერთეულის მიერ მიღებული საკომისიო გადასახდელი, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური აქტივების შექმნასთან ან შეძენასთან, გარდა იმ აქტივებისა, რომლებიც სსბასს 29-ის შესაბამისად კლასიფიცირებულია, როგორც „რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივი, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით“*

ამგვარი საკომისიო გადასახდელი შეიძლება მოიცავდეს ისეთი საქმიანობის ანაზღაურებას, როგორიცაა: მსესხებლის ფინანსური მდგომარეობის შეფასება, გარანტიებისა და უზრუნველყოფის შეფასება და აღრიცხვა და ფასიანი ქაღალდების სხვა სახის შეთანხმებები, ინსტრუმენტის პირობების განხილვა, დოკუმენტების მომზადება და გაფორმება და ოპერაციის დასრულება. ასეთი ტიპის საკომისიო გადასახდელები წარმოადგენს იმ თანამონაწილეობის განუყოფელ ნაწილს, რომლის შედეგადაც წარმოიშობა ფინანსური ინსტრუმენტი და მასთან დაკავშირებული გარიგების დანახარჯები (როგორც განსაზღვრულია სსბასს 29-ში). ეს გადასახდელები გადავადდება და აღიარდება, როგორც ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის კორექტირება.

- (ii) *ვალდებულებების საკომისიო, რომელსაც ერთეული იღებს ისეთი სესხის ორგანიზებისათვის, როცა სასესხო ვალდებულება სსბასს 29-ით არ რეგულირდება*

თუ მოსალოდნელია, რომ ერთეული დადებს სპეციფიკურ სასესხო ხელშეკრულებას და ეს სასესხო ვალდებულება არ რეგულირდება სსბასს 29-ით, მიღებული საკომისიო განიხილება ფინანსური ინსტრუმენტის შეძენის უწყვეტი მონაწილეობის კომპენსაციად და შესაბამის გარიგების დანახარჯებთან (როგორც განსაზღვრულია სსბასს 29-ში) ერთად უნდა გადავადდეს და აღიარდეს როგორც ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის კორექტირება. თუ ვალდებულების ვადა ამოიწურება და ერთეული სესხს არ გასცემს, საკომისიო გადასახდელი შემოსავლის სახით აღიარდება ხელშეკრულების ვადის გასვლის თარიღით. სასესხო ვალდებულებები, რომლებიც განეკუთვნება სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროს, აღიარდება, როგორც წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი და შეფასდება რეალური ღირებულებით.

- (iii) *ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებული ფინანსური ვალდებულების გაცემიდან მიღებული საკომისიო გადასახდელები*

ეს საკომისიო ფინანსურ ვალდებულებაში მონაწილეობის წარმოქმნის პროცესის განუყოფელი ნაწილია. როცა ფინანსური ვალდებულება არ კლასიფიცირდება, როგორც რეალური ღირებულებით აღრიცხული, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, მაშინ ამ ვალდებულების ორგანიზებისთვის მიღებული საკომისიო გადასახდელები, შესაბამის გაწეულ გარიგების დანახარჯებთან ერთად (როგორც ეს სსბასს 29-ით არის განსაზღვრული), ჩაირთვება ფინანსური ვალდებულების საწყის საბალანსო ღირებულებაში და აღიარდება, როგორც ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის კორექტირება. ერთეული იმ საკომისიო გადასახდელსა და დანახარჯებს, რომლებიც ფინანსური ვალდებულების ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის განუყოფელი ნაწილია, გამიჯნავს ვალდებულების წარმოქმნის საკომისიოსა და გარიგების დანახარჯებისგან, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურების გაწევის უფლებებთან, როგორიცაა, მაგალითად, ინვესტიციების მართვის მომსახურება.

- (ბ) **საკომისიო გადასახდელი, რომელიც წარმოიქმნება მომსახურების გაწევის შედეგად**

- (i) *სესხის მომსახურებისათვის დაწესებული საკომისიო*

ერთეულის მიერ მისაღები საკომისიო გადასახდელი, რომელიც დაირიცხება სესხის მომსახურებისათვის, შემოსავლის სახით უნდა აღიარდეს მომსახურების გაწევის მომენტისათვის.

- (ii) *სესხის ორგანიზების საკომისიო გადასახდელი, როცა სასესხო ვალდებულება არ რეგულირდება სსბასს 29-ით*

თუ მცირეა იმის ალბათობა, რომ ესა თუ ის კონკრეტული სასესხო შეთანხმება მიღწეული იქნება და სასესხო ვალდებულება არ რეგულირდება სსბასს 29-ით, საკომისიო გადასახდელის შემოსავლის სახით აღიარება ხდება სახელშეკრულებო ვალდებულების ვადის განმავლობაში, დროის პროპორციულობის მეთოდით. სასესხო ვალდებულებები, რომლებიც განეკუთვნება სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროს, აღირიცხება, როგორც წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი და შეფასდება რეალური ღირებულებით.

(iii) ინვესტიციების მართვის საზღაური

ინვესტიციების მართვისათვის გადასახდელი საზღაური შემოსავლად აღიარდება მომსახურების გაწევისთანავე.

დამატებითი დანახარჯები, რომლებიც პირდაპირ უკავშირდება ინვესტიციების მართვის ხელშეკრულების უზრუნველყოფას, აქტივის სახით აღიარდება იმ შემთხვევაში, თუ შესაძლებელია მათი ცალკე იდენტიფიცირება და საიმედოდ შეფასება და მოსალოდნელია მათი ანაზღაურება. სსბას 29-ის შესაბამისად, დამატებითი დანახარჯები ისეთი დანახარჯებია, რომლებიც არ წარმოიშობოდა, თუ ერთეული არ განახორციელებდა ინვესტიციების მართვის ხელშეკრულების უზრუნველყოფას. ეს აქტივი წარმოადგენს ერთეულის ხელშეკრულებით უზრუნველყოფილ უფლებას – სარგებელი მიიღოს ინვესტიციების მართვის მომსახურების გაწევიდან და ამორტიზდება ერთეულის მიერ შესაბამისი შემოსავლის აღიარებასთან ერთად. თუ ერთეულს გააჩნია ინვესტიციების მართვის ხელშეკრულებების პორტფელი, ერთეულმა ასეთი დანახარჯების ანაზღაურებადობა უნდა შეაფასოს მთელი პორტფელის საფუძველზე.

ფინანსურ მომსახურებაზე დადებული ზოგიერთი ხელშეკრულება გულისხმობს როგორც ერთი ან მეტი ფინანსური ინსტრუმენტის შეძენას, ასევე ინვესტიციების მართვის მომსახურების გაწევას. მაგალითისთვის შეგვიძლია განვიხილოთ გრძელვადიანი ხელშეკრულება, რომელიც ექვემდებარება ყოველთვიურ გადახედვას და დაკავშირებულია წილობრივი ფასიანი ქაღალდების გარკვეული ჯგუფის მართვასთან. ხელშეკრულების შემსრულებელი ფინანსური ინსტრუმენტის წარმოქმნისას გარიგების დანახარჯებს გამიჯნავს იმ დანახარჯებისაგან, რომლებიც დაკავშირებულია ინვესტიციების მართვის მომსახურების გაწევის უფლებასთან.

(გ) მნიშვნელოვანი ქმედების განხორციელებისათვის მიღებული საკომისიო

საკომისიო გადასახდელის აღიარება შემოსავლის სახით ხდება აღნიშნული მნიშვნელოვანი ქმედების განხორციელების შემდეგ ისე, როგორც ეს ნაჩვენებია შემდეგ მაგალითებში:

(i) კლიენტზე აქციების განაწილების საკომისიო

საკომისიო გადასახდელი აღიარდება მაშინ, როდესაც აქციები განაწილდება;

- (ii) *მსესხებელსა და ინვესტორს შორის სესხის განთავსების შეთანხმების საკომისიო*

საკომისიო გადასახდელი შემოსავლის სახით მაშინ აღიარდება, როდესაც შეთანხმდება სესხის გაცემა;

- (iii) *სესხის სინდიცირების საკომისიო*

სინდიცირებულ სესხზე საკომისიო გადასახდელი, რომელსაც იღებს ერთეული და აგვარებს სესხის საკითხებს და თავისთვის არ იტოვებს სესხის პაკეტის არც ერთ ნაწილს (ან იტოვებს ნაწილს შესადარისი რისკის ისეთივე ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით, როგორც სინდიკატის სხვა მონაწილეები), წარმოადგენს ანაზღაურებას სინდიცირების მომსახურებისათვის. ამგვარი საკომისიო გადასახდელი შემოსავლის სახით აღიარდება სესხის სინდიცირების პროცესის დასრულებისას.

სააბონემენტო გადასახდელი

მდ13. შემოსავალი მხატვრული, თეატრალური წარმოდგენიდან, წვეულებიდან და სხვა განსაკუთრებული ღონისძიებებიდან აღიარდება ამ ღონისძიებების ჩატარებისას. როდესაც აბონემენტი იყიდება რამდენიმე ღონისძიებისათვის, სააბონემენტო გადასახდელი ნაწილდება თითოეულ ღონისძიებაზე ისეთი მეთოდით, რომელიც ასახავს თითოეული ღონისძიების დროს გაწეული მომსახურების მოცულობას.

სწავლის საფასური

მდ14. საფასურის აღიარება შემოსავლად ხდება სწავლების პერიოდში.

პირველადი შენატანი, გაწევრიანების საფასური და საწევრო გადასახდელები

მდ15. შემოსავლის აღიარება დამოკიდებულია გაწეული მომსახურების ხასიათზე. თუ შენატანი მხოლოდ წევრობის უფლებას იძლევა და ყველა სხვა სახის მომსახურების თუ პროდუქციისთვის გადახდა ცალკე ხდება, ან თუ ეს არის ცალკე წლიური ხელმოწერა, გადასახდელი შემოსავლის სახით აღიარდება მაშინ, როდესაც არ არსებობს რაიმე მნიშვნელოვანი განუსაზღვრელობა, მათ მიღებასთან დაკავშირებით. თუ გადასახდელი წევრებს უფლებას აძლევს, უზრუნველყოფილ იქნენ სხვადასხვა სახის მომსახურებით ან პუბლიკაციებით წევრობის პერიოდში, ან ისარგებლონ არაწევრებთან შედარებით უფრო დაბალი ფასებით საქონლის ყიდვის ან მომსახურების მიღებისას, მაშინ გადასახდელი შემოსავლის სახით აღიარდება ისეთი მეთოდით, რომელიც ასახავს აღნიშნული შედავათების გაცემის გრაფიკს, ხასიათსა და ღირებულებას.

ფრანშიზის ან კონცესიური შეთანხმების საფასური

მდ16. ფრანშიზის ან კონცესიური შეთანხმების საფასური შეიძლება მოიცავდეს მომსახურების, მოწყობილობის, სხვა მატერიალური აქტივებისა და ნოუ-ჰაუს თავდაპირველ და შემდგომ მიწოდებას. შესაბამისად, ფრანშიზის ან კონცესიური შეთანხმების საფასურის აღიარება შემოსავლის სახით ხდება ისეთი მეთოდით, რომელიც ასახავს საფასურის დარიცხვის მიზანს. ქვემოთ განხილულია ფრანშიზის ან კონცესიური შეთანხმების საზღაურის აღიარების მიზანშეწონილი მეთოდები:

(ა) **მოწყობილობისა და სხვა მატერიალური აქტივების მიწოდება**

გაყიდული აქტივების რეალურ ღირებულებაზე დაფუძნებული თანხა შემოსავლის სახით აღიარდება საქონლის მიწოდების ან საკუთრების უფლების გადაცემის შემდეგ;

(ბ) **თავდაპირველი და შემდგომი მომსახურების გაწევა**

შემდგომი მომსახურების საფასური, იმის მიუხედავად, თავდაპირველი გადასახდელის ნაწილი იქნება თუ ცალკე გადახდილი თანხა, შემოსავლის სახით აღიარდება მომსახურების გაწევის შემდეგ. თუ ცალკე გამოყოფილი გადასახდელი ვერ ფარავს შემდგომი მომსახურების ღირებულებას და შესაბამის მოგებას, მაშინ თავდაპირველი გადასახდელის ნაწილი, რომელიც საკმარისია შემდგომი მომსახურების დანახარჯების დასაფარად და ამ მომსახურებიდან შესაბამისი მოგების მისაღებად, გადავადდება და შემოსავლად აღიარდება მომსახურების გაწევისას;

(გ) **საზღაური ფრანშიზის ან კონცესიური შეთანხმების გაგრძელებაზე**

საზღაური, რომელიც დაირიცხება ხელშეკრულებით უზრუნველყოფილი უფლების გამოყენების გაგრძელებისათვის, ან ხელშეკრულების მოქმედების პერიოდში სხვა მომსახურების გაწევისთვის, შემოსავლის სახით აღიარდება ამ მომსახურების შესრულებისას, ან უფლებების გამოყენებისას;

(დ) **სამუშაველი ოპერაციები**

ფრანშიზის გამცემსა და ფრანშიზის მიმღებს შორის შეიძლება შესრულდეს ისეთი ოპერაციები, როდესაც ფრანშიზის გამცემი არსებითად მოქმედებს, როგორც ფრანშიზის მიმღების აგენტი. მაგალითად, ფრანშიზის გამცემმა შეიძლება ფრანშიზის მიმღებისათვის შეუკვეთოს საჭირო მასალები და ორგანიზაცია გაუკეთოს მისთვის ამ მასალების მიწოდებას, ყოველგვარი სარგებლის გარეშე. ასეთი ოპერაციები არ წარმოშობს შემოსავალს.

მდ17. სამომხმარებლო პროგრამული უზრუნველყოფის დამუშავების საზღაური უნდა აღიარდეს შემოსავლად, ამ სამუშაოთა შესრულების სტადიის მიხედვით, მიწოდების შემდგომი მომსახურების შესრულების ჩათვლით.

საქონლის გაყიდვა

გარიგება საქონლის შემდგომი მიწოდების შესახებ, როდესაც საქონლის მიწოდების გადავადება ხდება მყიდველის მოთხოვნით, მაგრამ მყიდველი იღებს საკუთრების უფლებას და ანგარიშის განაღდებას ვალდებულებას

მდ18. შემოსავლის აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც მყიდველი მიიღებს საკუთრების უფლებას, იმ პირობით, რომ:

- (ა) არსებობს საქონლის მიწოდების განხორციელების შესაძლებლობა;
- (ბ) არსებობს ის საქონელი, რომელიც იდენტიფიცირებულია და მზად არის მყიდველისათვის მისაწოდებლად იმ მომენტისათვის, როდესაც ხდება რეალიზაციის აღიარება;
- (გ) მყიდველი განსაკუთრებული წესით ადასტურებს საქონლის მიწოდების გადავადებას შესაბამისი ინსტრუქციის პირობებით; და
- (დ) გამოიყენება გადახდის ჩვეულებრივი პირობები.

შემოსავალი არ აღიარდება, თუ არსებობს მხოლოდ საქონლის შეძენის ან წარმოების სურვილი, მისი დროულად მიწოდების მიზნით.

მდ19. გაგზავნილი საქონელი, რომელიც გარკვეულ პირობებს ექვემდებარება

(ა) დამონტაჟება და ტექნიკური შემოწმება

როგორც წესი, შემოსავლის აღიარება ხდება მყიდველის მიერ მიწოდებული საქონლის მიიღებისა და მისი დამონტაჟებისა და ტექნიკური შემოწმების დამთავრების შემდეგ. თუმცა, შემოსავალი მყიდველის მიერ მიწოდებული საქონლის მიღებისთანავე აღიარდება იმ შემთხვევაში, როდესაც:

- (i) დამონტაჟების პროცესი მარტივია;
- (ii) ტექნიკური შემოწმება ტარდება მხოლოდ საბოლოო სახელშეკრულებო ფასების დადგენის მიზნით.

(ბ) შეთანხმება, როდესაც მყიდველს აქვს საქონლის დაბრუნების შეზღუდული უფლებები

თუ საქონლის დაბრუნების შესაძლებლობებთან დაკავშირებით არსებობს განუსაზღვრელობა, შემოსავალი აღიარდება მაშინ, როდესაც მყიდველი ოფიციალურად დაადასტურებს გაგზავნილი საქონლის მიღებას, ან, როდესაც საქონელი ადგილზე მიტანილია და მასზე უარის თქმის ვადა ამოიწურება;

- (გ) **საქონლის გამგზავნი შემოსავალს აღიარებს მაშინ, როდესაც საქონლის მიმღები მას მესამე მხარეზე გაყიდის;**

საქონლის გამგზავნი შემოსავალს აღიარებს მაშინ, როდესაც საქონლის მიმღები მას მესამე მხარეზე გაყიდის;

- (დ) **გადახდა საქონლის მიწოდებისთანავე**

შემოსავალი აღიარდება, როდესაც საქონლის მიწოდება განხორციელდება და გამყიდველი ან მისი აგენტი მიიღებს ფულად სახსრებს.

გადავადებული გაყიდვა, რომლის დროსაც საქონლის მიწოდება განხორციელდება მხოლოდ მყიდველის მიერ საბოლოო ანგარიშსწორების განხორციელების შემდეგ, ნაწილ-ნაწილ გადახდის პირობებში

მდ20. ამგვარი რეალიზაციიდან შემოსავლის აღიარება ხდება საქონლის ადგილზე მიტანის შემდეგ. თუმცა, თუ წარსულის გამოცდილება იმაზე მიუთითებს, რომ ამ ტიპის რეალიზაციის ოპერაციების უდიდესი ნაწილი ბოლომდე სრულდება (საბოლოო ანგარიშსწორებით მთავრდება), შემოსავლის აღიარება შესაძლებელია მნიშვნელოვანი თანხების მიღების შემდეგ, იმ პირობით, თუ საქონელი რეალურად არსებობს, იდენტიფიცირებულია და მზად არის მყიდველისათვის გასაგზავნად.

შეკვეთა, როდესაც გადახდა (ან ნაწილობრივი გადახდა) ავანსად ხორციელდება იმ საქონლის მოწოდებისათვის, რომელიც მოცემულ მომენტში არ არსებობს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის სახით. მაგალითად, როდესაც საქონლის წარმოება ისევ გრძელდება ან მისი მიწოდება უშუალოდ მომხმარებლისათვის მესამე პირის მიერ უნდა განხორციელდეს

მდ21. შემოსავლის აღიარება მოხდება საქონლის მყიდველისათვის მიწოდების შემდეგ.

ისეთი შეთანხმება საქონლის გაყიდვასა და უკუშესყიდვაზე (სვოპის ოპერაციების გარდა), როდესაც გამყიდველი იმავდროულად თანახმაა, მოგვიანებით უკან შეისყიდოს საქონელი, ან როდესაც გამყიდველს აქვს ქოლოფციონი საქონლის უკან შესყიდვაზე, ან, მყიდველს აქვს ფუთ-ოფციონი, გამყიდველს მოსთხოვოს საქონლის უკუშესყიდვა

მდ22. აუცილებელია შეთანხმების პირობების გაანალიზება იმის დასადგენად, არსებითად, გადასცა თუ არა გამყიდველმა საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკები და სარგებელი მყიდველს და, აქედან გამომდინარე, ხდება შემოსავლის აღიარებაც. როდესაც გამყიდველი იტოვებს საკუთრებასთან დაკავშირებულ რისკებსა და სარგებელს, მიუ-

ხედავად იმისა, რომ საკუთრების იურიდიული უფლება გადაცემულია, ოპერაცია წარმოადგენს ფინანსურ შეთანხმებას და არ წარმოშობს შემოსავალს.

საქონლის გაყიდვა შუამავალ მხარეზე, მაგალითად, დისტრიბუტორებზე, დილერებზე ან სხვა პირებზე, რომლებიც ახორციელებენ საქონლის გადაყიდვას

მდ23. ჩვეულებრივ, ამგვარი რეალიზაციიდან შემოსავლის აღიარება ხდება საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკებისა და სარგებლის გადაცემის შემდეგ. მიუხედავად ამისა, თუ მყიდველი არსებითად მოქმედებს როგორც აგენტი, გაყიდვა მიიჩნევა კონსიგნაციურ გაყიდვად.

ხელმოწერა პერიოდულ გამოცემებსა და სხვა მსგავს პროდუქციაზე

მდ24. როდესაც არსებულ საქონელს დროის ყოველ მონაკვეთში ერთნაირი ღირებულება აქვს, შემოსავლის აღიარება ხდება წრფივი მეთოდის საფუძველზე იმ პერიოდის განმავლობაში, რომელშიც ხორციელდება საქონლის გაგზავნა. თუ საქონლის ღირებულება სხვადასხვანაირია სხვადასხვა საანგარიშგებო პერიოდში, შემოსავლის აღიარება უნდა მოხდეს გაგზავნილი საქონლის სარეალიზაციო ღირებულების ხვედრითი წილის საფუძველზე, ყველა ხელმოწერილი საქონლის მთლიან შეფასებულ სარეალიზაციო ღირებულებასთან მიმართებით.

ნაწილ-ნაწილ გაყიდვა, როდესაც ანაზღაურების მიღება ნაწილ-ნაწილ ხდება

მდ25. სარეალიზაციო ფასთან დაკავშირებული შემოსავალი, გარდა პროცენტისა, აღიარდება გაყიდვის თარიღით. სარეალიზაციო ფასი წარმოადგენს ანაზღაურების მიმდინარე ღირებულებას, რომელიც განისაზღვრება ნაწილ-ნაწილ მისაღები თანხების დისკონტირების გზით, პირობითი საპროცენტო განაკვეთის საფუძველზე. თვითონ პროცენტი შემოსავლის სახით აღიარდება მისი მიღების შემდეგ, დროის პროპორციულობის მეთოდით, რომელიც პირობით საპროცენტო განაკვეთს ითვალისწინებს.

უძრავი ქონების გაყიდვა

მდ26. ჩვეულებრივ, შემოსავლის აღიარება ხდება მყიდველისათვის იურიდიული უფლებების გადაცემის დროს. თუმცა, ზოგიერთი იურისდიქციის ფარგლებში უფლება უძრავ ქონებაზე მყიდველს შეიძლება გადაეცეს იურიდიული უფლებების გადაცემამდე და, შესაბამისად, საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკები და სარგებელი ამ ეტაპზე უკვე გადაცემული იქნება. ასეთ შემთხვევაში, თუ გამყიდველს შეუსრულებელი არ რჩება რაიმე მნიშვნელოვანი

ოპერაცია (ქმედება), რომელიც ხელშეკრულებით არის გათვალისწინებული, შემოსავლის აღიარება შეიძლება მართებული იყოს. ნებისმიერ შემთხვევაში, თუ გამყიდველი ვალდებულია, შეასრულოს რაიმე მნიშვნელოვანი ქმედება უძრავ ქონებაზე უფლების და/ან იურიდიული უფლებების გადაცემის შემდეგ, შემოსავლის აღიარება ხდება ამ ქმედებათა დასრულების შემდეგ. ამის მაგალითია შენობა ან რაიმე სხვა ნაგებობა, რომლის მშენებლობა ჯერ არ დასრულებულა.

მდ27. ზოგ შემთხვევაში, უძრავი ქონება შეიძლება ისე გაიყიდოს, რომ გამყიდველს, გარკვეულწილად, ისევ შეუნარჩუნდეს უწყვეტი კავშირი გაყიდულ ქონებასთან, საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკებისა და მოგების გადაცემის გარეშე. ასეთი გაყიდვის მაგალითებად შეიძლება გამოდგეს: (ა) გაყიდვისა და უკუშესყიდვის შეთანხმებები, რომლებიც ფუთ-ოფციონებსა და ქოლ-ოფციონებს მოიცავს და (ბ) შეთანხმებები, რომლის თანახმად გამყიდველი უზრუნველყოფს ქონების იჯარით აღების გარანტიას, წინასწარგანსაზღვრული დროის მანძილზე, ან უზრუნველყოფს უკუგების მიღების გარანტიას მყიდველის მიერ განხორციელებულ ინვესტიციაზე, წინასწარგანსაზღვრულ დროის მანძილზე. ასეთ შემთხვევებში, გამყიდველის გაყიდვის შემდგომი მონაწილეობის ხასიათი და ხარისხი განსაზღვრავს, თუ როგორ აისახება ბუღალტრულად ოპერაცია. იგი შესაძლოა აისახოს, როგორც გაყიდვა, დაფინანსება, იჯარა ან რაიმე სხვა სახის მოგების მომტანი გარიგება. თუ ოპერაცია აისახება, როგორც გაყიდვა, გაყიდულ ქონებასთან გამყიდველის კავშირის გაგრძელებამ შეიძლება შეაყოვნოს შემოსავლის აღიარება.

მდ28. გამყიდველმა ასევე უნდა გაითვალისწინოს გადახდის საშუალებები და მტკიცებულება მყიდველის მიერ გადახდის სრულად განხორციელების ვალდებულების შესრულებაზე. მაგალითად, როდესაც მიღებული გადასახდელების ერთობლიობა, მათ შორის მყიდველის თავდაპირველი პირველადი შესატანი, ან მყიდველის მიერ განხორციელებული შემდგომი გადახდები არასაკმარის მტკიცებულებას ქმნის, მყიდველის მიერ გადახდის სრულად განხორციელების ვალდებულების შესრულებაზე, შემოსავლის აღიარება ხდება მხოლოდ მიღებული ფულადი სახსრების ოდენობით.

პროცენტები, როიალტები, დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები

სალიცენზიო გადასახდელი და როიალტი

მდ29. სალიცენზიო გადასახდელები და როიალტები, რომელთა გადახდა ხდება ერთეულის აქტივების გამოყენებისათვის (როგორიცაა: სავაჭრო ნიშნები, პატენტები, პროგრამული უზრუნველყოფა, მუსიკოსების საავტორო უფლებები, მუსიკალური ჩანაწერები და მხატვრული

ფილმები), ჩვეულებრივ, უნდა აღიარდეს შესაბამისი შეთანხმების შინაარსის მიხედვით. პრაქტიკულად, ამის განხორციელება შესაძლებელია წრფივი მეთოდის გამოყენებით, შეთანხმების ვადის განმავლობაში, მაგალითად, როდესაც ლიცენზია გულისხმობს რომელიმე კონკრეტული ტექნოლოგიის გამოყენების უფლებას, დროის გარკვეულ პერიოდში.

მდ30. ფიქსირებულ გადასახდელზე ან არაკომპენსირებად გარანტიებზე უფლებების გადაცემა, შეუქცევადი ხელშეკრულების არსებობის პირობებში, რომელიც (ა) ლიცენზიის მიმღებს უფლებას აძლევს, თავისუფლად გამოიყენოს ეს უფლებები და (ბ) ლიცენზიის გამცემს არ რჩება არავითარი შესასრულებელი ვალდებულება, არსებითად გაყიდვას ნიშნავს. მაგალითად, სალიცენზიო შეთანხმება, პროგრამული უზრუნველყოფის გამოყენების შესახებ, როდესაც ლიცენზიის გამცემს მიწოდების შემდეგ არ რჩება არავითარი ვალდებულება. მეორე მაგალითად შეიძლება მოვიყვანოთ ბაზარზე მხატვრული ფილმის ჩვენების უფლებების გადაცემა, როდესაც ლიცენზიის გამცემს არა აქვს დისტრიბუტორის გაკონტროლების უფლება და შემდგომში არ მოელის შემოსავლის მიღებას ბილეთების გაყიდვიდან. ასეთ შემთხვევებში, შემოსავლის აღიარება ხდება გაყიდვისთანავე.

მდ31. ზოგჯერ, სალიცენზიო გადასახდელის ან როიალტის მიღება ან არმიღება დამოკიდებულია მომავალში ამა თუ იმ მოვლენის მოხდენაზე. ასეთ შემთხვევაში, შემოსავალი აღიარდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც შესაძლებელია სალიცენზიო გადასახდელის ან როიალტის მიღება, რაც, ჩვეულებრივ, მას შემდეგ განხორციელდება, როდესაც ზემოაღნიშნული მოვლენა მოხდება.

აღიარება და შეფასება

იმის განსაზღვრა, ერთეული პრინციპალის სახით მოქმედებს თუ აგენტის სახით (2010 წლის შესწორება)

მდ32. მე-12 პუნქტში აღნიშნულია, რომ `სააგენტო ურთიერთობებში მიღებული ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის საერთო თანხა მოიცავს მრწმუნებლის (პრინციპალის) სახელით მოზიდულ თანხასაც, რომელიც არ იწვევს ერთეულის წმინდა აქტივების/კაპიტალის ზრდას. მრწმუნებლის სახელით მიღებული თანხები არ არის შემოსავალი, სამაგიეროდ, შემოსავლად განიხილება მრწმუნებლის მთლიანი თანხების მოკრების ან განკარგვისათვის მიღებული ან მისაღები ნებისმიერი საკომისიო თანხა~. იმის განსაზღვრა, ერთეული მრწმუნებლის (პრინციპალის) სახით მოქმედებს თუ აგენტის სახით, მსჯელობას და ყველა შესაბამისი ფაქტისა და გარემოების გათვალისწინებას მოითხოვს..

მდ33. ერთეული პრინციპალის სახით მოქმედებს იმ შემთხვევაში, როცა იგი ექვემდებარება საქონლის გაყიდვასთან ან მომსახურების

გაწევასთან დაკავშირებულ მნიშვნელოვან რისკებსა და სარგებელს. შემდეგი ნიშნების არსებობა იმაზე მიუთითებს, რომ ერთეული მოქმედებს მრწმუნებლის (პრინციპალის) სახით:

- (ა) ერთეულს აკისრია მთავარი პასუხისმგებლობა, მომხმარებლისთვის საქონლის ან მომსახურების მიწოდებაზე, ან შეკვეთის შესრულებაზე, მაგალითად, მომხმარებლის მიერ შეკვეთილი თუ შეძენილი პროდუქციის ან მომსახურების მისაღებლობაზე პასუხისმგებლობის აღებით;
- (ბ) ერთეულს გააჩნია სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებთან დაკავშირებული რისკი, მომხმარებლისგან შეკვეთის მიღებამდე ან მის შემდეგ საქონლის გაგზავნის, ან დაბრუნების დროს;
- (გ) ერთეულს, პირდაპირ ან არაპირდაპირ, მინიჭებული აქვს თავისუფლება ფასების დადგენაში, მაგალითად, დამატებითი საქონლის ან მომსახურების მიწოდებით; და
- (დ) ერთეული ექვემდებარება მომხმარებლებისგან მისაღებ თანხებთან დაკავშირებულ მომხმარებლის საკრედიტო რისკს.

მდ34. ერთეული აგენტის სახით მოქმედებს იმ შემთხვევაში, როცა იგი არ ექვემდებარება საქონლის გაყიდვასთან ან მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებულ მნიშვნელოვან რისკებსა და სარგებელს. ერთ-ერთი ნიშანი იმისა, რომ ერთეული მოქმედებს აგენტის სახით, ის არის, რომ ერთეული იღებს წინასწარდადგენილ თანხას, რომელიც ან ერთი ოპერაციისთვის დადგენილი ფიქსირებული თანხაა, ან მომხმარებლისთვის წარდგენილი საანგარიშსწორებო თანხის მიმართ გამოსახულია პროცენტის სახით.

ბასს 18-თან შედარება

სსბასს 9 - შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან - ძირითადად, ეყრდნობა ბასს 18-ს - ამონაგები. სსბასს 9-ისა და ბასს 18-ის ძირითადი განსხვავებები მდგომარეობს შემდეგში:

- სსბასს 9-ის სახელწოდება განსხვავდება ბასს 18-ის სახელწოდებისგან, რაც, თავისთავად, იმაზე მიანიშნებს, რომ სსბასს 9 არ ეხება არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებულ შემოსავალს.
- სსბასს 9-ში მოცემული ტერმინის „შემოსავლის“ განმარტება ბასს 18-ის „ამონაგების“ განმარტების მსგავსია. მთავარი განსხვავება მდგომარეობს იმაში, რომ ბასს 18-ში მოცემული განმარტება ეხება ერთეულის ჩვეულებრივ საქმიანობას.
- სსბასს 9-ში, ბასს 18-ზე დართული კომენტარების გარდა შეტანილია სხვა კომენტარებიც, იმის საილუსტრაციოდ, როგორ შეუძლიათ საჯარო სექტორის ერთეულებს მოცემული სტანდარტების გამოყენება ბუღალტრული აღრიცხვის საწარმოებლად.
- ზოგიერთ შემთხვევაში, სსბასს 9-ში გამოიყენება ბასს 18-ისაგან განსხვავებული ტერმინოლოგია; ამის ყველაზე თვალსაჩინო მაგალითია სსბასს 9-ში ტერმინის „წმინდა აქტივები/კაპიტალი“ გამოყენება, რომლის შესატყვისი ტერმინი ბასს 18-ში არის „საკუთარი კაპიტალი“.

სსზასს 10—ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი, ძირითადად, ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ (ბასს) 29-ს - *ფინანსური აღრიცხვა ჰიპერინფლაციურ ეკონომიკის პირობებში* - (შეცვლილია 1994 წელს), რომელიც გამოსცა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს წინამდებარე გამოცემაში, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ 29-ის ამონარიდები გამოყენებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებული ტექსტი გამოცემულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ ინგლისურ ენაზე. მისი ასლი შესაძლებელია მოპოვებულ იქნას უშუალოდ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების საგამომცემლო დეპარტამენტიდან, შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის საავტორო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 10—ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-გან გამოწვეულ ცვლილებებს.

სსბასს 10, ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში, გამოიცა 2001 წლის ივლისში.

მოგვიანებით, სსბასს 10-ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ების შესაბამისად:

- სსბასს 2011-ის გაუმჯობესება (გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში)
- სსბასს 4, უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები (გამოიცა 2006 წელს);
- სსბასს-ის გაუმჯობესება (გამოიცა 2010 წლის იანვარში)
- სსბასს-ის გაუმჯობესება (გამოიცა 2010 წლის ნოემბერში).

სსბასს 10-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
1-ლი პუნქტის სათაური	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2011 წლის ოქტომბერი
1	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2011 წლის ოქტომბერი
1ა	შეცვლილია არსებული 1-ლი მუხლი, რომელიც გადაკეთდა 1ა პუნქტად	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2011 წლის ოქტომბერი
1	შეცვლილია	სსბასს 4, 2006 წლის დეკემბერი
11	შეცვლილია	სსბასს 4, 2006 წლის დეკემბერი
17	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის იანვარი
18	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
		წლის იანვარი
20	შეცვლილია	სსბასს 4, 2006 წლის დეკემბერი
22	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის იანვარი
26 ¹	ამოღებულია	სსბასს 4, 2006 წლის დეკემბერი
28	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის ნოემბერი
29	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის ნოემბერი
33	შეცვლილია	სსბასს 4, 2006 წლის დეკემბერი
36	შეცვლილია	სსბასს 4, 2006 წლის დეკემბერი
38ა	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის იანვარი
38ბ	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2011 წლის ოქტომბერი

¹ შესაბამისი პუნქტები გადაინომრა

სსბასს 10—ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1
მოქმედების სფერო	1A–6
განმარტებები	7
ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშება	8–34
ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება.....	14–26
ფინანსური შედეგების ანგარიშგება.....	27
ნამეტი ან დეფიციტი წმინდა ფულად პოზიციაზე.....	28–29
ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება	30
შესაბამისი მონაცემები	31
კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება.....	32–33
საერთო ფასის ინდექსის შერჩევა და გამოყენება.....	34
ეკონომიკა, რომელიც აღარ არიას ჰიპერინფლაციური.....	35
განმარტებითი შენიშვნები	36–37
ძალაში შესვლის თარიღი	38–39
დასკვნის საფუძველი	
საილუსტრაციო მაგალითი	
ბასს 29–სთან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 10 - *ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში* - ჩამოყალიბებულია მუხლებში 1–39–მდე. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა გააჩნია. ბასს 10 აღქმულ უნდა იქნეს დასკვნის საფუძველისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის კონტექსტში. ბასს 3 - *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები* - იძლევა სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველს, დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში.

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია, დაადგინოს იმ ერთეულის კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგებების სააღრიცხვო მეთოდი, რომლის სამუშაო ვალუტა ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაა. წინამდებარე სტანდარტი ასევე ადგენს აღრიცხვის წესებს ისეთი პირობებისთვისაც, როდესაც ეკონომიკა უკვე წყვეტს ჰიპერინფლაციურობას.

მოქმედების სფერო

- 1ა. ერთეულებმა, რომლებიც ამზადებენ და ფინანსურ ანგარიშგებას წარმოადგენენ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით, ძირითადი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას უნდა გამოიყენონ წინამდებარე სტანდარტი, ასევე, ისეთი ერთეულის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, რომლის ფუნქციონალური ვალუტა ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაა.
2. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულისათვის, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
3. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის (სსბასს) წინასიტყვაობაში, რომელიც გამოსცა სსბასსს-მ, ახსნილია, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს-ები) იყენებენ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (ფასს-ებს), რომელსაც გამოსცემს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო საბჭო (ბასსს). სახელმწიფო კომერციული საწარმოები განმარტებულია ფასს 1–ში - *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.
4. ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში, ერთეულის საოპერაციო საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგება, რომელიც მომზადდა ადგილობრივი ვალუტით, ყოველგვარი 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 დააბნევს და შეცდომაში შეიყვანს.
5. წინამდებარე 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 შესანარჩუნებლად 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 აანაზღაურებს მსყიდველობითუნარიანობის მოსალოდნელ დანაკარგებს კრედიტის ვადის განმავლობაში, თუნდაც ეს ვადა ხანმოკლე იყოს;
 - (დ) საპროცენტო განაკვეთები, ხელფასები და ფასები დაკავშირებულია ან მიბმულია ფასების ინდექსებთან;
 - (ე) ინფლაციის საერთო დონე სამი წლის განმავლობაში აღწევს ან აჭარბებს 100 %-ს.
6. უკეთესია, თუ ყველა ერთეული, რომლებიც ანგარიშგებას წარადგენენ ერთი და იმავე ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაში, მოცემული სტანდარტის გამოყენებას დაიწყებენ ერთი და იმავე თარიღით. ამასთან, სტანდარტი ეხება ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებას იმ საანგარიშგებო პერიოდის დაწყების თარიღიდან, როდესაც დადგინდება ჰიპერინფლაციის არსებობა ქვეყანაში, რომლის ვალუტაშიც ხდება ანგარიშგების წარდგენა.

განმარტებები

7. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

აქტივის საბალანსო ღირებულება არის ის თანხა, რომლითაც ხდება აქტივის აღიარება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოქვითვის შემდეგ.

ვალდებულების საბალანსო ღირებულება არის ის თანხა, რომლითაც ხდება ვალდებულების დადგენა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

არაფულადი მუხლები არის ის მუხლები, რომლებიც არ წარმოადგენენ ფულად მუხლებს.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშება

8. 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. გარდა ამისა, საერთო ხასიათის ფაქტორებმა შეიძლება გამოიწვიოს ცვლილებები ფასების საერთო დონესა და, ფულის მსყიდველობითუნარიანობაშიც.
9. ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში, ფინანსური ანგარიშგება მხოლოდ მაშინ იქნება სასარგებლო, თუ იგი გამოსახული იქნება საანგარიშგებო პერიოდისათვის არსებულ შეფასების ერთეულებში. აქედან გამომდინარე, წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება იმ ერთეულების 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.
10. საჯარო სექტორის მრავალი ერთეული საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში მიუთითებს შესაბამის ინფორმაციას ბიუჯეტის შესახებ, რათა შესაძლებელი გახდეს ბიუჯეტთან შედარება. ასეთ შემთხვევებში, საბიუჯეტო ინფორმაციაც წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით უნდა იქნეს მითითებული.
11. იმ ერთეულების ფინანსური ანგარიშგება, რომელთა სამუშაო ვალუტა წარმოადგენს ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტას, გადაანგარიშებული უნდა იყოს საანგარიშგებო თარიღისათვის ფულის ერთეულის მსყიდველობითი უნარის გათვალისწინებით. წინა საანგარიშგებო პერიოდის ანალოგიური მონაცემები, რომლებსაც ითხოვს სსბასს 1 და ნებისმიერი წინა პერიოდების შესაბამისი ინფორმაციაც ასევე უნდა იქნას წარდგენილი საანგარიშგებო თარიღისათვის ფულის ერთეულის მსყიდველობითი უნარის გათვალისწინებით. სხვადასხვა

ვალუტაში გამოსახული ურთიერთშესაძარისი სიდიდეების წარსადგენად გამოიყენება ბასს 4-ის - *უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები* - 47 (ბ)-ე და 48-ე მუხლები.

12. ფულად მუხლთან დაკავშირებული ნამეტი ან დეფიციტი უნდა აისახოს ერთეულის საქმიანობის ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, ცალკე მუხლის სახით.
13. ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშება, მოცემული სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად, გულისხმობს როგორც გარკვეული პროცედურების გამოყენებას, ისე სათანადოდ განსჯას. აღნიშნული პროცედურებისა და სათანადოდ განსჯის უცვლელად გამოყენება წლების მანძილზე გაცილებით უფრო მნიშვნელოვანია, ვიდრე გადაანგარიშებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული საბოლოო თანხების სიზუსტე.

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

14. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების თანხები, რომლებიც ჯერ არ არის გადაყვანილი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ზომის ან შეფასების ერთეულში, უნდა შესწორდეს ფასების საერთო ინდექსის გამოყენებით.
15. ფულადი მუხლების კორექტირება არ ხდება, რადგან ისინი უკვე გამოსახულია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ ფულად ერთეულებში. ფულადი მუხლები არის ერთეულის განკარგულებაში მყოფი ფულადი სახსრები და ფულით გადასახდელი და მისაღები მუხლები.
16. ისეთი აქტივები და ვალდებულებები, რომლებიც ხელშეკრულებით დაკავშირებულია ფასების ცვლილებებთან, როგორიცაა, ინდექსირებული ობლიგაციები და სესხები, უნდა შესწორდეს მოცემული ხელშეკრულების საფუძველზე, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული გაუნაღებელი თანხების დასადგენად. ეს მუხლები გადაანგარიშებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში შეიტანება კორექტირებული თანხით.
17. ყველა სხვა აქტივი და ვალდებულება მიჩნეულია არაფულად მუხლად. ზოგიერთი არაფულადი მუხლი ბალანსში აისახება რეალური 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.
18. 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 დაგროვილი ცვეთის მიმართ ან გამოყენებით, მათი შეძენის თარიღიდან საანგარიშგებო თარიღამდე ფასების საერთო ინდექსში მომხდარი ცვლილებების გათვალისწინებით. მაგალითად, ძირითადი საშუალებები, ნედლეულისა და საქონლის მარაგი, გუდვილი, პატენტები, სავაჭრო ნიშნები და ანალოგიური აქტივები უნდა გადაანგარიშდეს მათი შეძენის თარიღიდან. დაუმთავრებელი წარმოებისა და მზა პროდუქციის მარაგი უნდა გადაანგარიშდეს იმ დღიდან, როდესაც დაფიქსირდა მათი შეძენისა და გადამუშავების ხარჯები.

19. ძირითადი საშუალებების რომელიმე ელემენტის შეძენის ზუსტი თარიღი შეიძლება არ იყოს ხელმისაწვდომი ან არ ექვემდებარებოდეს შეფასებას. ასეთ შემთხვევებში, მოცემული სტანდარტის პირველადი გამოყენების დროს, შესაძლოა ამ მუხლების ღირებულების გადაანგარიშების საფუძველად აუცილებელი იყოს დამოუკიდებელი პროფესიული შეფასების გამოყენება.
20. 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.
21. ზოგიერთი არაფულადი მუხლი აღრიცხვაში აისახება ისეთი თანხით, რომელიც არ წარმოადგენს მის მიმდინარე ღირებულებას არც შეძენის თარიღისათვის და არც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების თარიღისათვის, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. მაგალითად, ის ძირითადი საშუალებები, რომლებიც საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე რომელიმე წინა თარიღით გადაფასდა. ამ შემთხვევაში, საბალანსო ღირებულებების გადაანგარიშება გადაფასების თარიღიდან ხდება.
22. იმის დასადგენად, მოხდა თუ არა არაფულადი მუხლის გადაანგარიშებული თანხის გაუფასურება და ხომ არ არის საჭირო მისი შემცირება, ერთეული იყენებს შესაბამის გაუფასურების ტესტს სსბასს 21-ში - *ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება* - და სსბასს 26-ში - *ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება* - ან ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო და/ან ეროვნულ სტანდარტებს, რომლებიც ეხება გუდვილის გაუფასურებას. მაგალითად, ძირითადი საშუალებების, გუდვილის, პატენტებისა და სავაჭრო ნიშნების გადაანგარიშებული თანხები შემცირდება მათ

ანაზღაურებად ღირებულებამდე ან მომსახურების ანაზღაურებად ღირებულებამდე, კონკრეტული შემთხვევიდან გამომდინარე, ხოლო სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაანგარიშებული თანხები - ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ან მიმდინარე ჩანაცვლების ღირებულებამდე. ერთეულს, სადაც ინვესტიცია განხორციელდა და აღრიცხვის წილობრივი მონაწილეობის მეთოდს (კაპიტალ-მეთოდს) იყენებს, ანგარიშგების წარდგენა შეუძლია ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის მქონე ქვეყნების ვალუტით. ასეთი ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება და ფინანსური შედეგების ანგარიშგება კორექტირდება მოცემული სტანდარტის მოთხოვნით, რათა გაანგარიშდეს ინვესტორის ხვედრითი წილი ინვესტირებული ერთეულის წმინდა აქტივებსა და ნამეტში ან დეფიციტში. თუ ინვესტირებულ ერთეულში გადაანგარიშებული ფინანსური ანგარიშგება გამოსახულია უცხოური ვალუტით, მისი საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშება ხდება საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის არსებულ ე.წ. „საბოლოო სავალუტო კურსით“.

23. ინფლაციის გავლენა, როგორც წესი, გათვალისწინებული უნდა იყოს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ დანახარჯებში. მიზანშეწონილი არ არის, რომ ერთსა და იმავე საანგარიშგებო პერიოდში ერთდროულად ხდებოდეს სესხებით დაფინანსებული კაპიტალური დანახარჯების გადაანგარიშება და სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების იმ ნაწილის კაპიტალიზაცია, რომელიც განკუთვნილია იმავე პერიოდის ინფლაციის შედეგების კომპენსაციისათვის. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების ეს ნაწილი აღიარებული უნდა იყოს იმ საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯის სახით, როდესაც ეს ხარჯები იქნა გაწეული.
24. ერთეულმა აქტივები შესაძლოა ისეთი პირობით შეიძინოს, რაც მას გადახდის გადავადების საშუალებას მისცემს, ზუსტად დადგენილი საპროცენტო ხარჯების გარეშე. როდესაც პროცენტის თანხის გამოანგარიშება და მიკუთვნება არაპრაქტიკულია, ამგვარი აქტივების ღირებულების გადაანგარიშება ხდება გადახდის მომენტიდან და არა შემენის თარიღიდან.
25. იმ საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, როდესაც მოცემული სტანდარტი პირველად იქნა გამოყენებული, წმინდა აქტივების/კაპიტალის კომპონენტები, აკუმულირებული ნამეტის/დეფიციტის და გადაფასების რეზერვების გარდა, უნდა გადაანგარიშდეს ფასების საერთო ინდექსით იმ მომენტიდან, როდესაც ეს კომპონენტები შეტანილ იქნა ან წარმოიშვა სხვაგვარად. წინა საანგარიშგებო პერიოდებში წარმოშობილი ნებისმიერი გადაფასების რეზერვი უნდა დაიხუროს ან განულდეს.

რაც შეეხება აკუმულირებულ ნამეტს, იგი თავისთავად მიიღება გადაანგარიშებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ყველა სხვა თანხისაგან.

26. იმ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, როდესაც მოცემული სტანდარტი პირველად იქნა გამოყენებული და შემდგომ პერიოდებში, წმინდა აქტივების/კაპიტალის ყველა კომპონენტი უნდა გადაანგარიშდეს ფასების საერთო ინდექსით, მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის დაწყების ან ამ შენატანების განხორციელების თარიღიდან, თუ შენატანები უფრო გვიან განხორციელდა. საანგარიშგებო პერიოდში წმინდა აქტივების/კაპიტალის მოძრაობა აისახება სსბასს 1-ის შესაბამისად.

ფინანსური შედეგების ანგარიშგება

27. წინამდებარე სტანდარტით მოითხოვება, რომ ერთეულის საქმიანობის ფინანსური შედეგების ანგარიშგების ყველა მუხლი გამოისახოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ შეფასების ერთეულებში. ამდენად, ყველა თანხა საჭიროებს გადაანგარიშებას, ფასების საერთო ინდექსის ცვლილების გათვალისწინებით იმ თარიღიდან, როდესაც მოხდა შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების თავდაპირველი ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

მოგება ან ზარალი წმინდა ფულადი მუხლებიდან

28. ინფლაციის პერიოდში, ნებისმიერი ერთეული, რომელსაც ფულადი აქტივები აქარბებს მის ფულად ვალდებულებებს, კარგავს მსყიდველობით უნარს, ხოლო ერთეული, რომლის ფულადი ვალდებულებები აქარბებს ფულად აქტივებს, ზრდის მსყიდველობით უნარს, ვინაიდან აქტივები და ვალდებულებები დაკავშირებული არ არიან ფასების დონესთან. წმინდა ფულადი მუხლებისათვის დამახასიათებელი ამგვარი მოგება ან ზარალი შეიძლება მიღებულ იქნეს სხვაობის სახით, არაფულადი აქტივების, წმინდა აქტივებისა და საქმიანობის ფინანსური შედეგების ანგარიშგების მუხლების, აგრეთვე, ფასების ინდექსთან დაკავშირებული აქტივებისა და ვალდებულებების გადაანგარიშების შედეგად. ასეთი მოგებისა და ზარალის შეფასება შესაძლებელია ფასების საერთო ინდექსის ცვლილების გათვალისწინებით, მოცემულ პერიოდში ფულად აქტივებსა და ფულად ვალდებულებებს შორის სხვაობის საშუალო შეწონილი სიდიდის მიმართ.
29. მოგება ან ზარალი წმინდა ფულადი მუხლებიდან ჩაირთვება ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში. იმ აქტივებისა და ვალდებულებების გადაანგარიშება, რომლებიც ხელშეკრულების პირობებით დაკავშირებულია ფასების ცვლილებებთან, მე-16

პუნქტის შესაბამისად, ურთიერთგადაიფარება მოგებით ან ზარალით წმინდა ფულადი მუხლებიდან. ფინანსური შედეგების ანგარიშგების სხვა მუხლები, როგორცაა, საპროცენტო შემოსავლები და ხარჯები და ინვესტირებულ ან სასესხო კაპიტალთან დაკავშირებული სავალუტო საკურსო სხვაობები, ასევე უკავშირდება წმინდა ფულად მუხლებს. მართალია, ეს მუხლები ცალკე ასახვას ექვემდებარება, მაგრამ შეიძლება უფრო სასარგებლო იყოს მათი წარდგენა, წმინდა ფულადი მუხლების მოგებასთან ან ზარალთან ერთად, ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება

30. წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების ყველა მუხლი გამოსახული იყოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ შეფასების ერთეულებში.

შესაბამისი მონაცემები

31. 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 ადრინდელი 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 4-ის 47 (ბ) და 48-ე პუნქტები.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება

32. მაკონტროლებელი ერთეულს, რომელიც ანგარიშგებას ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში წარადგენს, შეიძლება ჰქონდეს კონტროლირებული ერთეულები, რომლებიც ანგარიშგებას ასევე წარადგენენ ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტით. ნებისმიერი ასეთი კონტროლირებული ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება საჭიროებს გადაანგარიშებას, მაკონტროლებელი ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართვამდე, იმ ქვეყნის ფასების საერთო ინდექსით, რომლის ვალუტითაც წარადგენს ანგარიშგებას. თუ ასეთი კონტროლირებული ერთეული უცხოური კონტროლირებული ერთეულია, მისი კორექტირებული ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშება საბოლოო სავალუტო კურსით უნდა მოხდეს. იმ

კონტროლირებული ერთეულების ფინანსური ანგარიშგება, რომლებიც მას ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტით არ წარადგენენ, იხელმძღვანელებენ სსბასს 4-ით.

33. ისეთი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელშიც შედის სხვადასხვა საანგარიშგებო თარიღით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება, ყველა მუხლი – ფულადიც და არაფულადიც, ფორმულირებულ უნდა იქნეს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენის თარიღისათვის არსებულ შეფასების ერთეულში.

ფასების საერთო ინდექსის შერჩევა და გამოყენება

34. ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშება, მოცემული სტანდარტის შესაბამისად, მოითხოვს ფასების საერთო ინდექსის გამოყენებას, რომელიც ასახავს საერთო მსყიდველობითუნარიანობაში მომხდარ ცვლილებებს. მიზანშეწონილია, რომ ყველა ერთეულმა, რომლებიც ანგარიშგებას წარმოადგენენ ერთი და იმავე ქვეყნის ეკონომიკის ვალუტით, გამოიყენონ ერთი ინდექსი.

ეკონომიკა, რომელიც აღარ არის ჰიპერინფლაციური

35. როდესაც ეკონომიკა აღარ არის ჰიპერინფლაციური და ერთეული აღარ აგრძელებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენას, მოცემული სტანდარტის შესაბამისად, მან წინა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის არსებულ შეფასებით ერთეულებში გამოსახული თანხები უნდა მიიღოს შემდგომი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების საბალანსო ღირებულების საფუძველად.

განმარტებითი შენიშვნები

36. 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 შეფასების ერთეულით;
 - (ბ) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის ფასების საერთო ინდექსის დონე და იდენტურობა, აგრეთვე ამ ინდექსის ცვლილების დინამიკა მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდებში.

37. 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

38. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს აღნიშნული სტანდარტი წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს 2002 წლის 1 ივლისიდან დაწყებულ ან მის შემდგომ პერიოდებს. რეკომენდებულია უფრო ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტს გამოიყენებს იმ პერიოდისათვის, რომელიც 2002 წლის 1 ივლისამდე იწყება, მან უნდა გაამჟღავნოს ეს ინფორმაცია.
- 38ა. მე-17, მე-18 და 22-ე მუხლები შეიცვალა 2010 წლის იანვარში გამოცემული სსბასს-ის გაუმჯობესების პროექტის ფარგლებში. ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს ეს ცვლილებები იმ პერიოდის წლიური ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, რომლებიც იწყება 2011 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ. რეკომენდებულია უფრო ადრე გამოყენებაც.
- 38ბ. სტანდარტის არსებული პირველი მუხლი გადაკეთდა 1ა მუხლად და 2011 წლის ოქტომბერში გაუმჯობესების პროექტის ფარგლებში გამოცემულ სსბასს-ს ჩაემატა ახალი პირველი მუხლი. ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს ეს ცვლილებები იმ პერიოდის წლიური ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, რომლებიც იწყება 2013 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ. რეკომენდებულია უფრო ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული ცვლილებას გამოიყენებს 2013 წლის 1 იანვრამდე არსებული პერიოდისთვის, მან ამ ფაქტის შესახებ უნდა გაამჟღავნოს შესაბამისი ინფორმაცია.
39. როდესაც ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, ამ სტანდარტის ძალაში შესვლის შემდეგ, როგორც ეს მოცემულია სსბასს-ებში, წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება უნდა მოხდეს ერთეულის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში იმ პერიოდებისთვის, რომლებიც მოიცავს დარიცხვის მეთოდის გამოყენების დაწყების ან მის შემდეგ პერიოდებს.

დასკვნის საფუძველი

მოცემული დასკვნის საფუძველი თან ერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს სსბასს 10-ის ნაწილს.

სსბასს 10-ის გადასინჯვა, როგორც 2008 წელს ბასსს-ს მიერ ბასს-ების გაუმჯობესების პროექტის შედეგი.

დს1. სსბასსს-მ გადახედა 2008 წლის მაისში ბასსს-ის მიერ ფასს-ების გაუმჯობესების პროექტის ფარგლებში ბასს 29-ში განხორციელებული შემოწმების შედეგებს და, ზოგადად, დაეთანხმა ბასსს-ს მიერ მითითებულ მიზეზებს, სტანდარტის გადამოწმებასთან დაკავშირებით. სსბასს-მა დაასკვნა, რომ არ არსებობდა საჯარო სექტორის თავისებურებასთან დაკავშირებული ისეთი მიზეზები, რომლის გათვალისწინებითაც საჭირო არ იქნებოდა მოცემული შესწორებების გაკეთება.

საილუსტრაციო მაგალითი

მოცემული მაგალითი თან ერთვის, მაგრამ ამ წარმოდგენს სსბასს 10-ის ნაწილს.

- სმ1. წინამდებარე სტანდარტი ადგენს მოთხოვნებს ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშებისათვის, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ჩათვლით იმ ერთეულისათვის, რომელიც ანგარიშგებას ამზადებენ ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტით.
- სმ2. მოცემული მაგალითი გვიჩვენებს ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშების პროცესს, მისი მომზადების დროს:
- წმინდა ფულადი მუხლების მოგება საანგარიშგებო პერიოდისათვის, როგორც ფულადი აქტივებისა და ვალდებულებების, დაგროვილი ნამეტის ან დეფიციტის და ფინანსური შედეგის ანგარიშგებაში ასახული მუხლების გადაანგარიშების შედეგად წარმოშობილი სხვაობის თანმდევი შედეგი (იხ. მუხლი 28);
 - საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული მარაგი, სავარაუდოდ, შეძენილ იქნა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, როდესაც ინფლაციის ზოგადი ინდექსი 170-ს შეადგენდა;
 - პერიოდის დასაწყისში ფასების ზოგადი ინდექსი 120-ს შეადგენდა, პერიოდის ბოლოს – 180-ს, ხოლო პერიოდის საშუალო სიდიდე იყო –150;
 - შემოსავალი და ხარჯი, გარდა ცვეთისა, სავარაუდოდ, თანაბრად ირიცხებოდა მთელი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში;
 - აქტივები, რომელთა ისტორიულმა ღირებულებამ 7.500 შეადგინა, სრულიად იქნა ჩამოწერილი და ჯართის სახით ჩაბარებული. მათი სალიკვიდაციო ღირებულება შეადგენდა ნულს.

ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციის ეკონომიკის პირობებში

ნიმუში

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება	31. 12. X 0				ნამეტი/დეფ იციტი წმინდა ფულად პოზიციაზე
	1.1X 0 (სსზასს-ის მიხედვით)	(არა- კორექტირებუ ლი)	ინდექსაციის კოეფიციენტ ი	31. 12. X 0 (სსზასს-ს მიხედვით)	
ფულადი სახსრები და ეკვივალენტები	5,000	10,000	—	10,000	—
სასაქონლო- მატერიალური ფასეულობები	—	2,000	180/170	2,118	გადაანგარიშებული 118
<i>ფიზიკური აქტივები:</i>					
ისტორიული ღირებულება	47,500	40,000	180/120	60,000	20,000
დაგროვილი ცვეთა	(22,500)	(20,000)	180/120	(30,000)	(10,000)
წმინდა საბალანსო ღირებულება	25,000	20,000	180/120	30,000	გადაანგარიშებული 10,000
სულ აქტივები	30,000	32,000		42,118	
სასესხო ვალდებულებები	26,000	26,000	—	26,000	
წმინდა აქტივები					
გასული პერიოდის ნაშთი	4,000	4,000	180/120	6,000	გადაანგარიშებული (2,000)
წმინდა ნამეტი პერიოდისთვის (იხ. ქვემოთ)		2,000	იხ. ქვემოთ	10,118	1,100
	4,000	6,000		16,118	9,218
ფინანსური შედეგების ანგარიშგება					
შემოსავლები		50,000	180/150	60,000	გადაანგარიშებული 10,000
ცვეთა		(5,000)	180/120	(7,500)	გადაანგარიშებული (2,500)
სხვა ხარჯები		(43,000)	180/150	(51,600)	გადაანგარიშებული (8,600)
ნამეტი წმინდა ფულად პოზიციაზე				9,218	
ნამეტი წლისათვის		2,000		10,118	(1,100)

შენიშვნა: წინამდებარე სტანდარტი (პუნქტი 27) ადგენს, რომ მოხდეს ერთეულის საქმიანობის ფინანსური შედეგების ანგარიშგების მუხლების გადაანგარიშება, ფასების ინდექსის დინამიკის გათვალისწინებით იმ თარიღებიდან დაწყებული, როდესაც მოხდა ოპერაციების რეგისტრაცია. მოცემულ მაგალითში, დარიცხვები შემოსავლისა და გასავლის მუხლებში, გარდა ცვეთის მუხლებისა, თანაბრად ხორციელდება საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე და გამოყენებულ იქნა

ინფლაციის საშუალო განაკვეთი. შემოსულობა წმინდა ფულადი მუხლებიდან მიღებულ როგორც (იხ. ბოლო სვეტი) საქმიანობის ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში არაფულ მუხლების მიმართ ფასების ზოგადი ინდექსის გამოყენების თანამდევი შედეგი (პუ 28).performance (paragraph 30).

ბასს 29-სთან შედარება

სსბასს 10 - ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში - ძირითადად ეფუძნება ბასს 29-ს - ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციურ ეკონომიკის პირობებში - და მოიცავს ბასსს-ს მიერ ფასს-ების გაუმჯობესების პროექტის ფარგლებში ბასს 29-ში განხორციელებულ ცვლილებებს, რომელიც გამოიცა 2008 წლის მაისში. სსბასს 10-სა და ბასს 29-ს შორის არსებული ძირითადი განსხვავებები მოცემულია ქვემოთ:

- ბასს 29-ში მოცემული დამატებითი კომენტარი ჩართულ იქნა სსბასს 10-ში, რათა მომხდარიყო საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ სტანდარტების გამოყენების ნათელი დემონსტრირება.
- სსბასს 10-ში გამოყენებულია ტერმინოლოგია, რომელიც ცალკეულ მაგალითებში განსხვავდება ბასს 29-გან. ამის ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითია სსბასს 10-ში გამოყენებული ტერმინები: „შემოსავალი“, „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“ და „წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი“. ბასს 29-ში გამოყენებული შესაბამისი ტერმინებია „ამონაგები“, „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“ და „საკუთარი კაპიტალი“.
- ბასს 29 შეიცავს მითითებას, მიმდინარე ხარჯების ანგარიშგების გადაანგარიშებასთან დაკავშირებით. სსბასს 10-ში ასეთი მითითება არ არის მოცემული.
- სსბასს 10 მოიცავს საილუსტრაციო მაგალითს, რომელიც გვიჩვენებს ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშების პროცესს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით იმ ერთეულისათვის, რომელიც ანგარიშგებას აწარმოებს ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში.

სსბასს 11—სამშენებლო ხელშეკრულებები

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს (ბასს 11) - სამშენებლო კონტრაქტები - (განახლდა 1993 წელს). ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები ბასს 11-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს-ების) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის სავაჭრო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსზასს 11—სამშენებლო ხელშეკრულებები

სსზასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსზასს-ებით გამოწვეულ ცვლილებებს.

სსზასს 11, სამშენებლო ხელშეკრულებები, გამოიცა 2001 წლის ივლისში.

სსპასს 11—სამშენებლო ხელშეკრულებები

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	
მოქმედების სფერო	1–3
განმარტებები	4–11
სამშენებლო ხელშეკრულებები	5–10
მენარდე	11
სამშენებლო ხელშეკრულებების კომბინირება და დანაწევრება	12–15
სამშენებლო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული შემოსავალი ...	16–22
სამშენებლო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული დანახარჯები .	23–29
სახელშეკრულებო შემოსავლისა და ხარჯების აღიარება	30–43
მოსალოდნელი დეფიციტის აღიარება	44–48
სააღრიცხვო შეფასებებში მომხდარი ცვლილებები	49
განმარტებითი შენიშვნები	50–56
ძალაში შესვლის თარიღი	57–58
მითითებები დანერგვაზე	
ბასს 11-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 11 (სსბასს 11) - *სამშენებლო ხელშეკრულებები* - ჩამოყალიბებულია 1-58 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 11 აღქმულ უნდა იქნეს მისი მიზნისა და *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის* კონტექსტში. სსბასს 3 - *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები* - იძლევა სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველს, დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში.

მიზანი

წინამდებარე სტანდარტით განისაზღვრება სამშენებლო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული შემოსავლისა და დანახარჯების აღრიცხვის წესი. სტანდარტში განსაზღვრულია:

- ის პირობები და გარემოებები, რომლებიც უნდა კლასიფიცირდეს სამშენებლო ხელშეკრულებებად;
- მითითებები, საჯარო სექტორში შესაძლო სამშენებლო ხელშეკრულებების სახეების შესახებ;
- სახელშეკრულებო დანახარჯების და, არსებობის შემთხვევაში, სახელშეკრულებო შემოსავლის აღიარებისა და განმარტებითი შენიშვნების საფუძვლები.

სამშენებლო ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული სამუშაოების ბუნება ისეთია, რომ, როგორც წესი, მათი დაწყებისა და დამთავრების თარიღები სცილდება ერთ საანგარიშგებო პერიოდს.

ხშირ შემთხვევაში, საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ დადებულ სამშენებლო ხელშეკრულებებში მითითებული არ არის სახელშეკრულებო შემოსავლის ოდენობა. უპირატესად, სამშენებლო სამუშაოების მხარდასაჭერი დაფინანსება გამოიყოფა სახელმწიფო საბიუჯეტო შემოსავლებიდან ასიგნებების ან მსგავსი განაწილებების, ან დახმარებისა და საგრანტო ფონდების სახით. ასეთ შემთხვევებში, სამშენებლო სამუშაოების აღრიცხვის მთავარი საკითხია: (ა) ამ სამუშაოებიდან მიღებული შემოსავლის განაწილება იმ საანგარიშგებო პერიოდებზე, რომელთა განმავლობაშიც ხორციელდებოდა მშენებლობა და (ბ) აღნიშნულთან დაკავშირებული დანახარჯების აღიარება.

ზოგიერთ შემთხვევაში, საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ დადებული სამშენებლო ხელშეკრულებები შეიძლება ემყარებოდეს კომერციულ ან არაკომერციულ, დანახარჯების მთლიანად ან ნაწილობრივ ანაზღაურების საფუძვლებს. ასეთ შემთხვევებში, სამშენებლო სამუშაოების აღრიცხვის მთავარი საკითხია ამ სამუშაოებიდან მიღებული შემოსავლისა და გაწეული დანახარჯების განაწილება იმ საანგარიშგებო პერიოდებზე, რომელთა განმავლობაშიც ხორციელდებოდა მშენებლობა.

მოქმედების სფერო

1. მენარდემ, რომელიც ამზადებს და წარადგენს ბუღალტრულ აღრიცხვაში დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, სამშენებლო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული სამუშაოების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღრიცხვისათვის უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი.
2. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.

3. სსბასსს-ის მიერ გამოცემული *საგარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობაში* განმარტებულია, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს-ები) იყენებენ ბასსს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-ს. სკს-ები განმარტებულია სსბასს 1-ში, *ვინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.

განმარტებები

4. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

სამშენებლო ხელშეკრულება არის ხელშეკრულება ან მსგავსი საგალდებულო შეთანხმება, რომელიც სპეციალურად ითვალისწინებს აქტივის ან აქტივთა ისეთი ერთობლიობის შექმნას, რომლებიც ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული ან ურთიერთდამოკიდებულია კონსტრუქციულად, ტექნოლოგიურად და ფუნქციურად, ან მათი საბოლოო გამოყენების მიზნის ან დანიშნულების მიხედვით.

მენარდე წარმოადგენს ერთეულს, რომელიც სამშენებლო ხელშეკრულების შესაბამისად აწარმოებს სამშენებლო სამუშაოებს.

დანახარჯებზე დაფუძნებული ხელშეკრულება ისეთი ტიპის სამშენებლო ხელშეკრულებაა, რომლის მიხედვითაც მენარდეს მთლიანად აუნაზღაურდება დასაშვები ან რაიმე სხვა გზით განსაზღვრული დანახარჯები, ხოლო კომერციული საფუძვლების მქონე ხელშეკრულების შემთხვევაში - მასზე დამატებული ამ დანახარჯების პროცენტი ან ფიქსირებული გასამრჯელო, ასეთის არსებობის შემთხვევაში.

ფიქსირებულფასიანი ხელშეკრულება ისეთი ტიპის სამშენებლო ხელშეკრულებაა, რომელშიც მენარდე თანხმდება ფიქსირებულ სახელშეკრულებო ფასზე, ან შესრულებული სამუშაოს ერთეულის ფიქსირებულ განაკვეთზე, რომელიც, ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება ექვემდებარებოდეს ხელშეკრულების მუხლებით გათვალისწინებულ ღირებულების სკალას.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

სამშენებლო ხელშეკრულებები

5. სამშენებლო ხელშეკრულება (ტერმინები სამშენებლო ხელშეკრულება და ხელშეკრულება ამ სტანდარტის მიზნებისათვის ერთი და იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება და ურთიერთჩანაცვლებადია) შესაძლოა გულისხმობდეს ერთი რომე-

ლიმე აქტივის შექმნას, როგორიცაა ხიდი, შენობა, ჯებირი, მილსადენი, გზა, გემი ან გვირაბი. სამშენებლო ხელშეკრულება შეიძლება ასევე ითვალისწინებდეს რამდენიმე აქტივის მშენებლობას, რომლებიც ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული ან ურთიერთდამოკიდებულია კონსტრუქციულად, ტექნოლოგიურად და ფუნქციურად, ან მათი საბოლოო გამოყენების მიზნის ან დანიშნულების თვალსაზრისით - ამგვარი ხელშეკრულებების მაგალითებია წყალმომარაგების ბადისებრი სისტემების, გადამამუშავებელი და სხვა რთული ტიპის შენობა-ნაგებობების მშენებლობა.

6. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის, სამშენებლო ხელშეკრულებები მოიცავს:
 - (ა) ხელშეკრულებებს, რომლებიც გულისხმობს აქტივის მშენებლობასთან პირდაპირ დაკავშირებულ მომსახურებას, მაგალითად, პროექტების მენეჯერებისა და არქიტექტორების მომსახურებას; და
 - (ბ) ხელშეკრულებებს აქტივების დემონტაჟისა და რესტავრაციის, აგრეთვე აქტივების განადგურების შემდგომ გარემოს აღდგენის შესახებ.
7. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის, სამშენებლო ხელშეკრულებები ასევე მოიცავს ყველა სახის შეთანხმებებს, რომლებიც სავალდებულოა ამ შეთანხმების მხარეებისათვის. მაგალითად, ორმა სამთავრობო დეპარტამენტმა შეიძლება დადოს ფორმალური შეთანხმება, რაიმე სახის აქტივის მშენებლობის თაობაზე, თუმცა ეს შეთანხმება ვერ გახდება იურიდიული ძალის მქონე ხელშეკრულება, ვინაიდან ამ მოცემული იურისდიქციის ფარგლებში ცალკეული დეპარტამენტები არ შეიძლება წარმოადგენდნენ ინდივიდუალურ იურიდიულ ხელშემკვრელ ერთეულებს. მიუხედავად ზემოაღნიშნულისა, იმ შემთხვევაში, თუ შეთანხმება იმავე უფლებებსა და ვალდებულებებს აკისრებს ხელშემკვრელ მხარეებს, რომლებსაც მათ იურიდიული ძალის მქონე ხელშეკრულება დააკისრებდა, ასეთი შეთანხმება წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის სამშენებლო ხელშეკრულებაა. სავალდებულო ძალის მქონე ამგვარი შეთანხმებები შეიძლება მოიცავდეს (თუმცა არ შემოიფარგლება) ადმინისტრაციულ განკარგულებას, სამთავრობო გადაწყვეტილებას, საკანონმდებლო დირექტივას (როგორიცაა პარლამენტის დადგენილება) ან ურთიერთგაგების მემორანდუმს.
8. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის, სამშენებლო ხელშეკრულებების მთელი ერთობლიობა შეიძლება დაიყოს ფიქსირებულფასიან ხელშეკრულებებად და დანახარჯებზე დაფუძნებულ ხელშეკრულებად. ზოგიერთ კომერციულ

სამშენებლო ხელშეკრულებას შეიძლება ორივე ტიპის, ფიქსირებული ფასიანი და დანახარჯებზე დაფუძნებული ხელშეკრულებების თვისებები გააჩნდეს, მაგალითად, დანახარჯებზე დაფუძნებული ხელშეკრულების შემთხვევაში, წინასწარ შეთანხმებული ფასის მაქსიმალური ზედა ზღვრით. ამ შემთხვევაში, მენარდემ უნდა გაითვალისწინოს წინამდებარე სტანდარტის 31-ე და 32-ე პუნქტებში მოცემული პირობები, რათა განსაზღვროს, როდის უნდა მოხდეს სახელშეკრულებო შემოსავლისა და ხარჯების აღიარება.

9. დანახარჯებზე დაფუძნებული ხელშეკრულებები მოიცავს ორივე სახის ხელშეკრულებებს, კომერციულსაც და არაკომერციულსაც. კომერციულ ხელშეკრულებაში განსაზღვრულია, რომ შემოსავალი, რომლითაც უნდა დაიფაროს მშენებლის სამშენებლო დანახარჯები და მიღებულ იქნეს მოგების მარჟა, უზრუნველყოფილი იქნება ხელშეკრულების სხვა მხარეების მიერ. თუმცა, საჯარო სექტორის ერთეულს ასევე შეუძლია დადოს არაკომერციული სახის ხელშეკრულება სხვა ერთეულისათვის აქტივის მშენებლობის შესახებ იმ პირობით, რომ მას ამ ერთეულის ან სხვა მხარეების მიერ სრულად ან ნაწილობრივ აუნაზღაურდება დანახარჯები. ზოგიერთ შემთხვევაში, დანახარჯების ანაზღაურებაში შეიძლება შედიოდეს მიმღები ერთეულის მიერ განხორციელებული გადახდები და განსაკუთრებული მიზნების სამშენებლო გრანტები ან სხვა მხარეებიდან მიღებული დაფინანსება.
10. ბევრ იურისდიქციაში როდესაც საჯარო სექტორის ერთი ერთეული საჯარო სექტორის მეორე ერთეულისათვის ახორციელებს აქტივის მშენებლობას, სამშენებლო საქმიანობების დანახარჯების ანაზღაურება არ ხდება უშუალოდ მიმღების მხრიდან. ასეთ დროს სამშენებლო საქმიანობების დაფინანსება უპირატესად არაპირდაპირ ხდება: (ა) სახელმწიფო ფონდებიდან მენარდისათვის ასიგნებების ან მსგავსი განაწილებების, ან (ბ) მესამე მხარის დამფინანსებელი სააგენტოების ან სხვა მთავრობების ზოგადი დანიშნულების გრანტების გზით. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის, ზემოაღნიშნული ფიქსირებულ ფასიან ხელშეკრულებებზე განიხილება.

მენარდე

11. მენარდე არის ერთეული, რომელიც ხელშეკრულებას დებს, მეორე მხარის მოთხოვნების შესაბამისად, კონსტრუქციების, შენობა-ნაგებობების მშენებლობაზე, საქონლის წარმოებაზე ან სხვა მომსახურების გაწევაზე. ტერმინი მენარდე მოიცავს გენერალურ ან პირველად კონტრაქტორს, გენერალური კონტრაქტორის ქვეკონტრაქტორს ან მშენებლობის მენეჯერს.

სამშენებლო ხელშეკრულებების კომბინირება და დანაწევრება

12. როგორც წესი, მოცემული სტანდარტის მოთხოვნები ცალ-ცალკე გამოიყენება თითოეული სამშენებლო ხელშეკრულებისათვის, მაგრამ, ზოგჯერ, აუცილებელია სტანდარტის გამოყენება, ერთი ხელშეკრულების დამოუკიდებელი კომპონენტების, ან ხელშეკრულებების ჯგუფის მიმართ, რათა წარმოჩინდეს ხელშეკრულების ან ხელშეკრულებების ჯგუფის არსი.
13. როდესაც ხელშეკრულება ეხება რამდენიმე აქტივს, მაშინ თითოეული აქტივის მშენებლობა უნდა განიხილებოდეს როგორც დამოუკიდებელი, ცალკე აღებული სამშენებლო ხელშეკრულება, თუ:
 - (ა) თითოეული აქტივისათვის წარდგენილი იყო ინდივიდუალური პროექტები;
 - (ბ) თითოეულ აქტივზე მიმდინარეობდა ინდივიდუალური მოლაპარაკება და მენარდე და დამკვეთი შეთანხმდენ, მიიღონ ან უარი განაცხადონ ხელშეკრულების ცალკეულ აქტივებთან დაკავშირებულ ნაწილებზე; და
 - (გ) შესაძლებელია თითოეული აქტივისათვის ცალკე განისაზღვროს დანახარჯები და შემოსავალი.
14. სამშენებლო ხელშეკრულებების ჯგუფი, მიუხედავად იმისა, დაკავშირებულია იგი მხოლოდ ერთ თუ რამდენიმე დამკვეთთან, უნდა ჩაითვალოს ერთ სამშენებლო ხელშეკრულებად, თუ:
 - (ა) ხელშეკრულებების ჯგუფი განიხილება, როგორც ერთი კომპლექსური ხელშეკრულება;
 - (ბ) ხელშეკრულებები ისე მჭიდროდ არიან ერთმანეთთან დაკავშირებული, როგორც ერთი და იმავე პროექტის ნაწილები, ერთიანი მოგების მარჯით, ასეთის არსებობის შემთხვევაში; და
 - (გ) ხელშეკრულებები სრულდება ერთდროულად ან უწყვეტი თანმიმდევრობით.
15. ხელშეკრულება შეიძლება ითვალისწინებდეს დამატებითი აქტივის მშენებლობას დამკვეთის არჩევანის უფლებით ან ხელშეკრულების შესწორებას, დამატებითი აქტივის მშენებლობის ჩართვით. დამატებითი აქტივის მშენებლობა ჩაითვლება დამოუკიდებელ სამშენებლო ხელშეკრულებად, თუ:
 - (ა) ეს აქტივი კონსტრუქციულად, ტექნოლოგიურად და ფუნქციურად მნიშვნელოვნად განსხვავდება პირველადი ხელშეკრულებით გათვალისწინებული აქტივის ან აქტივებისაგან; ან

- (ბ) აქტივის ფასი შეთანხმებულია პირველადი სა-
ხელშეკრულებო ფასისაგან დამოუკიდებლად.

სამშენებლო ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული შემოსავალი

16. სამშენებლო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული შემოსავალი მოიცავს:
- (ა) ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ თავდაპირველი შემოსავლის თანხას; და
 - (ბ) ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოების ცვლი-
ლებების, პრეტენზიებისა და წამახალისებელი ანაზღაურე-
ბის თანხებს იმ პირობით, რომ:
 - (i) შესაძლებელია, მათ გამოიწვიონ შემოსავლის მიღება;
და
 - (ii) შესაძლებელია მათი საიმედოდ შეფასება.
17. ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული შემოსავალი უნდა შეფას-
დეს მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულებე-
ბით. სახელშეკრულებო შემოსავლის შეფასებაზე გავლენას ახდენს
სხვადასხვა განუსაზღვრელი მოვლენა, რომელიც დამოკიდებუ-
ლია მომავალი პერიოდის მოვლენების შესაძლო შედეგებზე. აუცი-
ლებელია ამ შეფასების გადამოწმება მოვლენების მოხდენისა და
განუსაზღვრელი ვითარების გარკვევის შემდეგ. იმ შემთხვევაში,
თუ საქმე ეხება დანახარჯებზე დაფუძნებულ ხელშეკრულებებს,
არ შეიძლება ხელშეკრულებაში დაფიქსირდეს შემოსავლის
თავდაპირველი თანხა. პირიქით, შესაძლებელია საჭირო გახდეს ამ
თანხის შეფასება, ხელშეკრულების პირობებისა და დებულებების
შესაბამის საფუძველზე, როგორცაა მითითება ხელშეკრულების
მოქმედების ვადის განმავლობაში მოსალოდნელ დანახარჯებზე.
18. ამას გარდა, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული შემოსავლის
თანხა შეიძლება გაიზარდოს ან შემცირდეს ერთი საანგარიშგებო
პერიოდიდან შემდგომ პერიოდამდე. მაგალითად:
- (ა) მენარდე და დამკვეთი შეიძლება შეთანხმდნენ იმ ცვლილე-
ბებსა და მოთხოვნებზე (საპრეტენზიო თანხებზე), რომლებ-
მაც შეიძლება გამოიწვიოს სახელშეკრულებო შემოსავლის
ზრდა ან შემცირება ხელშეკრულების ხელმოწერის შემდგომ
საანგარიშგებო პერიოდში;
 - (ბ) ფიქსირებულფასიანი ან დანახარჯებს დამატებული
ანაზღაურებით ხელშეკრულებით გათვალისწინებული
შემოსავლის თანხა შეიძლება გაიზარდოს, სამუშაოთა ღირე-
ბულების სკალის ან სხვა პირობების შესაბამისად;

- (გ) ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული შემოსავლის თანხა შეიძლება შემცირდეს მენარდის მიერ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოების დაგვიანებით გამოწვეული საჯარიმო სანქციების შედეგად; ან
 - (დ) როდესაც ფიქსირებულფასიანი ხელშეკრულება ითვალისწინებს ერთეულ შესრულებულ სამუშაოზე ფიქსირებულ ფასს, სახელშეკრულებო შემოსავალი იზრდება ან მცირდება, შესრულებული სამუშაოების ერთეულების რაოდენობის ზრდის ან კლების შესაბამისად.
19. ცვლილებები ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ სამუშაოებში სხვა არაფერია, თუ არა მომხმარებლის მითითება, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოების მასშტაბების შეცვლის შესახებ. ასეთმა ცვლილებებმა შეიძლება გამოიწვიოს სახელშეკრულებო შემოსავლის ზრდა ან კლება. ცვლილებებში შესაძლოა იგულისხმებოდეს აქტივის სპეციფიკაციისა და დიზაინის, ან ხელშეკრულების მოქმედების ვადის ცვლილება. ცვლილება სახელშეკრულებო შემოსავალში მაშინ აისახება, როდესაც:
- (ა) მოსალოდნელია, რომ დამკვეთი დაამტკიცებს ცვლილებებს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ სამუშაოებში და ამ ცვლილებების შედეგად წარმოშობილი შემოსავლის თანხას; და
 - (ბ) შესაძლებელია შემოსავლის თანხის საიმედოდ შეფასება.
20. საპრეტენზიოა ის თანხა, რომლის მიღებასაც მენარდე ცდილობს მომხმარებლის ან სხვა მხარისაგან იმ დანახარჯების ასანაზღაურებლად, რომლებიც გათვალისწინებული არ იყო სახელშეკრულებო ფასში. პრეტენზია შეიძლება გამომდინარეობდეს, მაგალითად, დამკვეთის მიზეზით გამოწვეული შეფერხებებიდან, აქტივის სპეციფიკაციებში ან დიზაინში დაშვებული შეცდომებიდან, ან სახელშეკრულებო სამუშაოებში სადავო ცვლილებებიდან. პრეტენზიების შედეგად წარმოშობილი შემოსავლის თანხის შეფასებას ახასიათებს განუსაზღვრელობის მაღალი დონე და იგი ხშირად დამოკიდებულია მოლაპარაკების შედეგებზე. შესაბამისად, საპრეტენზიო თანხები მხოლოდ მაშინ ჩაირთვება სახელშეკრულებო შემოსავალში, როდესაც:
- (ა) მოლაპარაკება მიაღწევს ისეთ სტადიას, როდესაც მოსალოდნელია, რომ დამკვეთი მიიღებს მენარდის პრეტენზიას; და
 - (ბ) შესაძლებელია მომხმარებლისაგან მისაღები საპრეტენზიო თანხის საიმედოდ შეფასება.

21. წამახალისებელი ანაზღაურება არის დამატებითი თანხა, რომელსაც მენარდეს გადაუხდიათ, თუ იგი შეასრულებს ეფექტურობის გარკვეულ ნორმას ან გადააჭარბებს მას. მაგალითად, ხელშეკრულება შესაძლოა ითვალისწინებდეს მენარდისათვის წამახალისებელი თანხის გადახდას ხელშეკრულების ვადაზე ადრე შესრულებისათვის. წამახალისებელი თანხა მაშინ ჩაითვლება სახელშეკრულებო შემოსავალში, როდესაც:
 - (ა) ხელშეკრულების მიმდინარეობა იმ სტადიაზეა, რომ სავარაუდოა, ეფექტურობის გარკვეული ნორმები შესრულებული ან გადაჭარბებული იქნება; და
 - (ბ) შესაძლებელია წამახალისებელი თანხის საიმედოდ შეფასება.
22. მენარდეებმა უნდა შეამოწმონ სამშენებლო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული ყველა თანხა, რომელიც უნაზღაურდება უშუალოდ ქვეკონტრაქტორებს მესამე მხარე დამფინანსებელი დაწესებულების მიერ, რათა განისაზღვროს, ეს თანხები, ხელშეკრულების პირობების გათვალისწინებით, აკმაყოფილებს თუ არა მენარდის შემოსავლის განმარტებისა და აღიარების კრიტერიუმებს. თანხები, რომლებიც აკმაყოფილებს შემოსავლის განმარტებისა და აღიარების კრიტერიუმებს, მენარდემ ისე უნდა განიხილოს, როგორც ხელშეკრულების სხვა შემოსავალი. ასეთი თანხები ასევე უნდა იყოს აღიარებული ხელშეკრულების დანახარჯებში (იხ. პუნქტი 25). დამფინანსებელ სააგენტოებში შეიძლება შედიოდეს ადგილობრივი და საერთაშორისო დახმარების სააგენტოები და მრავალმხრივი და ორმხრივი განვითარების ბანკები.

სამშენებლო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული დანახარჯები

23. სამშენებლო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული დანახარჯები უნდა მოიცავდეს:
 - (ა) დანახარჯებს, რომლებიც დაკავშირებულია კონკრეტულ სამშენებლო ხელშეკრულებთან;
 - (ბ) დანახარჯებს, რომლებიც დამახასიათებელია სამშენებლო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საერთო საქმიანობისათვის და სისტემატურ ან რაციონალურ საფუძველზე შესაძლებელია მისი მიკუთვნება კონკრეტულ ხელშეკრულებაზე; და
 - (გ) სხვა ისეთ დანახარჯებს, რომლებიც დამკვეთს მიეკუთვნება, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობების შესაბამისად.

24. დანახარჯები, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულია ხელშეკრულებებთან, მოიცავს:

- (ა) სამშენებლო ობიექტებზე მომუშავეთა, მათ შორის ზედამხედველების შრომის ანაზღაურებას;
- (ბ) მშენებლობაში გამოყენებული მასალების ღირებულებას;
- (გ) მშენებლობაში გამოყენებული ძირითადი საშუალებების ცვეთის თანხას;
- (დ) ძირითადი საშუალებებისა და მასალების სამშენებლო მოედანზე და მოედნიდან გადაადგილების დანახარჯებს;
- (ე) ძირითადი საშუალებების საიჯარო ქირის დანახარჯებს;
- (ვ) დაპროექტებისა და ტექნიკურ-საინჟინრო დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულია ხელშეკრულებასთან;
- (ზ) შეცდომების გამოსწორებისა და საგარანტიო სამუშაოების სავარაუდო დანახარჯებს, მათ შორის, მოსალოდნელი საგარანტიო ვალდებულებების დანახარჯებს; და
- (თ) მესამე მხარის პრეტენზიებს.

ეს დანახარჯები შეიძლება შემცირდეს თანმდევი შემოსავლის წარმოშობის შედეგად, რომელიც ხელშეკრულებით არ იყო გათვალისწინებული. მაგალითად, მშენებლობის დამთავრების შემდეგ ზედმეტი მასალების რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი.

25. მენარდეებმა უნდა შეამოწმონ სამშენებლო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული ყველა თანხა, რომელიც გადაიხდება უშუალოდ ქვეკონტრაქტორების მიერ და ანაზღაურდება მესამე მხარე დამფინანსებელი დაწესებულების მიერ, რათა განსაზღვრონ, ხომ არ კლასიფიცირდება ისინი სამშენებლო ხელშეკრულებასთან დაკავშირებულ დანახარჯებად. თანხები, რომლებიც შეესაბამება სახელშეკრულებო დანახარჯების განმარტებისა და აღიარების კრიტერიუმებს, მენარდემ ისე უნდა განიხილოს, როგორც ხელშეკრულების სხვა დანახარჯები. მესამე მხარე დამფინანსებელი სააგენტოების მიერ ანაზღაურებული თანხები, რომლებიც შეესაბამება სახელშეკრულებო შემოსავლის განმარტებისა და აღიარების კრიტერიუმებს, მენარდემ ისე უნდა განიხილოს, როგორც ხელშეკრულების სხვა შემოსავალი (იხ. პუნქტი 22).

26. ქვემოთ ჩამოთვლილია ისეთი ტიპის დანახარჯები, რომლებიც დამახასიათებელია სამშენებლო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საერთო საქმიანობისათვის და შესაძლებელია მათი მიკუთვნება კონკრეტულ ხელშეკრულებებზე:

- (ა) დაზღვევა;

(ბ) დიზაინის ღირებულება, რომელიც კონკრეტულ ხელშეკრულებასთან პირდაპირ არ არის დაკავშირებული; და

(გ) სამშენებლო ზედნადები ხარჯები.

ამგვარი დანახარჯების განაწილება ხდება (ა) სისტემატურად და რაციონალურად და (ბ) თანმიმდევრულად, ყველა ანალოგიური ტიპის დანახარჯისათვის ერთი და იმავე მეთოდის გამოყენებით. დანახარჯების განაწილება ითვალისწინებს სამშენებლო საქმიანობის ნორმირებულ დონეს. სამშენებლო ზედნადები ხარჯები მოიცავს ისეთი ტიპის დანახარჯებს, როგორიცაა: სამშენებლო პერსონალის საანგარიშსწორებო უწყისების მომზადებისა და დამუშავების დანახარჯები. დანახარჯებს, რომლებიც დამახასიათებელია სამშენებლო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საერთო საქმიანობისათვის და შესაძლებელია მათი მიკუთვნება კონკრეტულ ხელშეკრულებებზე, ასევე მიეკუთვნება სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები, თუ მენარდე იყენებს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების აღრიცხვის დასაშვებ ალტერნატიულ მეთოდს სსბასს 5-ის მიხედვით - *სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები*.

27. დანახარჯები, რომლებიც დამკვეთს სათანადო წესით მიეკუთვნება, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობების შესაბამისად, მოიცავს ზოგიერთ საერთო ადმინისტრაციულ დანახარჯს და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებზე გაწეულ დანახარჯებს, რომელთა ანაზღაურების წესი განისაზღვრება ხელშეკრულების პირობებით.

28. ისეთი დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არაა სამშენებლო ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ საქმიანობასთან და არ შეიძლება მისი მიკუთვნება ხელშეკრულებაზე, არ მიეკუთვნება სამშენებლო ხელშეკრულებასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს. ასეთი დანახარჯებია:

(ა) საერთო ადმინისტრაციული დანახარჯები, რომელთა ანაზღაურებას ხელშეკრულება არ ითვალისწინებს;

(ბ) რეალიზაციის დანახარჯები;

(გ) სამეცნიერო-კვლევით და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯები, რომელთა ანაზღაურება ხელშეკრულებით არ არის გათვალისწინებული; და

(დ) მოცდენილი მანქანა-დანადგარების ცვეთა, რომლებიც არ გამოიყენება კონკრეტულ სამშენებლო ხელშეკრულებაში.

29. სამშენებლო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული დანახარჯები მოიცავს ყველა დანახარჯს, რომელიც გაწეულია სამშენებლო ხელშეკრულების დადების დღიდან ხელშეკრულების მთლიანად დამთავრებამდე. სახელშეკრულებო დანახარჯებს მიეკუთვნება აგრეთვე ისეთი ტიპის დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია ხელშეკრულების დადებასთან, თუ შესაძლებელია მათი ცალკე გამოყოფა და საიმედოდ შეფასება, ასევე თუ მოსალოდნელია ხელშეკრულებაზე ხელმოწერა. თუ ხელშეკრულების დადებასთან დაკავშირებული დანახარჯები აღიარებულია ხარჯების სახით იმ პერიოდშივე, როცა ხდება მათი გაწევა, მაშინ ისინი არ აისახება სახელშეკრულებო დანახარჯებში, თუ ხელშეკრულება ხელმოწერილი იქნა მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში.

სახელშეკრულებო შემოსავლისა და ხარჯების აღიარება

30. თუ შესაძლებელია სამშენებლო ხელშეკრულებების შედეგების საიმედოდ შეფასება, სამშენებლო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული შემოსავალი და დანახარჯები უნდა აღიარდეს შემოსავლისა და ხარჯების სახით საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, სახელშეკრულებო სამუშაოების შესრულების სტადიის მიხედვით. სამშენებლო ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული მოსალოდნელი ზარალი, რაზეც 44-ე პუნქტი ვრცელდება, დაუყოვნებლივ უნდა იქნეს აღიარებული ხარჯების სახით, 44-ე პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად.
31. ფიქსირებულფასიანი ხელშეკრულების შემთხვევაში, სამშენებლო ხელშეკრულების შედეგის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია მაშინ, თუ დაკმაყოფილებულია ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობა:
- (ა) შესაძლებელია მთლიანი სახელშეკრულებო შემოსავლის სიდიდის საიმედოდ განსაზღვრა, ასეთის არსებობის შემთხვევაში;
 - (ბ) მოსალოდნელია, რომ ერთეულში შემოვა ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი;
 - (გ) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შესაძლებელია საიმედოდ შეფასდეს ხელშეკრულების დასამთავრებლად საჭირო დანახარჯებიცა და ხელშეკრულების შესრულების სტადიაც; და
 - (დ) მოცემულ ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული დანახარჯები შეიძლება თავისუფლად გაიმიჯნოს და მისი სიდიდე საიმედოდ ისე განისაზღვროს, რომ ფაქტობრივად გაწეული სახელშეკრულებო დანახარჯები შეუდარდეს ადრე გაკეთებულ შეფასებებს.

32. დანახარჯებზე დაფუძნებული ხელშეკრულების დროს, სამშენებლო ხელშეკრულების შედეგის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია მაშინ, თუ დაკავშირებულია ქვემოთ ჩამოთვლილი ყველა პირობა:
 - (ა) მოსალოდნელია, რომ ერთეულში შემოვა ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი; და
 - (ბ) მოცემულ ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული სახელშეკრულებო დანახარჯები შეიძლება თავისუფლად გაიმიჯნოს და მისი სიდიდე საიმედოდ შეფასდეს იმისდა მიუხედავად, ითვალისწინებს თუ არა ხელშეკრულება მათ ანაზღაურებას.
33. შემოსავლისა და ხარჯების აღიარება ხელშეკრულების შესრულების სტადიის შესაბამისად, უმეტეს შემთხვევაში, გულისხმობს პროცენტული შესრულების მეთოდის გამოყენებას. აღნიშნული მეთოდის თანახმად, სახელშეკრულებო შემოსავალი უპირისპირდება იმ სახელშეკრულებო დანახარჯებს, რომლებიც უკვე გაწეულია ხელშეკრულების შესრულების მოცემული სტადიისათვის. ამგვარად, შემოსავლის, ხარჯებისა და მოგების წარდგენა ხდება შესრულებული სამუშაოს პროპორციულად. აღნიშნული მეთოდი უზრუნველყოფს სასარგებლო ინფორმაციას, მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში შესრულებული სახელშეკრულებო სამუშაოებისა და მისი ეფექტურობის შესახებ.
34. პროცენტული შესრულების მეთოდის შესაბამისად, სახელშეკრულებო შემოსავლის აღიარება ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში ხდება იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც შესრულდა სამუშაო. სახელშეკრულებო დანახარჯების აღიარება ხარჯის სახით ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, როგორც წესი, ხდება იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც ამ დანახარჯებთან დაკავშირებული სამუშაოები შესრულდა. თუმცა, იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელშეკრულების პირობები ითვალისწინებს, რომ სახელშეკრულებო დანახარჯები სრულად უნდა ანაზღაურდეს სამშენებლო ხელშეკრულების მხარეების მიერ, მოცემული ხელშეკრულების მთლიანი დანახარჯების ნამეტი სიდიდე მთლიან სახელშეკრულებო შემოსავალზე, დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს ხარჯის სახით, მოცემული სტანდარტის 44-ე პუნქტის შესაბამისად.
35. შესაძლებელია, მენარდეს მოუწიოს ისეთი სახელშეკრულებო დანახარჯების გაწევა, რომლებიც დაკავშირებული იქნება

ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ მომავალი პერიოდის სამუშაოებთან. ასეთი ტიპის სახელშეკრულებო დანახარჯები აღიარებული იქნება აქტივის სახით, თუ არსებობს მათი ანაზღაურების ალბათობა. ასეთი დანახარჯები მიეკუთვნება დამკვეთისაგან ამოსაღებ თანხებს და ხშირად კლასიფიცირდება, როგორც დაუმთავრებელი სახელშეკრულებო სამუშაოები.

36. სამშენებლო ხელშეკრულების შედეგის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოსალოდნელია ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა ერთეულში. მაგრამ, თუ რაიმე განუსაზღვრელობა წარმოიშობა იმ თანხის მიღებასთან დაკავშირებით, რომელიც უკვე ჩართულია სახელშეკრულებო შემოსავალში და ასახულია ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, ამოუღებელი თანხა ან ის თანხა, რომლის მიღებაც შეუძლებლად არის მიჩნეული, აღიარებული უნდა იყოს ხარჯად და არა როგორც სახელშეკრულებო შემოსავლის აღიარებული თანხის შესწორებად.
37. ერთეულს, როგორც წესი, ხელშეკრულების ხელმოწერის შემდეგ, შეუძლია განახორციელოს საიმედო შეფასებები, რადგან ხელშეკრულებით დადგენილია:

- (ა) აქტივის მშენებლობასთან დაკავშირებული თითოეული მხარის უფლებები;
- (ბ) შემხვედრი კომპენსაციის პირობები, ასეთის არსებობის შემთხვევაში; და
- (გ) ანგარიშსწორების ფორმა და პირობები.

როგორც წესი, აუცილებელია, რომ ერთეულს გააჩნდეს ეფექტური შიდა ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემა. ხელშეკრულების შესრულების პროცესში ერთეულმა დროდადრო უნდა გადახედოს და, საჭიროების შემთხვევაში, კორექტირებები შეიტანოს სახელშეკრულებო შემოსავლისა და დანახარჯების შეფასებაში. ამგვარი შემოწმების აუცილებლობა არ ნიშნავს იმას, რომ შეუძლებელია სამშენებლო ხელშეკრულების შედეგების საიმედოდ შეფასება.

38. სამშენებლო ხელშეკრულების შესრულების სტადიის დადგენა შესაძლებელია სხვადასხვა გზით. ერთეული ირჩევს ისეთ მეთოდს, რომელიც უზრუნველყოფს შესრულებულ სამუშაოთა საიმედოდ შეფასებას. სამშენებლო ხელშეკრულების ხასიათიდან გამომდინარე, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს:

- (ა) პროპორციულობის მეთოდი, რომელიც გულისხმობს მოცემული თარიღისათვის შესრულებულ სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების თანაფარდობის დადგენას, საერთო სახელშეკრულებო დანახარჯების მიმართ;

- (ბ) შესრულებულ სამუშაოთა გამოკვლევის მეთოდი; და
- (გ) სახელშეკრულებო სამუშაოების დასრულების ფიზიკური პროპორციულობის მეთოდი.

დამკვეთის მიერ ეტაპობრივად გადახდილი თანხები ან ავანსები, ხშირ შემთხვევაში, არ ასახავს შესრულებულ სამუშაოთა მოცულობას.

39. თუ ხელშეკრულების შესრულების სტადია განისაზღვრება მოცემული თარიღისათვის გაწეული სახელშეკრულებო დანახარჯების მიხედვით, მოცემული საანგარიშგებო თარიღისათვის გაწეულ დანახარჯებში ჩაირთვება მხოლოდ ის სახელშეკრულებო დანახარჯები, რომლებიც ასახავს შესრულებულ სამუშაოებს. აღნიშნულ დანახარჯებში არ ჩაირთვება შემდეგი ტიპის დანახარჯები:
- (ა) დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია მომავალი პერიოდის სახელშეკრულებო სამუშაოებთან, როგორცაა, მაგალითად, იმ მასალაზე გაწეული დანახარჯები, რომლებიც შემოზიდულ იქნა მშენებლობის ტერიტორიაზე ან მის მახლობლად ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოების შესასრულებლად, მაგრამ ჯერ არ მომხდარა მათი დამონტაჟება, ან გამოყენება, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ეს მასალები კონკრეტულად ამ ხელშეკრულების მიზნებისათვის იქნა წარმოებული; და
 - (ბ) ქვეკონტრაქტორებისათვის გადახდილი ავანსები ქვეკონტრაქტით გათვალისწინებულ სამუშაოთა შესასრულებლად.
40. თუ შეუძლებელია სამშენებლო ხელშეკრულების შედეგების საიმედოდ შეფასება, მაშინ:
- (ა) უნდა აღიარდეს შემოსავლის მხოლოდ ის ნაწილი, რომელიც დაკავშირებულია იმ სახელშეკრულებო დანახარჯებთან, რომლის ანაზღაურებაც მოსალოდნელია; და
 - (ბ) სახელშეკრულებო დანახარჯების ხარჯებად აღიარება ხდება იმ პერიოდში, როდესაც ისინი განხორციელდება.

სამშენებლო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული მოსალოდნელი ზარალი ხარჯების სახით უნდა აღიარდეს და აისახოს, წინამდებარე სტანდარტის 44-ე პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად.

41. სამშენებლო ხელშეკრულების ადრეულ სტადიებზე ხშირად შეუძლებელია ხელშეკრულების შედეგების საიმედოდ შეფასება. თუმცა, შეიძლება არსებობდეს იმის ალბათობა, რომ ერთეული შეძლებს გაწეული სახელშეკრულებო დანახარჯების კომპენსირებას. ამიტომ ხდება სახელშეკრულებო შემოსავლის მხოლოდ იმ ნაწილის აღიარება, რომელიც დაკავშირებულია გაწეულ დანახარჯებთან და რომლის ანაზღაურებაც მოსალოდნელია. თუ

ხელშეკრულების შედეგების საიმედოდ შეფასება ვერ ხერხდება, არც შესაბამისი ნამეტი ან დეფიციტი აღიარდება. როცა შეუძლებელია ხელშეკრულების შედეგების საიმედოდ შეფასება, შეიძლება ისეც მოხდეს, რომ მთლიანი სახელშეკრულებო დანახარჯები არ დაიფაროს მთლიანი სახელშეკრულებო შემოსავლით. ასეთ შემთხვევაში, მთლიანი სახელშეკრულებო დანახარჯების მოსალოდნელი მეტობა მთლიან სახელშეკრულებო შემოსავალზე დაუყოვნებლივ იქნება აღიარებული ხარჯის სახით, მოცემული სტანდარტის 44-ე პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად.

42. ის სახელშეკრულებო დანახარჯები, რომელთა ხელშეკრეული მხარეების მიერ ანაზღაურებასაც ითვალისწინებს ხელშეკრულება, მაგრამ, სავარაუდოდ, ვერ იქნება ამოღებული, გაწევისთანავე ხარჯად უნდა იქნეს აღიარებული. მაგალითები, როდესაც გაწეული სახელშეკრულებო დანახარჯების ანაზღაურება შესაძლოა მოსალოდნელი არ იყოს და რომელ ხელშეკრულებაშიც საჭიროა დანახარჯების დაუყოვნებლივ აღიარება ხარჯებად, მოიცავს ხელშეკრულებებს:
- (ა) რომლებიც არ არის სრულად განხორციელებადი, რის გამოც მათი საფუძვლიანობა სერიოზულ ეჭვქვეშ დგას;
 - (ბ) რომელთა დასრულებაც დამოკიდებულია სასამართლო დავის მოსალოდნელ შედეგებზე ან მისაღებ კანონმდებლობაზე;
 - (გ) რომლებიც დაკავშირებულია ისეთ ქონებასთან, რომლის კონფისკაცია ან ჩამორთმევა მოსალოდნელია;
 - (დ) როდესაც დამკვეთი, სავარაუდოდ, ვერ შეძლებს ვალდებულებების შესრულებას; ან
 - (ე) როდესაც მენარდეს არ შეუძლია ხელშეკრულების დასრულება ან სხვა რომელიმე სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულება.
43. თუ უკვე აღარ არსებობს ის განუსაზღვრელი საეჭვო პირობები, რის გამოც ვერ მოხერხდა ხელშეკრულების შედეგების საიმედოდ შეფასება, სამშენებლო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული შემოსავლისა და ხარჯების აღიარება უნდა მოხდეს, 30-ე და არა მე-40 პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად.

მოსალოდნელი დეფიციტის აღიარება

44. თუ სამშენებლო ხელშეკრულების, რომლის მომზადებისას არსებობდა განზრახვა სახელშეკრულებო დანახარჯების მონაწილე მხარეთა მიერ სრულად ანაზღაურებაზე, მთლიანი სახელშეკრულებო დანახარჯები გადააჭარბებს მთლიან სა-

ხელშეკრულებო შემოსავალს, მოსალოდნელი დეფიციტის თანხა ხარჯების სახით დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს.

45. საჯარო სექტორის ერთეულებს შეუძლიათ დადონ სამშენებლო ხელშეკრულებები, რომლებშიც განსაზღვრულია, რომ სამშენებლო ხარჯების დაფარვისათვის აუცილებელ შემოსავალს ხელშეკრულების ხელშემკვრელი სხვა მხარეები უზრუნველყოფენ. აღნიშნული შეიძლება მოხდეს ისეთ შემთხვევებში, როდესაც, მაგალითად:

- (ა) სამთავრობო დეპარტამენტებსა და უწყებებს, რომლებიც თავიანთი აქტივობის განსახორციელებლად უმთავრესად დამოკიდებული არიან სახელმწიფო ასიგნებებსა და მსგავს განაწილებებზე, ასევე გააჩნიათ სკს-ებთან ან კერძო სექტორის ერთეულებთან აქტივების მშენებლობის შესახებ ხელშეკრულებების დადების უფლებამოსილება, კომერციულ ან ხარჯების სრულად ანაზღაურების საფუძველზე; ან
- (ბ) სამთავრობო დეპარტამენტები და უწყებები ერთმანეთში ახორციელებენ „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით ან კომერციულ საფუძველზე შესრულებულ ოპერაციებს, როგორც ეს შეიძლება მოხდეს „მყიდველი-მიმწოდებლის“, ან მთავრობის სხვა მსგავსი მოდელის ფარგლებში.

აღნიშნულ შემთხვევებში, სამშენებლო ხელშეკრულების მოსალოდნელი დეფიციტის აღიარება ხდება დაუყოვნებლივ, 44-ე პუნქტის შესაბამისად.

46. როგორც ეს მე-9 პუნქტში განისაზღვრა, ზოგიერთ შემთხვევაში საჯარო სექტორის ერთეულს შეუძლია სამშენებლო ხელშეკრულება დადოს ხელშეკრულების სხვა მხარეების მიერ ხარჯების სრულად ანაზღაურებაზე, ნაკლები პირობებით. აღნიშნულ შემთხვევაში, მენარდეს, სამშენებლო ხელშეკრულებაში დაფიქსირებული დაფინანსების გარდა, დამატებითი დაფინანსება მიეწოდება სახელმწიფო ფონდებიდან ასიგნებების ან მსგავსი განაწილებების სახით ან მესამე მხარის დამფინანსებელი სააგენტოების ან სხვა მთავრობის ზოგადი დანიშნულების გრანტებიდან. ამ სახის სამშენებლო ხელშეკრულებებზე არ გავრცელდება 44-ე პუნქტის მოთხოვნები.

47. 44-ე მუხლის, შესაბამისად, ნებისმიერი ზარალის თანხის განსაზღვრისას საერთო სახელშეკრულებო შემოსავალი და საერთო სახელშეკრულებო დანახარჯები შეიძლება მოიცავდეს მესამე მხარე დამფინანსებელი სააგენტოების მიერ ქვეკონტრაქტორებისათვის 22-ე და 25-ე პუნქტების შესაბამისად განხორციელებულ პირდაპირ გადახდებს.

48. დეფიციტის თანხის განსაზღვრა არ არის დამოკიდებული:
- (ა) დაწყებულია თუ არა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოები;
 - (ბ) სახელშეკრულებო სამუშაოების შესრულების სტადიაზე; ან
 - (გ) ისეთი ტიპის ხელშეკრულებებიდან მიღებული მოგების თანხებზე, რომლებიც არ განიხილება ცალკე, დამოუკიდებელ ხელშეკრულებად, მოცემული სტანდარტის მე-14 პუნქტის თანახმად.

სააღრიცხვო შეფასებებში მომხდარი ცვლილებები

49. ყოველ საანგარიშგებო პერიოდში გამოყენებული პროცენტული შესრულების მეთოდი კუმულაციურად ეყრდნობა სახელშეკრულებო შემოსავლისა და სახელშეკრულებო დანახარჯების მიმდინარე შეფასებებს. ამიტომ სახელშეკრულებო შემოსავლის ან დანახარჯების, ან ხელშეკრულების შედეგების შეფასებაში მომხდარი ცვლილებები განიხილება, როგორც სააღრიცხვო შეფასებებში მომხდარი ცვლილებები (იხ. სსბასს 3 - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები). შეცვლილი შეფასებები გამოიყენება შემოსავლისა და ხარჯების თანხის იმ ნაწილის განსაზღვრისათვის, რომლებიც უნდა აისახოს ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, ცვლილებების განხორციელებისა და მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში.

განმარტებითი შენიშვნები

50. ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აისახება შემდეგი ინფორმაცია:
- (ა) ხელშეკრულების შემოსავლის ის თანხა, რომელიც მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში შემოსავლად აღიარდა;
 - (ბ) მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული სახელშეკრულებო შემოსავლის განსაზღვრის მეთოდები; და
 - (გ) მიმდინარე ხელშეკრულებების შესრულების სტადიის განსაზღვრის მეთოდები.
51. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს თითოეული დაუმთავრებელი ხელშეკრულებისათვის აგრეთვე უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:
- (ა) მოცემული საანგარიშგებო თარიღისათვის გაწეული დანახარჯების მთლიანი თანხა და აღიარებული მოგების თანხები (აღიარებული ზარალის თანხის გამოკლებით);
 - (ბ) მიღებული ავანსების თანხა; და

(გ) **შეჩერებული თანხები.**

52. შეჩერებული თანხები არის ისეთი შუალედური ანგარიშების თანხები, რომლებიც არ გადაიხდება ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ცალკეული პირობის შესრულებამდე ან დეფექტების გამოსწორებამდე. შუალედური ანგარიშები წარმოადგენს სახელშეკრულებო შემოსავლის იმ თანხებს, რომლებიც დგება ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოებისათვის იმის მიუხედავად, მოხდა თუ არა მათი გადახდა დამკვეთის მიერ. ავანსი არის მენარდის მიერ კონკრეტული სამუშაოს შესრულებამდე სახელშეკრულებო შემოსავლიდან წინასწარ მიღებული თანხა.
53. **ერთეულმა უნდა წარმოადგინოს:**
 - (ა) ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოების შესრულებისათვის დამკვეთისაგან მთლიანად მისაღები თანხა, როგორც აქტივი; და
 - (ბ) ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოების შესრულებისათვის დამკვეთის სასარგებლო მთლიანი თანხა, როგორც ვალდებულება.
54. ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოებისათვის მომხმარებლებისაგან მისაღები მთლიანი თანხა წარმოადგენს ნეტო თანხას, რომელიც ტოლია:
 - (ა) გაწეული დანახარჯების თანხას დამატებული აღიარებული მოგების თანხა; და გამოკლებული
 - (ბ) აღიარებული დეფიციტისა და შუალედური ანგარიშების თანხების ჯამი, ყველა იმ დაუმთავრებელი ხელშეკრულებისათვის, რომლისთვისაც გაწეული დანახარჯებისა და აღიარებული მოგების თანხების ჯამი (აღიარებული დეფიციტის თანხის გამოკლებით) აღემატება შუალედური ანგარიშების თანხებს.
55. ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოებისათვის, მომხმარებლების სასარგებლო მთლიანი თანხა წარმოადგენს ნეტო თანხას, რომელიც ტოლია:
 - (ა) გაწეული დანახარჯების თანხას დამატებული აღიარებული მოგების თანხა; და გამოკლებული
 - (ბ) აღიარებული ზარალისა და შუალედური ანგარიშების თანხების ჯამი, ყველა იმ დაუმთავრებელი ხელშეკრულებისათვის, რომლისთვისაც შუალედური ანგარიშების თანხა მეტია გაწეული დანახარჯებისა და აღიარებული მოგების (აღიარებული დეფიციტის თანხის გამოკლებით) თანხების ჯამზე.

56. პირობითი ვალდებულებებისა და პირობითი აქტივების შესახებ განმარტებითი შენიშვნების წარდგენის წესები განსაზღვრულია სსპასს 19-ში, *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*. პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები შეიძლება წარმოიშვას ისეთი მუხლებიდან, როგორიცაა საგარანტიო დანახარჯები, პრეტენზიები, საჯარიმო სანქციები ან მოსალოდნელი ზარალი.

ძალაში შესვლის თარიღი

57. ერთეული ვალდებულია, გამოიყენოს წლიური ფინანსური ანგარიშგების მოცემული სტანდარტი 2002 წლის 1 ივლისს, ან მის შემდგომ დაწყებული საანგარიშგებო პერიოდებისათვის. უფრო ადრეული გამოყენება რეკომენდებულია. ერთეული ვალდებულია, განაცხადოს, თუ აღნიშნული სტანდარტის გამოყენება 2002 წლის 1 ივლისამდე დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდში დაიწყო.
58. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული დანერგავს სსპასს-ებით ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის განსაზღვრულ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, მოცემული სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღის შემდგომ, მოცემული სტანდარტი გავრცელდება ერთეულის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებებზე, რომლებიც მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის დანერგვის დღიდან ან მის შემდეგ დაწყებულ პერიოდებს.

მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე მითითებები დაერთვის სსპას 11-ს, მაგრამ არ არის მისი შემადგენელი ნაწილი.

სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტებითი შენიშვნები

მდ1. ქვემოთ მოცემულია სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტებითი შენიშვნები იმ დეპარტამენტისათვის, რომელიც სხვა სამთავრობო სააგენტოებთან დებს არაკომერციულ სამშენებლო ხელშეკრულებებს, კონტრაქტის სხვა ხელშემკვერელი მხარეებისაგან ხარჯების სრული ან ნაწილობრივი ან აუნაზღაურებლობის პირობებით. დეპარტამენტი ასევე უფლებამოსილია, დადოს კომერციული სამშენებლო ხელშეკრულებები კერძო სექტორის ერთეულებთან და სკს-ებთან და ხარჯების სრულად ანაზღაურების პირობებით სამშენებლო ხელშეკრულებები გარკვეულ სახელმწიფო საავადმყოფოებთან და სახელმწიფო უნივერსიტეტებთან.

არაკომერციული ხელშეკრულებები

მდ2. საკონტრაქტო დანახარჯების ხარჯებად აღიარება ხდება პროცენტული შესრულების მეთოდით, სადაც მათი სიდიდე განსაზღვრულია, მოცემული თარიღისათვის უკვე დახარჯული სამუშაო საათების პროცენტული თანაფარდობით, წინასწარ დადგენილი საერთო სამუშაო საათების რაოდენობის მიმართ თითოეული კონტრაქტისათვის. ზოგიერთ შემთხვევაში ხდება გარკვეული სამშენებლო საქმიანობებისა და ტექნიკური ზედამხედველობის ქვეკონტრაქტირება კერძო სექტორის მენარდეებისათვის, „კონტრაქტის შესრულების“ ფიქსირებული გადასახადის სანაცვლოდ. ასეთ დროს მოხდება ქვეკონტრაქტირებული დანახარჯების ხარჯებად აღიარება პროცენტული შესრულების მეთოდის გამოყენებით ყოველი ცალკეული ქვეკონტრაქტისათვის.

მდ3. დეპარტამენტის მიერ ხარჯების სრულად და ნაწილობრივ ანაზღაურების ტიპის ხელშეკრულებისათვის სახელშეკრულებო შემოსავლის აღიარება ხდება, მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ასანაზღაურებელი დანახარჯების მიხედვით და იანგარიშება ხელშეკრულების შესაბამისად მთლიანი სავარაუდო ანაზღაურებად დანახარჯში საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ასანაზღაურებელი დანახარჯების წილით.

კომერციული ხელშეკრულებები

მდ4. ფიქსირებულფასიანი სამშენებლო ხელშეკრულებებიდან მიღებული შემოსავალი აღიარდება პროცენტული შესრულების მეთოდით. მათი სიდიდე განსაზღვრულია მოცემული თარიღისათვის უკვე დახარჯული სამუშაო საათების პროცენტული თანაფარდო-

ბით, წინასწარდადგენილი საერთო სამუშაო საათების რაოდენობის მიმართ თითოეული ხელშეკრულებისათვის.

- მდ5. დანახარჯებზე დაფუძნებული ხელშეკრულებისათვის შემოსავალი აღიარდება, მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ასანაზღაურებელი დანახარჯებისა და გამომუშავებული ანაზღაურების საერთო თანხის გათვალისწინებით, იმ წილის შესაბამისად, რომელიც საანგარიშგებო თარიღისათვის გაწეულ დანახარჯს გააჩნია ხელშეკრულების მიხედვით მთლიან სავარაუდო ანაზღაურებად დანახარჯში.

სახელშეკრულებო შემოსავლისა და ხარჯების განსაზღვრა

- მდ6. ქვემოთ მოყვანილია არაკომერციული და კომერციული სამშენებლო ხელშეკრულების მაგალითები. მაგალითებში ნაჩვენებია ხელშეკრულების შესრულების სტადიის განსაზღვრის ერთ-ერთი მეთოდის გამოყენება და, შესაბამისად, სახელშეკრულებო შემოსავლისა და ხარჯების აღიარების მაგალითები (იხ. წინამდებარე სტანდარტის პუნქტები 30-43).

არაკომერციული ხელშეკრულებები

- მდ7. სამუშაოებისა და მომსახურების დეპარტამენტს (მშენებლობის მენარდე) დადებული აქვს გზებისა და ჩქაროსნული ტრასების დეპარტამენტისათვის ხიდის მშენებლობის ხელშეკრულება. სამუშაოებისა და მომსახურების დეპარტამენტი ასიგნებებით ფინანსდება, სამშენებლო ხელშეკრულებაში განსაზღვრულია სამშენებლო მოთხოვნები სავარაუდო ხარჯების, ტექნიკური სპეციფიკაციებისა და სამუშაოების შესრულების ვადების ჩათვლით, თუმცა არ გულისხმობს უშუალოდ გზებისა და ჩქაროსნული ტრასების დეპარტამენტისაგან სამშენებლო ხარჯების ანაზღაურებას. სამშენებლო ხელშეკრულება მენეჯმენტისათვის წარმოადგენს დაგეგმვისა და ანგარიშვალდებულების ძირითად დოკუმენტს და განსაზღვრავს ხიდის დიზაინსა და კონსტრუქციასთან დაკავშირებულ მახასიათებლებს. სწორედ ამ ხელშეკრულების შესაბამისად ხდება ხელშემკვრელი მხარეების მიერ მიწოდებული მომსახურების შეფასება, წინასწარ შეთანხმებული ტექნიკური სპეციფიკაციებისა და დაგეგმილი ხარჯების პარამეტრების კუთხით. აღნიშნული ხელშეკრულება ასევე გამოიყენება მომავალი ხარჯების განსაზღვრის ერთ-ერთ საშუალებად.
- მდ8. სახელშეკრულებო დანახარჯების თავდაპირველი შეფასების თანხა ტოლია 8,000-ის. ხიდის მშენებლობა უნდა გრძელდებოდეს 3 წელი. დახმარების სააგენტო თანახმაა გასცეს 4,000-იანი დაფინანსება, რაც სამშენებლო დანახარჯების ნახევარია ეს განსაზღვრულია სამშენებლო ხელშეკრულებაში.

- მგ9. პირველი წლის ბოლოს მენარდის მიერ სახელშეკრულებო დანახარჯების შეფასების თანხა გაიზარდა 8,050-მდე. დახმარების სააგენტო ასევე თანახმაა, დააფინანსოს გაზრდილი ხარჯის ნახევარი.
- მგ10. მეორე წელს მთავრობა გზებისა და ჩქაროსნული ტრასების დეპარტამენტის რჩევით თანხმდება მენარდის სახელშეკრულებო პირობების შესწორებას, სახელდობრ, სახელშეკრულებო დანახარჯების შეფასებული თანხის დამატებით გაზრდას 150-ით. დახმარების სააგენტო თანახმაა, დააფინანსოს გაზრდილი ხარჯის 50%. მეორე წლის ბოლოს გაწეული დანახარჯების სიდიდემ შეადგინა 100. ეს დანახარჯები გაწეულ იქნა სტანდარტული მასალების მარაგის შესაქმნელად, რომლებიც მოზიდულ იქნა სამშენებლო ობიექტზე, რათა გამოიყენონ მშენებლობის მესამე წელს პროექტის დასამთავრებლად.
- მგ11. გზებისა და ჩქაროსნული ტრასების დეპარტამენტი საანგარიშგებო თარიღისათვის, ხელშეკრულების შესრულების სტადიის განსაზღვრის მიზნით, იყენებს პროპორციულობის მეთოდს, ე.ი. ადგენს უკვე გაწეული დანახარჯების თანაფარდობას, ხელშეკრულების მთლიანი დანახარჯების უკანასკნელი შეფასების თანხის მიმართ.
- მგ12. ქვემოთ წარმოდგენილია მშენებლობის მთელი პერიოდის ამსახველი ფინანსური ინფორმაციის რეზიუმე:

	წელი 1	წელი 2	წელი 3
შემოსავლების თავდაპირველად შეთანხმებული სახელშეკრულებო თანხა	4,000	4,000	4,000
ცვლილება	—	100	100
სულ სახელშეკრულებო შემოსავალი	4,000	4,100	4,100
სახელშეკრულებო დანახარჯები, რომლებიც გაწეულია მოცემული საანგარიშგებო თარიღისათვის	2,093	6,168	8,200
ხელშეკრულების დასრულებისათვის საჭირო დანახარჯები	5,957	2,032	—
სულ შეფასებული სახელშეკრულებო დანახარჯები	8,050	8,200	8,200
ხელშეკრულების შესრულების სტადია	26%	74%	100%

- მგ13. ხელშეკრულების შესრულების სტადია მშენებლობის მეორე წელს (74%) განსაზღვრულია წლის ბოლოსათვის სახელშეკრულებო სამუშაოების შესრულებასთან დაკავშირებული გაწეული დანახარჯებიდან, სტანდარტული მასალების მარაგის შეძენაზე დახარჯული 100-ის გამოყვეთვით, რადგან მათი გამოყენება გათვალისწინებულია მშენებლობის მესამე წელს.

მგ14. ქვემოთ წარმოდგენილია სახელშეკრულებო შემოსავლისა და ხარჯების თანხები, რომლებიც აღიარდა ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში სამი წლის განმავლობაში:

	საანგარიშგებო თარიღისათვის	წინა წლებში აღიარებული	მიმდინარე წელს აღიარებულ
წელი 1			
შემოსავალი ($4,000 \times .26$)	1,040		1,040
ხარჯი ($8,050 \times .26$)	2,093		2,093
წელი 2			
შემოსავალი ($4,100 \times .74$)	3,034	1,040	1,994
ხარჯი ($8,200 \times .74$)	6,068	2,093	3,975
წელი 3			
შემოსავალი ($4,100 \times 1.00$)	4,100	3,034	1,066
ხარჯი ($8,200 \times 1.00$)	8,200	6,068	2,132

კომერციული ხელშეკრულებები

- მდ15. სამუშაოებისა და მომსახურების დეპარტამენტი (მენარდე), რომელიც უპირატესად ასიგნებებით ფინანსდება, უფლებამოსილია, კომერციულ საფუძვლებზე კერძო სექტორის ერთეულებისათვის შეასრულოს შეზღუდული მოცულობის სამშენებლო სამუშაოები. მინისტრის უფლებამოსილების ქვეშ დეპარტამენტმა დადო ფიქსირებულფასიანი კომერციული ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს 9,000-ად ხიდის მშენებლობას.
- მდ16. ხელშეკრულების თანახმად, შემოსავლის შეთანხმებული თავდაპირველი თანხა არის 9,000. მენარდის მიერ სახელშეკრულებო დანახარჯები თავდაპირველი შეფასებით 8,000-ის ტოლია. ხიდის მშენებლობა უნდა გრძელდებოდეს 3 წელი.
- მდ17. პირველი წლის ბოლოს მენარდის შეფასებით სახელშეკრულებო დანახარჯები გაიზარდა 8,050-მდე.
- მდ18. მეორე წელს დამკვეთი თანხმდება მენარდის სახელშეკრულებო პირობების შესწორებას, სახელდობრ, სახელშეკრულებო შემოსავლის გაზრდას 200-ით და შეფასებული სახელშეკრულებო დანახარჯების გაზრდას 150-ით. მეორე წლის ბოლოსათვის გაწეული დანახარჯები მოიცავს 100-ს, რომელიც გაწეულ იქნა სტანდარტულ საწყობში შენახული მასალების მარაგის შესაქმნელად და გამოყენებული იქნება მშენებლობის მესამე წელს პროექტის დასამთავრებლად.

მდ19. დეპარტამენტი საანგარიშგებო თარიღისათვის, ხელშეკრულების შესრულების სტადიის განსაზღვრის მიზნით, იყენებს უკვე გაწეული დანახარჯების თანაფარდობას, ხელშეკრულების მთლიანი დანახარჯების უკანასკნელი შეფასებული სახელშეკრულებო დანახარჯის მიმართ. ქვემოთ წარმოდგენილია მშენებლობის მთელი პერიოდის ამსახველი ფინანსური ინფორმაციის მოკლე რეზიუმე:

	წელი 1	წელი 2	წელი 3
შემოსავლების თავდაპირველად შეთანხმებული სახელშეკრულებო თანხა	9,000	9,000	9,000
ცვლილება	—	200	200
სულ სახელშეკრულებო შემოსავალი	9,000	9,200	9,200
სახელშეკრულებო დანახარჯები, რომლებიც გაწეულია მოცემული საანგარიშგებო თარიღისათვის	2,093	6,168	8,200
ხელშეკრულების დასრულებისათვის საჭირო დანახარჯები	5,957	2,032	—
სულ შეფასებული სახელშეკრულებო დანახარჯები	8,050	8,200	8,200
შეფასებული ნამეტი	950	1,000	1,000
ხელშეკრულების შესრულების სტადია	26%	74%	100%

მდ20. ხელშეკრულების შესრულების სტადია მშენებლობის მეორე წელს (74%) განსაზღვრულია წლის ბოლოსათვის სახელშეკრულებო სამუშაოების შესრულებასთან დაკავშირებული გაწეული დანახარჯებიდან, სტანდარტული მასალების მარაგის შეძენაზე დახარჯული 100-ის გამოქვითვით, რადგან მათი გამოყენება გათვალისწინებულია მშენებლობის მესამე წელს..

მდ21. ქვემოთ წარმოდგენილია შემოსავალი, ხარჯები და ნამეტი, რომლებიც აღიარდა ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში სამი წლის განმავლობაში.

	საანგარიშგებო თარიღისათვის	წინა წლებში აღიარებული	მიმდინარე წელს აღიარებული
წელი 1			
შემოსავალი (9,000 × .26)	2,340		2,340
ხარჯი (8,050 × .26)	2,093		2,093
ნამეტი	247		247
წელი 2			

შემოსავალი ($9,200 \times .74$)	6,808	2,340	4,468
ხარჯი ($8,200 \times .74$)	6,068	2,093	3,975
ნამეტი	740	247	493

წელი 3

შემოსავალი ($9,200 \times 1.00$)	9,200	6,808	2,392
ხარჯი ($8,200 \times 1.00$)	8,200	6,068	2,132
ნამეტი	1,000	740	260

სამშენებლო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები

ასიგნებებით/დახმარებით დაფინანსებული ხელშეკრულებები და ხელშეკრულებები, დანახარჯების სრულად ანაზღაურების პირობით

მდ22. სამშენებლო სამუშაოებისა და მომსახურების დეპარტამენტი ცოტა ხნის წინ შექმნილი ერთეულია და მისი შექმნის მიზანია სხვა სამთავრობო ერთეულებისათვის მასშტაბული შენობა-ნაგებობებისა და საგზაო სამუშაოების მართვა. დეპარტამენტი, უპირატესად, ასიგნებებით ფინანსდება, თუმცა მინისტრის თანხმობით უფლებამოსილია, შეასრულოს ადგილობრივი და საერთაშორისო დახმარების სააგენტოების მიერ დაფინანსებული სამშენებლო პროექტებიც. მას გააჩნია საკუთარი სამშენებლო რესურსები და ქვეკონტრაქტების მოზიდვაც შეუძლია. მინისტრის თანხმობით დეპარტამენტი ასევე უფლებამოსილია, კომერციულ საფუძვლებზე კერძო სექტორის ერთეულებისა და სკს-ებისათვის, ხოლო ხარჯების სრულად ანაზღაურების პირობით, სახელმწიფო საავადმყოფოებისა და უნივერსიტეტებისათვის შეასრულოს სამშენებლო სამუშაოები.

მდ23. სამუშაოებისა და მომსახურების დეპარტამენტმა შეასრულა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირველი წლის სამუშაოები. მის მიერ გაწეული ყველა დანახარჯის, აგრეთვე სამუშაოს შესრულების ყველა შუალედური ანგარიშის ანაზღაურება მოხდა (სამუშაოების დამკვეთი დახმარების გამწვევი სააგენტოს მიერ) ნაღდი ანგარიშსწორებით. დეპარტამენტს სამშენებლო სამუშაოებისათვის მოცემულ ანგარიშგების პერიოდში არ მიუღია საავანსო თანხები. B და C ხელშეკრულებების შესრულებისათვის გაწეული სახელშეკრულებო დანახარჯები მოიცავს იმ მასალების ღირებულებასაც, რომლებიც შესყიდულია სახელშეკრულებო სამუშაოების შესასრულებლად, მაგრამ მოცემული საანგარიშგებო თარიღისათვის ჯერ არ იქნა გამოყენებული. მიმდინარე წელს არ შესრულებულა კომერციული ხელშეკრულებები (კომერციული ხელშეკრულების მაგალითები იხილეთ ქვემოთ).

- A ხელშეკრულება ფინანსდება ასიგნებების სახით მიღებული შემოსავლიდან (ხელშეკრულება არ მოიცავს “სახელშეკრულებო შემოსავალს”, როგორც ეს განმარტებულია).
- B ხელშეკრულება დადებულია განათლების დეპარტამენტთან და XX დახმარების სააგენტოსთან, რომელიც სამშენებლო ხარჯების 50%-ს აფინანსებს (სახელშეკრულებო ხარჯების 50%-ის ანაზღაურება უნდა მოხდეს ხელშეკრულების ხელშეკრული მხარეების მიერ და ამიტომ წარმოადგენს “სახელშეკრულებო შემოსავალს”, როგორც ეს განმარტებულია).
- C ხელშეკრულება მთლიანად ფინანსდება ეროვნული უნივერსიტეტის მიერ (შეთანხმების პირობებში განსაზღვრულია, რომ ნებისმიერი სამშენებლო დანახარჯის ანაზღაურება მოხდება ეროვნული უნივერსიტეტის ძირითადი სამშენებლო ფონდიდან. ამიტომ, “სახელშეკრულებო შემოსავალი”, როგორც განმარტებულია, უდრის სახელშეკრულებო ხარჯებს).

მდ24. ცხრილში ასახულია სამი დაუსრულებელი ხელშეკრულების შესრულების მდგომარეობის მაჩვენებლები პირველი წლის ბოლოს:

ხელშეკრულება				
	A	B	C	სულ
30-ე პუნქტის შესაბამისად ასახული სახელშეკრულებო შემოსავალი	–	225	350	575
22-ე პუნქტის შესაბამისად ასახული სახელშეკრულებო ხარჯები	110	450	350	910
ასიგნებით დაფინანსებული სახელშეკრულებო ხარჯები	110	225	–	335
მოცემულ საანგარიშებო პერიოდში გაწეული სახელშეკრულებო დანახარჯები	110	510	450	1,070
– ხარჯებად აღიარებული (პუნქტი 30)	110	450	350	910
– აქტივად აღიარებული (პუნქტი 35)	–	60	100	160
სახელშეკრულებო შემოსავალი (იხილეთ ზემოთ)	–	225	350	575
შუალედური ანგარიშები (იხ.პუნქტი 52)	–	225	330	555

ხელშეკრულების მიხედვით აუნაზღაურებელი შემოსავალი	–	–	20	20
ავანსები (პუნქტი 52)	–	–	–	–

წინამდებარე სტანდარტის თანახმად, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შე-
ნიშვნებში უნდა გამჟღავნდეს შემდეგი ინფორმაცია:

სახელშეკრულებო შემოსავალი, რომელიც მოცემულ საანგარიშ- 575
გებო პერიოდში აღიარებულია შემოსავლის სახით. (იხილეთ
პუნქტი 50 ა)

მოცემული საანგარიშგებო თარიღისათვის გაწეული სა- 1,070
ხელშეკრულებო დანახარჯები (იხ. პუნქტი 51 ა) (ამ შემთხვევაში,
არ არსებობს აღიარებული ნამეტის/აღიარებული დეფიციტის
თანხის გამოკლებით)

ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოების შესასრუ- 150
ლებლად ხელშეკრულების დამკვეთისაგან მისაღები მთლიანი
თანხა, რომელიც განსაზღვრულია 54-ე პუნქტის მიხედვით და
წარმოდგენილია აქტივის სახით 53 (ა) პუნქტის შესაბამისად

თანხები, რომლებიც უნდა გამჟღავნდეს ამ სტანდარტის მიხედვით, არის
შემდეგი:

სახელშეკრულებო შემოსავალი, პერიოდის განმავლობაში 575
აღიარებული შემოსავლად (პუნქტი 50 (ა))

სახელშეკრულებო დანახარჯები, წარმოქმნილი ანგარიშგების 1,070
თარიღამდე (პუნქტი 51(ა)) (ამ შემთხვევაში, არ არსებობს აღიარ-
ებული ნამეტის/აღიარებული დეფიციტის თანხის გამოკლე-
ბით)

მთლიანი თანხა, მისაღები ხელშეკრულების 150
მომხმარებლებისაგან, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული
სამუშაოებისთვის (54-ე პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული
და წარდგენილი -როგორც აქტივი, 53(ა) პუნქტის შესაბამისად)

51(ა) და 53 (ა) პუნქტების შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების განმარ-
ტებით შენიშვნებში უნდა გაიხსნას შემდეგი თანხები (შენიშვნა: *B*
ხელშეკრულებისათვის სახელშეკრულებო შემოსავალი
სახელშეკრულებო ხარჯების 50%-ს წარმოადგენს):

	A	B	C	სულ
გაწეული სახელშეკრულებო ხარჯები	110	510	450	1,070

შუალედური ანგარიშები	0	225	330	555
დახმარების სააგენტოებიდან და დამკვეთისაგან მისაღები თანხები	–	30	120	150

მდ25. თანხები, რომელთა ასახვა განმარტებით შენიშვნებში ხდება 51 (ა) პუნქტის შესაბამისად, იგივეა, რაც მიმდინარე აქტივების თანხა, რადგან განმარტებითი შენიშვნები ეხება საქმიანობის პირველ წელს.

კომერციული ხელშეკრულებები

მდ26. ეროვნული სამშენებლო სამუშაოების სამმართველო შეიქმნა სამუშაოებისა და მომსახურების დეპარტამენტში სკს-ებისა და კერძო სექტორის ერთეულებისათვის, მინისტრის დირექტივებითა და თანხმობით, სამშენებლო სამუშაოების კომერციულ საფუძვლებზე განხორციელების მიზნით. სამმართველომ შეასრულა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირველი წლის სამუშაოები. მის მიერ გაწეული ყველა დანახარჯის, აგრეთვე ყველა შუალედური ანგარიშის ანაზღაურება და საავანსო თანხების გადახდა, ხელშეკრულების თანახმად, უნდა მოხდეს ნაღდი ანგარიშსწორებით. B, F და E ხელშეკრულებების შესრულებისათვის გაწეული დანახარჯები მოიცავს იმ მასალების ღირებულებასაც, რომლებიც შესყიდულ იქნა სახელშეკრულებო სამუშაოების შესასრულებლად, მაგრამ მოცემული საანგარიშგებო თარიღისათვის ჯერ არ გამოუყენებიათ. ამავე დროს, B, C და E ხელშეკრულებებისათვის დამკვეთებს მენარდისათვის წინასწარ გადახდილი აქვთ საავანსო თანხები, ჯერ კიდევ შეუსრულებელი სამუშაოებისათვის.

მდ27. ცხრილში ასახულია ხუთი დაუმთავრებელი ხელშეკრულების შესრულების მდგომარეობის მაჩვენებლები, პირველი წლის ბოლოს:

	ხელშეკრულება					სულ
	A	B	C	D	E	
30-ე პუნქტის შესაბამისად ასახული სახელშეკრულებო შემოსავალი	145	520	380	200	55	1,300
30-ე პუნქტის შესაბამისად ასახული სახელშეკრულებო ხარჯები	110	450	350	250	55	1,215
44-ე პუნქტის შესაბამისად ასახული მოსალოდნელი დეფიციტი	–	–	–	40	30	70

აღიარებულ ნამეტს მინუს აღიარებული დეფიციტი	35	70	30	(90)	(30)	15
მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული სა- ხელშეკრულებო დანახარ- ჯები	110	510	450	250	100	1,420
გაწეული სახელშეკრულებო დანახარჯები, რომლებიც აღიარდა ხარჯების სახით, 30-ე პუნქტის შესაბამისად	110	450	350	250	55	1,215
სახელშეკრულებო დანახარ- ჯები, რომლებიც დაკავში- რებულია მომავალი პერიო- დის სამუშაოებთან და აღი- არდა აქტივის სახით, 35-ე პუნქტის შესაბამისად	–	60	100	–	45	205
სახელშეკრულებო შემოსავალი (იხილეთ ზე- მოთ)	145	520	380	200	55	1,300
შუალედური ანგარიშები (იხ. პუნქტი 52)	100	520	380	180	55	1,235
ხელშეკრულების მიხედვით აუნაზღაურებელი შემოსავალი	45	–	–	20	–	65
ავანსები (იხ. პუნქტი 52)	–	80	20	–	25	125
წინამდებარე სტანდარტის თანახმად, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაიხსნას შემდეგი ინფორმაცია:						
სახელშეკრულებო შემოსავალი, რომელიც აღიარებულია შემოსავლის სახით, მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში (იხილეთ პუნქტი 50 ა).						1,300
მოცემული საანგარიშგებო თარიღისათვის გაწეული სახელშეკრულებო დანახარჯები და აღიარებული მოგება (აღიარებუ- ლი ზარალის თანხის გამოკლებით) (იხ. პუნქტი 51 ა))						1,435
მიღებული ავანსები (პუნქტი 51 ბ))						125
ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოების შესასრულებლად დამკვეთისაგან მისაღები მთლიანი თანხა, რომელიც წარმოდგენილია აქტივის სახით, 53 (ა) პუნქტის შესაბამისად.						220

ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოებისათვის დამკვეთის (20) ბის სასარგებლო მთლიანი თანხა, რომელიც წარმოდგენილია ვალდებულების სახით, 53 (ბ) პუნქტის შესაბამისად

ქვემოთ ნაჩვენებია იმ თანხების გაანგარიშების წესი, რომლებიც უნდა გამჟღავნდეს ფინანსური ანგარიშების განმარტებით შენიშვნებში, 51 (ა), 53 (ა) და 53 (ბ) პუნქტების შესაბამისად:

	A	B	C	D	E	სულ
საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული სახელშეკრულებო და-ნახარჯები	110	510	450	250	100	1,420
აღიარებულ ნამეტს მი-ნუს აღიარებული დეფიციტი	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1,435
შუალედური ანგარიშები	100	520	380	180	55	1,235
დამკვეთისაგან მისა-ღები თანხები	45	60	100	–	15	220
ვალდებულებები დამკვეთების მიმართ	–	–	–	(20)	–	(20)

მდ28. თანხები, რომელთა ასახვა განმარტებით შენიშვნებში ხდება 51 (ა) პუნქტის შესაბამისად, იგივეა, რაც მიმდინარე აქტივების თანხა, რადგან განმარტებითი შენიშვნები ეხება საქმიანობის პირველ წელს.

ბასს 11-თან შედარება

სსბასს 11 - სამშენებლო ხელშეკრულებები - უპირატესად ბასს 11-დან - სამშენებლო კონტრაქტები - გამომდინარეობს. სსბასს 11-სა და ბასს 11-ს შორის ძირითადი განსხვავებები შემდეგში მდგომარეობს:

- სსბასს 11-ში შედის ბასს 11-ში შესული კომენტარების დამატებითი განმარტებაც, რაც მიზნად ისახავს იმის განსაზღვრას, რომ აღნიშნული სტანდარტი გამოიყენება საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ ბუღალტრული აღრიცხვისათვის.
- ზოგიერთ შემთხვევაში სსბასს 11-ში გამოყენებულია ბასს 11-საგან განსხვავებული ტერმინოლოგია. ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითებია სსბასს 11-ში ტერმინების - „შემოსავლები” და „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება” - გამოყენება. ბასს 11-ში აღნიშნული ტერმინების ეკვივალენტად გამოიყენება ტერმინები „ამონაგები” და „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება”.
- სსბასს 11 მოიცავს სავალდებულო გარიგებებს, რომლებიც მოცემული სტანდარტის ფარგლებში არ იღებს იურიდიული ხელშეკრულების ფორმას.
- სსბასს 11 მოცემული სტანდარტის მიზნებისათვის მოიცავს დანახარჯებზე დაფუძნებულ და არაკომერციულ ხელშეკრულებებს.
- სსბასს 11-ში ნათლად არის განსაზღვრული, რომ მოთხოვნა მოსალოდნელი ზარალის აღიარების შესახებ, მაშინვე, როგორც კი დადგება იმის ვარაუდი, რომ სახელშეკრულებო ხარჯები გადააჭარბებს მთლიან სახელშეკრულებო შემოსავალს, ვრცელდება მხოლოდ იმ ტიპის ხელშეკრულებებზე, სადაც თავიდანვე განსაზღვრულია, რომ სახელშეკრულებო ხარჯები მთლიანად უნდა იქნეს ანაზღაურებული ამ ხელშეკრულების ხელშემკველი მხარეების მიერ.
- სსბასს 11-ში მოცემულია სტანდარტის არაკომერციულ სამშენებლო ხელშეკრულებებზე გავრცელების დამატებითი საილუსტრაციო მაგალითები.

სსბასს 12—სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები

გამომცემლისაგან

წინამდებარე ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს (ბასს 2) (განახლებული 2003 წელს), *სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები*, რომელიც გამოქვეყნებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები ბასს 2-იდან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის მასალები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტიდან შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის საავტორო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 12—სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია შეიცავს ცვლილებებს, რომლებიც გამომდინარეობს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-იდან.

სსბასს 12, სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები გამოცემულია 2001 წლის ივლისში. მას შემდეგ სსბასს 12 განახლდა ქვემოთჩამოთვლილი სსბასს-ების საფუძველზე

- 2011 წლის სსბასს-ების გაუმჯობესება (2011 წლის ოქტომბრის გამოცემა)
- სსბასს-ების გაუმჯობესება (2010 წლის ნოემბრის გამოცემა)
- შესწორებული პუნქტების ცხრილი სსბასს 12-ში

სსბასს 12-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	2011 წლის ოქტომბერში გაუმჯობესებული სსბასს-ები
2	შეცვლილია	სსბასს 272009 წლის დეკემბერი სსბასს 292010 წლის იანვარი
15	შეცვლილია	2010 წლის ნოემბერში გაუმჯობესებული სსბასს-ები
29	შეცვლილია	სსბასს 27 2009 წლის დეკემბერი
33	შეცვლილია	2010 წლის ნოემბერში გაუმჯობესებული სსბასს-ები
51ა	დამატებულია	სსბასს 27 2009 წლის დეკემბერი

სსპას 12—სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1
მოქმედების სფერო	2–8
განმარტებები	9–14
ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება	10
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები	11–14
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გაანგარიშება.....	15–43
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება	18–31
შესყიდვის ფასი	19
კონვერსიის ფასი	20–23
სხვა დანახარჯები	24–27
მომსახურების პროვაიდერის სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების დანახარჯი	28
ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თვითღირებულება	29
თვითღირებულების გაანგარიშების მეთოდები	30–31
თვითღირებულების ფორმულები	32–37
ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება	38–42
საქონლის განაწილება უსასყიდლოდ ან ნომინალური ღირებულებით	43
ხარჯად აღიარება	44–46
განმარტებითი შენიშვნები	47–50
ძალაში შესვლის თარიღი	51–52
სსპას 12 (2011) ხმარებიდან ამოღება.....	53
დასკვნის საფუძველი	
ბასს 2-თან შედარება	

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 12, *სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები*, წარმოდგენილია 1-53 პუნქტებში. ყველა პუნქტს აქვს თანაბარი ძალა. სსბასს 12 გააზრებული უნდა იქნას მისი მიზნის, დასკვნების საფუძვლისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესავალი ნაწილის კონტექსტში. ზუსტი მითითებების არარსებობის დროს სსბასს 3, *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*, სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველია.

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტი მიზნად ისახავს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ბუღალტრული აღრიცხვის წესების განსაზღვრას. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვისას პირველ რიგში უნდა განისაზღვროს მათი თვითღირებულება, რითაც უნდა მოხდეს მათი აქტივებში აღიარება და შემდგომ პერიოდებში გადატანა, სანამ არ განხორციელდება მათთან დაკავშირებული შემოსავლების აღიარება. წინამდებარე სტანდარტი იძლევა მითითებებს თვითღირებულების განსაზღვრისა და შემდგომში მისი ხარჯად აღიარების კუთხით, ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერილი ნებისმიერი თანხის ჩათვლით. იგი აგრეთვე იძლევა მითითებებს თვითღირებულების ფორმულებთან დაკავშირებით, რომლებიც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების დასადგენად გამოიყენება.

მოქმედების სფერო

2. ერთეული, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს და წარადგენს დარიცხვის მეთოდით, სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის უნდა იყენებდეს მოცემულ სტანდარტს, გარდა შემდეგი შემთხვევებისა:
 - (ა) დაუმთავრებელი მშენებლობა, რომელიც წარმოიშობა სამშენებლო ხელშეკრულებების საფუძველზე, პირდაპირ დაკავშირებული მომსახურების კონტრაქტების ჩათვლით (იხილეთ სსბასს 11, *სამშენებლო ხელშეკრულებები*);
 - (ბ) ფინანსური ინსტრუმენტები (იხ. სსბასს 28, *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა* და სსბასს 29, *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*);
 - (გ) ბიოლოგიური აქტივები, რომლებიც უკავშირდება სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობას და სოფლის მეურნეობის პროდუქციას მოსავლის აღების დროს (იხ. სსბასს 27, *სოფლის მეურნეობა*);
 - (დ) მომსახურების დაუმთავრებელი წარმოება, რომელიც გაწეული უნდა იქნას უშუალოდ მიმღებისაგან უსასყიდლოდ ან ნომინალური ანაზღაურების სანაცვლოდ.
3. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასებაზე, რომელსაც ფლობს:
 - (ა) სოფლის მეურნეობისა და სატყეო მეურნეობის პროდუქტების მწარმოებლები, სოფლის მეურნეობის პროდუქციისთვის, რომელიც მოსავლის აღების შემდგომ

მიიღება და სასარგებლო წიაღისეულისა და სასარგებლო წიაღისეულის პროდუქტებისთვის, რამდენადაც ეს პროდუქტები ამ დარგებში კარგად დამკვიდრებული მეთოდების შესაბამისად ფასდება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით. როდესაც ამგვარი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები აღირიცხება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით, ცვლილებები ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებაში აისახება იმ პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში, რომელშიც ცვლილებას ჰქონდა ადგილი; და

- (ბ) საქონლით მოვაჭრე ბროკერები, რომლებიც თავისი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასებას ახორციელებენ რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. როდესაც ამგვარი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება ხდება რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, ცვლილებები რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებაში აისახება საანგარიშგებო პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში.
4. ეს სტანდარტი გამოიყენება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულისათვის, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
5. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) მიერ გამოცემული საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესავალი ნაწილი განმარტავს, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს) იყენებენ ბასსს-ს მიერ გამოქვეყნებულ ფასს-ს. სახელმწიფო კომერციული საწარმოების განმარტება მოცემულია სსბასსს 1ში, *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.
6. ბასსს 2, *სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები* არ მოიცავს 2 (დ) პუნქტში მითითებულ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს და გამოირიცხება ამ სტანდარტიდან, ვინაიდან შეიცავს საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელ სპეციფიკურ საკითხებს, რომელებიც მოითხოვენ შემდგომ განხილვას.
7. მე-3(ა) პუნქტში ჩამოთვლილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები წარმოების განსაზღვრულ სტადიებზე აღირიცხება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით, მაგალითად: ა) როდესაც მარცვლეული კულტურების მოსავალი უკვე აღებულია ან წიაღისეული მადანი უკვე მოპოვებულია, ხოლო მათი რეალიზაცია გარანტირებულია ფორვარდული კონტრაქტებით ან სახელმწიფო გარანტიებით, ან, ბ) როდესაც აქტიური ბაზარი არსებობს და სა-

ქონლის გაყიდვის რისკი უმნიშვნელოა. აღნიშნული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები გამოირიცხება მხოლოდ მოცემული სტანდარტის შეფასების მოთხოვნებიდან.

8. საქონლით მოვაჭრე ბროკერები არიან ისინი, ვინც მოხმარების საგნებს ყიდულობენ ან ყიდიან სხვებისათვის, ან საკუთარი მიზნებისათვის. მე-3(ბ) პუნქტში ხსენებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ძირითადად შესყიდულია ახლო მომავალში გაყიდვისა და ფასების ან მოვაჭრე-ბროკერის მარჟის ცვალებადობის შედეგად მოგების მიღების მიზნით. როდესაც მოცემული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება ხორციელდება რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, მაშინ მათზე არ ვრცელდება მოცემული სტანდარტით მხოლოდ შეფასებისათვის განსაზღვრული მოთხოვნები.

განმარტებები

9. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

მიმდინარე ჩანაცვლების ღირებულება - არის ის ღირებულება, რომელსაც ერთეული გაიღებდა აქტივების მოსაპოვებლად ანგარიშგების თარიღისათვის.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები არის აქტივები:

- (ა) წარმოების პროცესში გამოსაყენებელი ნედლეულისა და მასალების ფორმით;
- (ბ) მომსახურების პროცესში გამოსაყენებელი ან გასანაწილებელი ნედლეულისა და მასალების ფორმით;
- (გ) რომლებიც ინახება გაყიდვის ან განაწილებისათვის ოპერირების ჩვეულებრივ რეჟიმში; ან
- (დ) წარმოების პროცესში გაყიდვის ან განაწილებისათვის

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება არის ჩვეულებრივი ოპერირების რეჟიმში შეფასებით დადგენილი გასაყიდი ფასი, პროდუქციის დასრულებისათვის, გაყიდვის, გაცვლის და განაწილებისათვის შეფასებით დადგენილი საჭირო დანახარჯების გამოკლებით.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება

10. ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება არის ნეტო (წმინდა) თანხა, რომლის მიღებასაც მოელის ერთეული ოპერირების ჩვეულებრივ რეჟიმში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გაყიდვიდან. რეალური ღირებულება არის თანხა, რომლისთვისაც იგივე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შესაძლოა გაიცვალოს ბაზარზე მცოდნე და ყიდვის სურვილის მქონე მყიდველებსა და გამყიდველებს შორის. პირველი არის ერთეულისათვის დამახასიათებელი სპეციფიური ღირებულება, უკანასკნელი კი არა. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება შესაძლოა არ უდრიდეს რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები

11. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები მოიცავს გაყიდვის მიზნით შესყიდულ ან მფლობელობაში მყოფ საქონელს, მაგალითად, ერთეულის მიერ გასაყიდად შეძენილ საქონელს ან მიწას და სხვა საკუთრებას, რომელსაც ერთეული ფლობს გაყიდვის მიზნით. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ასევე მოიცავს ერთეულის მიერ წარმოებულ მზა პროდუქციას, ან დაუმთავრებელ წარმოებას. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ასევე მოიცავს ა) წარმოების პროცესში გამოსაყენებელ ნედლეულსა და მასალებს, და ბ) ერთეულის მიერ სხვა მხარეებისთვის უსასყიდლოდ ან ნომინალური ღირებულებით განაწილების მიზნით წარმოებულ ან შესყიდულ საქონელს. მაგალითად, ჯანდაცვის ორგანოების მიერ წარმოებულ და სკოლებისთვის უსასყიდლოდ გადასაცემ საგანმანათლებლო წიგნებს. საჯარო სექტორის მრავალ ერთეულში. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები უფრო მეტად უკავშირდება მომსახურების უზრუნველყოფას, ვიდრე შემდგომი გაყიდვის მიზნით შესყიდულ ან წარმოებულ და მფლობელობაში არსებულ საქონელს. მომსახურებით უზრუნველყოფის შემთხვევაში, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, როგორც ეს აღწერილია 28-ე პუნქტში, მოიცავს მომსახურების დანახარჯებს რომლებთან დაკავშირებითაც ერთეულს ჯერ არ აქვს აღიარებული შესაბამისი შემოსავალი (შემოსავლის აღიარების შესახებ მითითებები შესაძლებელია მომდებელი იქნას სსბასს 9-ში, *შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან*)
12. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები საჯარო სექტორში შესაძლოა მოიცავდეს:
- (ა) საბრძოლო მასალას;
 - (ბ) მოხმარებად ნედლეულსა და მასალებს;

- (გ) შესაკეთებელ მასალებს;
- (დ) მანქანა-დანადგარების სათადარიგო ნაწილებს, გარდა ძირითადი საშუალებების სტანდარტში მოცემული სათადარიგო ნაწილებისა; დ) სტრატეგიულ მარაგებს (მაგალითად: ენერგო რეზერვებს);
- (ე) გამოუცემელი ვალუტის მარაგებს;
- (ვ) გაყიდვის მიზნით მფლობელობაში მყოფ საფოსტო მომსახურების მარაგებს (მაგალითად: მარკებს);
- (ზ) დაუმთავრებელ წარმოებას, მათ შორის:
 - (i) საგანმანათლებლო/ტრენინგ კურსის მასალებს, და
 - (ii) კლიენტის მომსახურებას (მაგალითად, აუდიტორულ მომსახურებას), სადაც ამგვარი მომსახურება იყიდება “გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპი”-ს ფასად;
- (თ) მიწა/საკუთრება, რომელიც მფლობელობაშია გაყიდვის მიზნით.

13. იქ, სადაც მთავრობა აკონტროლებს სხვადასხვა აქტივების შექმნისა და გამოცემის უფლებებს, საფოსტო მარკებისა და ვალუტის ჩათვლით, მარაგების ეს ერთეულები მოცემული სტანდარტის მიზნებისათვის აღიარებულია როგორც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. მათი ანგარიშგება არ ხდება ნომინალური ღირებულებით, მაგრამ შეფასებულია მე-15 პუნქტის შესაბამისად, რაც წარმოადგენს მათი ბეჭდვის ან მოჭრის თვითღირებულებას.

14. როდესაც მთავრობა ინახავს სხვადასხვა რეზერვების სტრატეგიულ მარაგებს, მაგალითად ისეთს, როგორიცაა ენერგო რეზერვები (მაგ: ნავთობი), რომელიც საგანგებო ან სხვა სიტუაციებში გამოიყენება (მაგ: ბუნებრივი კატასტროფები ან სხვა სამოქალაქო თავდაცვის საგანგებო სიტუაციები), ეს მარაგები ამ სტანდარტის მიზნებისათვის აღიარებულია, როგორც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები და შესაბამისადაც განიხილება.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება

- 15. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება უნდა მოხდეს მათ თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, გარდა იმ შემთხვევებისა რომლებზეც მე-16 ან მე-17 პუნქტები ვრცელდება.
- 16. სადაც სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები შეძენილია არაგაცვლითი ოპერაციის გზით, მათი შეფასება ხდება შეძენის თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულებით.

17. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება უნდა მოხდეს მათ თვითღირებულებასა და მიმდინარე ჩანაცვლების ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, სადაც ისინი განკუთვნილია:

- (ა) უსასყიდლოდ ან ნომინალური ღირებულებით გასანაწილებლად; ან
- (ბ) უსასყიდლოდ ან ნომინალური ღირებულებით გასანაწილებელი საქონლის წარმოების პროცესში გამოსაყენებლად.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება

18. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები უნდა მოიცავდეს შესყიდვის ყველა დანახარჯს, კონვერსიის დანახარჯებს და სხვა დანახარჯებს, რომლებიც გაწეულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებისა და სათანადო მდგომარეობაში მოყვანისთვის.

შესყიდვის ფასი

19. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შესყიდვის დანახარჯები მოიცავს ა) შეძენის ფასს ბ) საიმპორტო საბაჟო გადასახადს და სხვა გადასახადებს (შემდგომში საგადასახადო ორგანოების მხრიდან ერთეულისათვის დასაბრუნებელი გადასახადების გარდა), გ) სატრანსპორტო, დატვირთვა-გადმოტვირთვის დანახარჯებს და საერთოდ, იმ დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდ არის დაკავშირებული მზა პროდუქციის, ნედლეულის, მასალების და მომსახურების შეძენასთან. სავაჭრო დათმობა, სხვადასხვა სახის ფასდათმობები არ ჩაირთვება შესყიდვის დანახარჯების გაანგარიშებაში.

კონვერსიის დანახარჯები

20. დაუმთავრებელი წარმოების მზა პროდუქციად გარდაქმნის დანახარჯების გაწევას ადგილი აქვს საწარმოო პირობებში. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კონვერსიის 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 ანაპირდაპირი საწარმოო დანახარჯებია, რომლებიც წარმოების მოცულობის ცვლილებასთან მიმართებაში უცვლელი რჩება. ესენია: ცვეთის ანარიცხები, საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობების ექსპლუატაციის ხარჯები, აგრეთვე

წარმოების მართვისა და ადმინისტრირების ხარჯები. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი საწარმოო დანახარჯებია, რომლებიც იცვლება წარმოების მოცულობის ცვლილებების პირდაპირპროპორციულად. ესენია, დანახარჯები დამხმარე მასალებსა და დამხმარე ცოცხალ შრომაზე.

21. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კონვერსიის 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 მისაკუთვებელი მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების თანხა არ იზრდება დაბალი მწარმოებულობის ან მოწყობილობების მოცდენის გამო. გაუნაწილებელი ზედნადები ხარჯები ჩაითვლება იმ პერიოდის ხარჯებად, რომელშიც იყო გაწეული. საანგარიშგებო პერიოდში, რომლისთვისაც დამახასიათებელია წარმოების არაჩვეულებრივად მაღალი დონე, პროდუქციის ერთეულზე მიკუთვებული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების თანხა იმ ოდენობით უნდა შემცირდეს, რომ არ მოხდეს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება თვითღირებულებაზე მაღალი თანხით. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება პროდუქციის ერთეულზე ხდება საწარმოო სიმძლავრეების ფაქტობრივი გამოყენების მიხედვით.
22. მაგალითად, საცხოვრებელი ან კომერციული დანიშნულების დაუმუშავებელი მიწის ნაკვეთის დამუშავების დროს გაწეული დანახარჯები, ორივე, როგორც მუდმივი ისე ცვალეზადი, შესაძლოა მოიცავდეს გამწვანებასთან, სადრენაჟე და კომუნალური სისტემების მოწყობასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს და ა.შ.
23. საწარმოო პროცესი შესაძლოა გულისხმობდეს არა ერთი, არამედ რამდენიმე სახეობის პროდუქციის წარმოებას. ეს ხდება მაშინ, როცა იწარმოება კომბინირებული პროდუქცია, ან, როცა არსებობს ძირითადი და არაძირითადი პროდუქცია. როდესაც კონვერსიის დანახარჯები თითოეული სახეობის პროდუქციისთვის ცალ-ცალკე არ არის იდენტიფიცირებადი, მაშინ მისი განაწილება სხვადასხვა პროდუქციაზე ხდება რაციონალურ და მყარ საფუძველზე. მაგალითად, კონვერსიის დანახარჯების განაწილების საფუძველად შეიძლება ადებულ იქნას თითოეული პროდუქციის შესაბამისი გაყიდვების ღირებულება წარმოების იმ ეტაპზე, როცა უკვე შესაძლებელია პროდუქციის ცალ-ცალკე იდენტიფიცირება, ან წარმოე-

ბის საბოლოო ეტაპზე. პროდუქციის უმრავლესობა, თავიანთი ბუნებით, არაარსებითი ხასიათისაა. ასეთ შემთხვევაში, მათი შეფასება ხშირად ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით ხდება. ეს თანხა შემდგომ აკლდება ძირითადი პროდუქციის თვითღირებულებას. შედეგად, ძირითადი პროდუქციის საბალანსო ღირებულება არსებითად არ განსხვავდება მისი თვითღირებულებისაგან.

სხვა დანახარჯები

24. სხვა დანახარჯები სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში ჩაირთვება მხოლოდ იმ ოდენობით, რამდენადაც იგი დაკავშირებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოცემულ ადგილამდე მიტანასა და მოცემულ მდგომარეობაში მოყვანასთან. მაგალითად, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს არასაწარმოო ზედნადები ხარჯების, ან ზოგიერთი დამკვეთის პროდუქციის დაპროექტების დანახარჯების ჩართვა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში.
25. ქვემოთ მოცემულია ის დანახარჯები, რომლებიც არ ჩაირთვება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების 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) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შენახვის დანახარჯები, იმ შენახვის დანახარჯების გარდა, რომლის გაწევა აუცილებელია საწარმოო პროცესის ერთი სტადიიდან მომდევნო სტადიაზე გადასასვლელად;
 - (გ) ზედნადები ადმინისტრაციული ხარჯები, რომელიც დაკავშირებული არ არის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებასა და მათ სათანადო მდგომარეობაში მოყვანასთან და
 - (დ) რეალიზაციის დანახარჯები
26. სსბასს 5, *სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები*, განსაზღვრავს გამოწვევის შემთხვევებს, როდესაც სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობების თვითღირებულებაში ჩაირთვება სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები.
27. ერთეულმა შესაძლებელია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შეისყიდოს განვადების პირობით. როდესაც გარიგება რეალურად შეიცავს ფინანსურ ელემენტს, ეს ელემენტი, მაგალითად განსხვავდება ნორმალური საკრედიტო პირობების შესაფერის შემენის ფასსა და გადახდილ თანხას შორის,

ადიარებულ იქნება როგორც საპროცენტო ხარჯი დაფინანსების პერიოდში.

მომსახურების პროვაიდერის სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების დანახარჯი

28. რამდენადაც მომსახურების პროვაიდერებს გააჩნიათ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, ისინი მათ შეფასებას წარმოების თვითღირებულებით ახდენენ. მომსახურების პროვაიდერების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება, ძირითადად შედგება იმ პერსონალის შრომითი დანახარჯებისაგან, რომლებიც დაკავებული არიან უშუალოდ მომსახურების გაწევით, აგრეთვე, საშუალო მმართველობითი პერსონალის შრომითი დანახარჯებისა და მასთან დაკავშირებული ზედნადები ხარჯებისაგან. საერთო ადმინისტრაციული პერსონალისა და რეალიზაციაში დასაქმებული პერსონალის შრომის ანაზღაურება და რეალიზაციასთან დაკავშირებული სხვა სახის დანახარჯები არ ჩაირთვება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში. მათი ადიარება ხდება იმ პერიოდის ხარჯებად, რომელშიც იყო გაწეული. მომსახურების პროვაიდერების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება არ შეიცავს მოგების მარჟას, ან გაუნაწილებელ ზედნადებ ხარჯებს, რომლებიც ხშირად შედის მომსახურების პროვაიდერების გასაყიდ ფასში.

ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თვითღირებულება

29. სსპას 27-ის მიხედვით, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც შედგება ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციისაგან, თავდაპირველი ადიარებისას უნდა შეფასდეს მოსავლის აღების მომენტში გაყიდვისათვის საჭირო დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, რომელიც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაა მოცემული სტანდარტის გამოყენების თარიღისათვის.

თვითღირებულების გაანგარიშების მეთოდები

30. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გაანგარიშებისთვის შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს თვითღირებულების განსაზღვრის ისეთი მეთოდები, როგორიცაა მაგალითად, ნორმატიული და საცალო ფასების მეთოდი, რომლებიც გამოიყენება თუ შედეგები მიახლოებით გაუტოლდება თვითღირებულებას. ნორმატიული მეთოდის დროს მხედველობაში მიიღება ნედლეულისა და მასალების, სამუშაო ძალის, მწარმოებლურობისა და საწარმოო სიმძლავრეთა გამოყენება. ეს ნორმები რეგულარულად უნდა გადაისინჯოს და, საჭიროების შემთხვევაში, განახლდეს თანამედროვე პირობების გათვალისწინებით.

31. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შესაძლოა ტრანსფერის სახით გადაეცეს ერთეულს არაგაცვლითი ოპერაციის გამოყენებით. მაგალითად, საერთაშორისო სამედიცინო სააგენტომ შესაძლოა აჩუქოს სამედიცინო მასალები საჯარო საავადმყოფოს ბუნებრივი კატასტროფის შემდგომ პერიოდში. ასეთ შემთხვევებში, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება მათი მიღების თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულებით განისაზღვრება.

თვითღირებულების ფორმულები

32. იმ ცალკეული სახის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება, რომლებიც არ არიან ურთიერთშემცვლელი, აგრეთვე სპეციფიური პროექტისათვის წარმოებული და გამოყოფილი საქონლისა და მომსახურების თვითღირებულება, უნდა განისაზღვროს მათი ინდივიდუალური დანახარჯების სპეციფიური იდენტიფიკაციით.
33. დანახარჯების სპეციფიური იდენტიფიკაცია გულისხმობს, რომ სპეციფიური დანახარჯები მიეკუთვნება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების იდენტიფიცირებულ ერთეულს. ეს არის შესაფერისი მიდგომა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ისეთი ელემენტებისათვის, რომლებიც სპეციალური პროექტისთვისაა გამოყოფილი, მიუხედავად იმისა შეძენილია, თუ წარმოებული. თვითღირებულების განსაზღვრის სპეციალური მეთოდი არ გამოიყენება მაშინ, როცა სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები შედგება დიდი რაოდენობის ურთიერთშემცვლელი ელემენტებისაგან. ასეთ შემთხვევაში, პერიოდის წმინდა ნამეტი ან დეფიციტი წინასწარ განსაზღვრული შედეგის მიღების მიზნით, შესაძლოა გამოყენებულ იქნას იმ ნივთების შერჩევის მეთოდი, რომელიც რჩება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შემადგენლობაში.
34. როდესაც 33-ე პუნქტს ვიყენებთ, ერთეულმა თვითღირებულების ერთნაირი ფორმულა უნდა გამოიყენოს ყველა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისათვის, რომლებსაც ერთეულისათვის მსგავსი ბუნება და დანიშნულება აქვს. განსხვავებული ბუნების ან დანიშნულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობებისათვის (მაგალითად, ფართო მოხმარების საგნები, გამოყენებული ერთ სეგმენტში და იგივე სახის ფართო მოხმარების საგნები, გამოყენებული სხვა სეგმენტში) შეიძლება თვითღირებულების განსხვავებული ფორმულის გამოყენება. განსხვავება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (და შესაბამის საგადასახადო წესებში) გეოგრაფიულ ადგილმდებარეობასთან მიმართებაში, თავის მხრივ, არ არის საკმარისი, რათა დასაბუთებულ იქნას თვითღირებულების სხვადასხვა ფორმულების გამოყენება.

35. იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების განსაზღვრისათვის, რომლებიც აღწერილი არ არის მოცემული სტანდარტის 32-ე პუნქტში, გამოყენებული უნდა იყოს „ფიფო“ (პირველი შემოსავალში – პირველი გასავალში), ან საშუალო შეწონილი ღირებულების ფორმულა. ერთეულმა თვითღირებულების ერთნაირი ფორმულა უნდა გამოიყენოს ყველა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისათვის, რომლებსაც ერთეულისათვის მსგავსი ბუნება და გამოყენება აქვს. განსხვავებული ბუნების ან გამოყენების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისათვის, შეიძლება თვითღირებულების განსხვავებული ფორმულის გამოყენება.
36. მაგალითად, ერთეული შეიძლება ერთი და იგივე სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს სხვადასხვა სეგმენტში სხვადასხვა დანიშნულებით იყენებდეს. ამავე დროს, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების განსხვავებული გეოგრაფიული განლაგება თავისთავად არ განაპირობებს თვითღირებულების განსხვავებული ფორმულის გამოყენებას.
37. „ფიფო“ ფორმულის გამოყენება გულისხმობს, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ის ელემენტები, რომლებიც პირველად იყო შეძენილი, იყიდება პირველად. ამიტომ, საანგარიშგებო წლის ბოლოს შეიძლება დარჩეს ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც შეიძინეს ან აწარმოეს ბოლოს. საშუალო შეწონილი ღირებულების ფორმულის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თითოეული ელემენტის ღირებულება განისაზღვრება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ერთგვაროვანი ელემენტების ღირებულების საშუალო შეწონილი სიდიდისა და იმ ერთგვაროვანი ელემენტების ღირებულების საფუძველზე, რომლებიც აწარმოეს ან შეიძინეს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. ღირებულების საშუალო სიდიდის გაანგარიშება შესაძლებელია პერიოდულად, ან ყოველი ახალმიღებული პარტიისათვის, მოცემული ერთეულისათვის დამახასიათებელი ვითარების შესაბამისად.

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება

38. თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები დაზიანდა, ნაწილობრივ ან მთლიანად მოძველდა, ან მათი გასაყიდი ფასი დაეცა, შეუძლებელია მათი ღირებულების კომპენსაცია. ასევე შეუძლებელია იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულების კომპენსაცია, რომელთა დასრულებისთვის საჭირო დანახარჯები ან რეალიზაციის, გაცვლის ან განაწილების მოსალოდნელი დანახარჯები გაიზარდა. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებად.

ბამდე გამომდინარეობს იმ მოსაზრებიდან, რომ არ შეიძლება აქტივების აღრიცხვა მომავალი ეკონომიკური სარგებლის და მომსახურების პოტენციალის თანხაზე მეტი თანხით, რომლის მიღებასაც ერთეული მოელის მათი გაყიდვის, გაცვლის, განაწილების ან გამოყენების შედეგად.

39. ჩვეულებრივ, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერა ხდება მუხლების მიხედვით. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში, უფრო მიზანშეწონილია მსგავსი ან ერთმანეთთან დაკავშირებული მუხლების დაჯგუფება. ეს ის შემთხვევაა, როცა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებს აქვს მსგავსი მიზნები და საბოლოო დანიშნულება და რომელთა შეფასება შეუძლებელია მოცემული ჯგუფის სხვა პროდუქციისაგან დამოუკიდებლად. მიზანშეწონილი არ არის მზა პროდუქციის ჯგუფურად ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე, აგრეთვე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ერთად ჩამოწერა მრეწველობის რომელიმე დარგში, ან გეოგრაფიულ სივრცეში. მომსახურების პროვაიდერები, ჩვეულებრივ, დანახარჯებს ცალკე ასახავენ მომსახურების ისეთი სახეების მიხედვით, რომლებისთვისაც ერთნაირი გასაყიდი ფასია დადგენილი. ამიტომ, მომსახურების თითოეული სახე განიხილება, როგორც ცალკე აღებული, დამოუკიდებელი ელემენტი.
40. ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გაანგარიშებისას გაითვალისწინება აგრეთვე ის მიზანი, რისთვისაც განკუთვნილია მოცემული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. მაგალითად, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები განკუთვნილია პროდუქციის რეალიზაციის ან მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებულ სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესასრულებლად, მაშინ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება გაიანგარიშება სახელშეკრულებო ფასის მიხედვით. თუ ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია უფრო მცირე მოცულობის რეალიზაცია, ვიდრე ერთეულში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, ჭარბი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება განისაზღვრება საერთო გასაყიდი ფასების მიხედვით. რეალიზაციასთან დაკავშირებული ანარიცხები ან პირობითი ვალდებულებები შესაძლოა წარმოიშვას ფიქსირებულფასიანი გაყიდვის ხელშეკრულებიდან, რომელიც აჭარბებს არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების რაოდენობას, ან შესყიდვების ხელშეკრულებიდან. ამგვარი ანარიცხები ან პირობითი ვალდებულებები განხილულია სსბასს 19-ში - *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*.
41. ნედლეული და სხვა დამხმარე მასალები, რომლებიც განკუთვნილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საწარმოებლად, არ შეიძლება ჩამოფასდეს თვითღირებულებაზე დაბლა, თუ მოსალოდნელია, რომ მათი მონაწილეობით წარმოებული მზა პრო-

დუქცია გაიყიდება, გადაიცვლება ან გადანაწილდება თვითღირებულების შესაბამის ან თვითღირებულებაზე მაღალ ფასში. თუ მასალების ფასი ისე დაეცემა, რომ მზა პროდუქციის თვითღირებულება გადააჭარბებს მის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას, მასალები უნდა ჩამოფასდეს ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე. ასეთ შემთხვევაში, მასალების ჩანაცვლების ღირებულება შესაძლოა საუკეთესო იყოს ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შესაფასებლად.

42. ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში, ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება ხელახლა გაიანგარიშება. თუ აღარ არსებობს გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვიეს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების 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, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ახალ საბალანსო ღირებულებად აიღება თვითღირებულებასა და შეცვლილ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი. ეს ხდება მაშინ, როდესაც წინა პერიოდში ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით აღრიცხული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, მათი გასაყიდი ფასის დაცემის გამო, ერთეულში ინახება მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდშიც, როცა მათი გასაყიდი ფასი უკვე გაზრდილია.

საქონლის განაწილება უსასყიდლოდ, ან ნომინალური ღირებულებით

43. საჯარო სექტორის ერთეული შესაძლოა ფლობდეს სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობებს, რომელთა მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი არ არის უშუალოდ დაკავშირებული მის უნართან, წარმოქმნას ფულადი სახსრების წმინდა შემოსავალი. ამგვარი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ტიპები შესაძლოა წარმოიშვას მაშინ, როდესაც მთავრობას განსაზღვრული აქვს საქონლის გარკვეული ოდენობის განაწილება უსასყიდლოდ ან ნომინალური ღირებულებით. ამგვარ შემთხვევებში, მომავალი ეკონომიკური სარგებელი, ან სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მომსახურების პოტენციალი ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის აისახება იმ ღირებულებით, რომელიც ერთეულს დასჭირდება მომავალი ეკონომიკური სარგებლისა და მომსახურების პოტენციალის შესაძენად, თუკი ეს აუცილებელი იქნებოდა ერთეულის მიზნების მისაღწევად. თუ ბაზარზე შეუძლებელია ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შეძენა, საჭირო გახდება ჩანაცვლების ღირებულების გაანგარიშება. თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის დანიშნულება

შეიცვლება, ასეთ შემთხვევაში, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება ხდება მე-15 პუნქტში არსებული დებულებების გამოყენებით.

ხარჯად აღიარება

44. როცა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები გაიყიდება, გაიცვლება ან განაწილდება, მათი საბალანსო ღირებულება აღიარებული უნდა იქნას იმ პერიოდის ხარჯებად, როდესაც შესაბამისი შემოსავლების აღიარება მოხდება. თუ არ არსებობს მასთან დაკავშირებული შემოსავალი, ხარჯის აღიარება ხდება საქონლის განაწილებისას, ან მასთან დაკავშირებული მომსახურების გაწევისას. ნებისმიერი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამოწერის ღირებულება და ყველა დანაკარგი აღიარებული უნდა იქნას როგორც ხარჯები იმ პერიოდში, როდესაც ჩამოწერას ან დანაკარგს აქვს ადგილი. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნებისმიერი ჩამოწერის ნებისმიერი ანულირება აღიარებულ უნდა იქნას როგორც ხარჯად აღიარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თანხის შემცირება იმ პერიოდში, როდესაც ანულირებას აქვს ადგილი.
45. მომსახურების პროვაიდერებისათვის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ხარჯებად აღიარების მომენტი, როგორც წესი, დგება მაშინ, როდესაც გაწეულია მომსახურება, ან მაშინ, როდესაც ხდება ანაზღაურებადი მომსახურებისათვის საზღაურის მოთხოვნა.
46. ზოგიერთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა შეიძლება განთავსდეს სხვა აქტივების ანგარიშებში, მაგალითად, საკუთარი წარმოების ძირითადი საშუალებების კომპონენტის სახით გამოყენებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. ასეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულება ხარჯებად იქნება აღიარებული მოცემული აქტივების სასარგებლო მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში.

განმარტებითი შენიშვნები

47. ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებული უნდა იყოს:
 - (ა) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ გამოყენებული ერთეულის საადრიცხვო პოლიტიკა, მათ შორის გამოყენებული თვითღირებულების ფორმულა;
 - (ბ) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მთლიანი საბალანსო ღირებულება და საბალანსო ღირებულებები მოცემული ერთეულის შესაბამისი კლასიფიკაციის ჯგუფების მიხედვით;

- (გ) იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბალანსო ღირებულება, რომელიც ასახულია რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით;
 - (დ) იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება, რომელიც აღიარებულია მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებად;
 - (ე) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნებისმიერი ჩამოფასების თანხა, რომელიც ხარჯებში იყო აღიარებული პერიოდის განმავლობაში, 42-ე პუნქტის შესაბამისად;
 - (ვ) ნებისმიერი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამოწერის ანუღირება, რომელიც აღიარებულია საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში 42-ე პუნქტის შესაბამისად.
 - (ზ) ის გარემოებები ან მოვლენები, რომლებმაც გამოიწვიეს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამოწერის ანუღირება, 42-ე პუნქტის შესაბამისად; და
 - (თ) იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბალანსო ღირებულება, რომელიც გაცემულია გირაოს სახით ვალდებულებების დაფარვის უზრუნველსაყოფად.
48. ინფორმაცია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების სხვადასხვა ჯგუფის საბალანსო ღირებულებებისა და ამ აქტივების ცვლილებების შესახებ, სასარგებლოა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთათვის. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კლასიფიკაცია, ჩვეულებრივ, ხდება შემდეგ ჯგუფებად: საქონელი, საწარმოო მარაგი, ნედლეული და მასალები, დაუმთავრებელი წარმოება და მზა პროდუქცია. მომსახურების პროვაიდერების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შეიძლება განხილულ იქნას, როგორც დაუმთავრებელი წარმოება.
49. მოცემულ პერიოდში ხარჯად აღიარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულება, შედგება ა) იმ დანახარჯებისაგან, რომლებიც თავდაპირველადვე იყო ჩართული ამჟამად გაყიდვაში არსებულ, გადასაცვლელ ან განაწილებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასებაში, და ბ) გაუნაწილებელი ზედნადები საწარმოო ხარჯებისაგან და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ზენორმატიული საწარმოო დანახარჯებისაგან. ერთეულის კონკრეტულ პირობებში შეიძლება გამართლებული იყოს თვითღირებულებაში სხვა დანახარჯების ჩართვაც, მაგალითად, მიმოქცევის დანახარჯების.
50. ზოგიერთი ერთეული ფინანსური შედეგების ანგარიშგების განსხვავებულ ფორმას იყენებს, რომელიც გამომდინარეობს არა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებუ-

ლებიდან, რომლებიც ამ პერიოდის განმავლობაში აღიარებულია საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებად, არამედ სხვა თანხებიდან. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ამგვარი ფორმის დროს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ერთეულმა უნდა ასახოს ხარჯების ანალიზი, რომელიც კლასიფიცირებული იქნება ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, აგრეთვე დანახარჯები, რომლებიც აღიარებულია მოცემული პერიოდის ხარჯებად ნედლეულისა და სამომხმარებლო საქონლისათვის, ცოცხალი შრომის დანახარჯებისათვის და სხვა მიმდინარე დანახარჯები, მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ცვლილების წმინდა თანხასთან ერთად.

ძალაში შესვლის თარიღი

51. ერთეული წინამდებარე სტანდარტს გამოიყენებს წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც ფარავს 2008 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებს. თუ ერთეული ამ სტანდარტს 2008 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ამის შესახებ უნდა აღნიშნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 51ა. სსბასს 27-ის შეცვლილი პარაგრაფი 29. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილება წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც ფარავს 2011 წლის 1 აპრილს ან მის შემდეგ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებს. თუ ერთეული გამოიყენებს სსბასს 27-ს პერიოდისათვის, რომელიც იწყება 2011 წლის 1 აპრილამდე, ცვლილება ასევე გამოყენებული უნდა იქნას ამ ადრეული პერიოდისთვისაც.
52. როდესაც ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის ამ სტანდარტის ძალაში შესვლის შემდგომი თარიღისათვის ნერგავს სსბასს-ებით განსაზღვრულ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს ეს სტანდარტი გამოიყენება ერთეულის წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც ფარავს დარიცხვის მეთოდის დანერგვის თარიღისათვის ან მის შემდეგ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებს.

სსბასს 12 (2001)-ის გაუქმება

53. ეს სტანდარტი აუქმებს სსბასს 12-ს - სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები (2001 წლის გამოცემა).

დასკვნის საფუძველი

წინამდებარე დასკვნის საფუძველი დაერთვის სსბასს 12-ს, მაგრამ არ არის მისი შემადგენელი ნაწილი.

შესავალი

- დს1. სსბასსს-ს ფასს-თან მიახლოების პროგრამა სსბასსს-ს სამუშაო პროგრამის მნიშვნელოვანი ელემენტია. სსბასსს-ს პოლიტიკის მიზანია დარიცხვის მეთოდის სსბასს-ის მიახლოება, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ ფასს-თან, სადაც ეს შესატყვისია საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის.
- დს2. ფასს-ებთან მიახლოებული დარიცხვის მეთოდის სსბასს ინარჩუნებს ფასს-ების მოთხოვნებს, ტექსტსა და სტრუქტურას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გადახვევისათვის არსებობს საჯარო სექტორისთვის დამახასიათებელი მიზეზი. ფასს-იდან გადახვევას მაშინ აქვს ადგილი, როდესაც ფასს-ის მოთხოვნები ან ტერმინოლოგია არ არის შესატყვისი საჯარო სექტორისათვის, ან როცა დამატებითი კომენტარი ან მაგალითებია საჭირო, რომ მოხდეს გარკვეული მოთხოვნების ილუსტრირება საჯარო სექტორის კონტექსტში. სსბასს-ებსა და მის ეკვივალენტურ ფასს-ებს შორის არსებული განსხვავებები იდენტიფიცირებულია *ფასს-თან შედარებაში*, რომელიც თითოეულ სსბასს-შია ჩართული.
- დს3. 2002 წლის მაისში ბასსს-მ გამოსცა პროექტი, რომელიც ეხებოდა ბასს 13-ის ცვლილებებს, როგორც მისი ზოგადი გაუმჯობესების პროექტის ნაწილს. ზოგადი გაუმჯობესების პროექტის მიზნები ითვალისწინებდა “სტანდარტებში არსებული ალტერნატიული ინტერპრეტაციების, გამეორებებისა და წინააღმდეგობების შემცირებას ან სრულიად აღმოფხვრას, ასევე თანხვედრის საკითხების განხილვასა და სხვა ასპექტების გაუმჯობესებას”. 2003 წლის დეკემბერში გამოქვეყნდა საბოლოო ბასს.
- დს4. 2001 წლის ივლისში გამოცემული სსბასს 12, დაფუძნებული იყო ბასს 2-ზე (1993 წლის გამოცემა), *სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები*, რომელიც ხელახლა გამოიცა 2003 წლის დეკემბერში. 2003 წლის ბოლოს, სსბასსს-ის წინამორბედმა - საჯარო სექტორის კომიტეტმა (სსკ) - წამოიწყო სსბასს-ის გაუმჯობესების პროექტი, რათა მომხდარიყოს სსბასს-ის 2003 წლის დეკემბერში გამოცემულ და გაუმჯობესებულ ბასს-თან მიახლოება, სადაც ეს შესატყვისი იყო საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის.
- დს5. სსბასსს-მ გადახედა გაუმჯობესებულ ბასს 2-ს და ზოგადად დაეთანხმა ბასს-ის განახლებასთან და მასში შეტანილ ცვლილებებთან დაკავშირებით ბასსს-ს მიერ წარმოდგენილ

მიზეზებს. (ბასსს-ს დასკვნის საფუძვლები აქ არ არის წარმოდგენილი. ბასსს-ის *სრული სააბონენტო მომსახურების ხელმოწერებს დასკვნის საფუძვლები* შეუძლიათ იხილონ ბასსს-ს ვებ-გვერდზე: <http://www.iasb.org>). იმ შემთხვევებში, როდესაც სსბასს-ი გადაუხვევს დაკავშირებული ბასს-იდან, *დასკვნის საფუძვლები* განმარტავს საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელ გადახვევის მიზეზებს.

- დს6. 2003 წლის დეკემბრის შემდეგ გამოცემული ფასს-ის შედეგად ბასს 2–ში შეტანილ იქნა მორიგი ცვლილებები. სსბასს 12 არ მოიცავს 2003 წლის დეკემბრის შემდეგ გამოცემული ფასს-ის შედეგად შეტანილ ცვლილებებს. ამის მიზეზია ის, რომ სსბასსს-ს ჯერ კიდევ არ აქვს ჩამოყალიბებული ხედვა ფასს-ის მოთხოვნების გამოყენებაზე საჯარო სექტორის ერთეულების შემთხვევაში.

ბასს 2-თან შედარება

სსბასს 12, *სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები* უმთავრესად ეფუძნება ბასს 2-ს, *სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები* (2003 წლის განახლებული ვარიანტი). ძირითადი განსხვავებები სსბასს 12-სა და ბასს 2-ს შორის არის შემდეგი:

- სსბასს 12 იყენებს ბასს 2-დან განსხვავებულ განმარტებებს; განსხვავება აღიარებს, რომ საჯარო სექტორში ზოგიერთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა ნაწილდება უსასყიდლოდ ან ნომინალური ღირებულებით.
- სსბასს 12 განმარტავს, რომ მომსახურების დაუსრულებელი წარმოება, რომელიც უშუალოდ მიმღებისგან უნდა განაწილდეს უსასყიდლოდ ან ნომინალური ღირებულების სანაცვლოდ, სცილდება ამ სტანდარტის ფარგლებს.
- მიმდინარე ჩანაცვლების ღირებულება, რომელიც არ არის მოცემული ბასს 2-ის განმარტებებში, შესულია სსბასს 12-ში.
- სსბასს 12 მოითხოვს, რომ თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შეძენილია არაგაცვლითი ოპერაციის მეშვეობით, მათი ღირებულება განისაზღვროს მათი შეძენის თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულებით.
- სსბასს 12 მოითხოვს, რომ თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებით უზრუნველყოფა ხორციელდება უსასყიდლოდ ან ნომინალური ღირებულებით, მათი შეფასება უნდა მოხდეს თვითღირებულებასა და მიმდინარე ჩანაცვლების ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით.
- კომენტარები, რომელიც დამატებულია ბასს 2-ში, შესულია სსბასს 12-ში, რათა განიმარტოს სტანდარტების გამოყენება საჯარო სექტორის ერთეულების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის.
- სსბასს 12 ზოგიერთ შემთხვევაში ბასს 2-ისგან განსხვავებულ ტერმინოლოგიას იყენებს. ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითია სსბასს 12 - ში ტერმინის „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“ გამოყენება. ბასს 2-ში ეკვივალენტური ტერმინია “მოგება-ზარალის ანგარიშგება“.
- სსბასს 12 არ იყენებს ტერმინს “ამონაგები”, რომელსაც ბასს 2-ში უფრო ფართო მნიშვნელობა აქვს, ვიდრე ტერმინს “შემოსავალი”.

სსბასს 13—იჯარა

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს), ძირითადად, ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ 17-ს (ბასს 17) - იჯარა - (2003 წლის განახლებული ვერსია). ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები ბასს 17-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს-ების) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში, შემდეგმისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის სავაჭრო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 13—იჯარა

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ებით გამოწვეულ ცვლილებებს.

სსბასს 13 - იჯარა - გამოიცა 2001 წლის დეკემბერში.

2006 წლის დეკემბერში სსბასსს-მა გამოსცა განახლებული სსბასს 13.

მოგვიანებით, სსბასს 13-ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ების შესაბამისად:

- სსბასს 32 - შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები; უფლების გადამცემი - (გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში);
- სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2011 წ. (გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში);
- სსბასს 27 - სოფლის მეურნეობა - (გამოიცა 2009 წლის დეკემბერში);
- სსბასს 31 - არამატერიალური აქტივები - (გამოიცა 2010 წლის იანვარში);
- სსბასს-ების გაუმჯობესება - (გამოიცა 2010 წლის ნოემბერში)

სსბასს 13-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2011 წლის ოქტომბერი
2	შეცვლილია	სსბასს 27, 2009 წლის დეკემბერი
19	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
20	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
20ა	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
25	შეცვლილია	სსბასს 32, 2011 წლის ოქტომბერი
26	შეცვლილია	სსბასს 32, 2011 წლის

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
		ოქტომბერი
27	შეცვლილია	სსბასს 32, 2011 წლის ოქტომბერი
36	შეცვლილია	სსბასს 31, 2010 წლის იანვარი
40	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
41	შეცვლილია	სსბასს 31, 2010 წლის იანვარი
44	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
66	შეცვლილია	სსბასს 31, 2010 წლის იანვარი
84ა	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
85ა	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
85ბ	დამატებულია	სსბასს 32, 2011 წლის ოქტომბერი

სსზასს 13—იჯარა

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1
მოქმედების სფერო	2–7
განმარტებები	8–11
იჯარის დასაწყისსა და იჯარის ვადის დასაწყისს შორის პერიოდში საიჯარო გადასახდელებში მომხდარი ცვლილებები	9
გამოსყიდვის უფლებით ხელშეკრულებები	10
ზღვრული სასესხო საპროცენტო განაკვეთი	11
საიჯარო ურთიერთობების კლასიფიკაცია	12–24
იჯარა და სხვა ხელშეკრულებები	25–27
იჯარის ასახვა მოიჯარის ფინანსურ ანგარიშგებაში	28–44
ფინანსური იჯარა	28–41
საოპერაციო იჯარა	42–44
იჯარის ასახვა მეიჯარის ფინანსურ ანგარიშგებაში	45–69
ფინანსური იჯარა	45–61
თავდაპირველი აღიარება	50–61
საოპერაციო იჯარა	62–69
უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციები	70–78
გარდამავალი დებულებები	79–84
ძალაში შესვლის თარიღი	85–86
სსზასს 13-ის (2001) გაუქმება	87
დასკვნის საფუძველი	
მითითებები დანერგვაზე	
ბასს 17-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 13, *იჯარა*, ჩამოყალიბებულია 1-87-ე პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 13 აღქმულ უნდა იქნეს მისი მიზნის, დასკვნის საფუძვლისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის კონტექსტში. სსბასს 3, *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*, იძლევა სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველს, დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში.

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია, მოიჯარეებისა და მეიჯარეებისათვის განსაზღვროს შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკა და ფინანსურ და საოპერაციო იჯარასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები.

მოქმედების სფერო

2. ერთეულმა, რომელიც ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებას და წარდგენას ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით აწარმოებს, წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ყველა სახის იჯარის აღრიცხვისათვის, გარდა:

- (ა) მინერალების, ნავთობის, ბუნებრივი გაზისა და სხვა არაკვლავწარმოებადი რესურსების ძიებისა და გამოყენების საიჯარო ხელშეკრულებებისა; და
- (ბ) ისეთი ობიექტების სალიცენზიო შეთანხმებებისა, როგორიცაა მხატვრული კინოფილმები, ვიდეოჩანაწერები, წარმოდგენები, ხელნაწერები, პატენტები და საავტორო უფლება.

ამასთან, ეს სტანდარტი არ უნდა იქნეს გამოყენებული, როგორც შეფასების საფუძველი:

- (ა) მოიჯარის მიერ ფლობილი ქონების, რომელიც აღირიცხება საინვესტიციო ქონების სახით (იხ. სსბასს 16, *საინვესტიციო ქონება*);
 - (ბ) მეიჯარის მიერ საოპერაციო იჯარით გადაცემული საინვესტიციო ქონების (იხ. სსბასს 16);
 - (გ) მოიჯარის მიერ ფინანსური იჯარით ფლობილი ბიოლოგიური აქტივების (იხ. სსბასს 27, *სოფლის მეურნეობა*); ან
 - (დ) მეიჯარის მიერ საოპერაციო იჯარით გადაცემული ბიოლოგიური აქტივების (იხ. სსბასს 27).
3. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
 4. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა, რომელიც გამოცემულია სსბასს-ის მიერ, განმარტავს, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები იყენებენ ბასს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-ებს. სსბასს-1-ში, *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*, განმარტებულია სახელმწიფო კომერციული საწარმოები.
 5. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება იმ ხელშეკრულებებზე, რომლებიც ითვალისწინებს აქტივების გამოყენების უფლების გადაცემას, მიუხედავად იმისა, რომ ამგვარი აქტივების ექსპლუატა-

ციისა და შენახვისას შესაძლოა საჭირო გახდეს მეიჯარის მიერ მნიშვნელოვანი მომსახურების გაწევა. მეორე მხრივ, წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება იმ ხელშეკრულებებს, რომლებიც წარმოადგენს მომსახურების ისეთ ხელშეკრულებებს, რომლებიც არ ითვალისწინებს აქტივების გამოყენების უფლების გადაცემას ხელშეკრულების მონაწილე ერთი მხარიდან მეორისათვის. საჯარო სექტორის ერთეულებს შეუძლიათ გააფორმონ სხვადასხვა ტიპის ხელშეკრულებები მომსახურებების მიწოდების შესახებ, რომლებიც ითვალისწინებს ან არ ითვალისწინებს აქტივების იჯარით გადაცემას. ასეთი ტიპის ხელშეკრულებები განხილულია 25-27-ე პუნქტებში.

6. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება: (ა) ბუნებრივი რესურსების, როგორიცაა: ნავთობი, გაზი, ხის მასალა, მეტალები და სხვა მინერალური რესურსების გამოყენების საიჯარო ხელშეკრულებებზე; და (ბ) ისეთი საქონლისა და საქმის სალიცენზიო შეთანხმებებზე როგორიცაა, მხატვრული კინოჩანაწერები, ვიდეოჩანაწერები, წარმოდგენები, ხელნაწერები, პატენტები და საავტორო უფლება. ეს გამოწვეულია იმით, რომ ასეთი ტიპის ხელშეკრულებებით შესაძლებელია, წარმოიშვას რთული საკითხები, ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით, რომლებიც საჭიროებს სხვა მიდგომას.
7. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება საინვესტიციო ქონებაზე. მეიჯარეები და მოიჯარეები საინვესტიციო ქონების შეფასებას ახორციელებენ, სსბასს 16-ის დებულებების შესაბამისად.

განმარტებები

8. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

იჯარის ვადის დასაწყისი არის თარიღი, რომლიდანაც მოიჯარეს შეუძლია განახორციელოს საიჯარო აქტივის გამოყენების უფლება. ეს არის იჯარის თავდაპირველი აღიარების თარიღი (ე.ი. იჯარიდან გამომდინარე, აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება).

პირობითი საიჯარო ქირა საიჯარო გადასახდელების ის ნაწილია, რომლის სიდიდე მუდმივი არ არის, მაგრამ ეფუძნება სხვა ცვლად ფაქტორებს, ვიდრე დროის მსვლელობას (მაგალითად, მომავალი გაყიდვების ხვედრითი წილი, მომავალი გამოყენების მოცულობა, მომავალი ფასების ინდექსი, მომავალი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი).

ეკონომიკური მომსახურების ვადა არის:

- (ა) ის პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია, რომ აქტივი ეკონომიკურ სარგებელს, ან მომსახურების პოტენციალს მოუტანს ერთ ან მეტ მომხმარებელს; ან
- (ბ) პროდუქციის ან ანალოგიური ერთეულების რაოდენობა, რომელთა მიღება მოსალოდნელია აქტივიდან ერთი ან მეტი მომხმარებლის მიერ.

ფინანსური იჯარა გულისხმობს აქტივთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას მოიჯარეზე. საკუთრების უფლება შეიძლება გადაეცეს ან არა.

მთლიანი საიჯარო ინვესტიცია არის:

- (ა) ფინანსური იჯარისათვის მეიჯარის მიერ მისაღები მინიმალური საიჯარო გადასახდელების თანხისა; და
- (ბ) მეიჯარის სასარგებლოდ დაგროვებადი ყველა არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების ერთობლიობა.

გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება არის:

- (ა) მოიჯარისათვის - ნარჩენი ღირებულების ის ნაწილი, რომელიც გარანტირებულია მოიჯარის ან მოიჯარესთან დაკავშირებული მხარის მიერ (გარანტიის თანხა წარმოადგენს მაქსიმალურ თანხას, რომელიც, ნებისმიერ შემთხვევაში, გადახდილ უნდა იქნეს); და
- (ბ) მეიჯარისათვის - ნარჩენი ღირებულების ის ნაწილი, რომელიც გარანტირებულია მოიჯარის ან მეიჯარისგან დამოუკიდებელი მხარის მიერ, რომელსაც გააჩნია ფინანსური შესაძლებლობა, შეასრულოს გარანტიით გათვალისწინებული ვალდებულებები.

იჯარის დასაწყისი არის საიჯარო ხელშეკრულების დადების თარიღსა და მხარეების მიერ იჯარის ძირითად პირობებთან დაკავშირებული ვალდებულების აღების თარიღს შორის უფრო ადრინდელი. ამავე თარიღით:

- (ა) საიჯარო ხელშეკრულება კლასიფიცირდება როგორც ფინანსური ან საოპერაციო იჯარა; და
- (ბ) თუ ეს ფინანსური იჯარაა, მაშინ განისაზღვრება თანხა, რომელიც უნდა აღიარდეს იჯარის ვადის დასაწყისში.

თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები არის უშუალოდ იჯარის ხელშეკრულების პირობების განხილვასა და შეთანხმებასთან დაკავშირებით გაწეული დაგროვებადი დანახარჯები, გარდა მწარმოებელი ან დილერი მეიჯარეების დანახარჯებისა.

საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი ის დისკონტირებული საპროცენტო განაკვეთია, რომელიც იჯარის დასაწყისში უზრუნველყოფს დისკონტირებულ ღირებულებათა ჯამის ტოლობას:

- (ა) მინიმალური საიჯარო გადასახდელებისა და
- (ბ) არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების

(i) იჯარით გაცემული აქტივის რეალური ღირებულებისა და (ii) მეიჯარის ნებისმიერი თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯების ჯამთან.

იჯარა არის მხარეთა ურთიერთშეთანხმება, რომლის თანახმად, მე-იჯარე, საიჯარო გადასახდელის ან გადასახდელების სერიის მიღების მიზნით, მოიჯარეს გადასცემს აქტივის გამოყენების უფლებას, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვადის განმავლობაში.

იჯარის ვადა არის მოიჯარის მიერ იჯარით აღებული აქტივით სარგებლობის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული დროის მონაკვეთი, რომელიც არ ექვემდებარება შეცვლას ან გაუქმებას, იმ დამატებით დროის მონაკვეთთან ერთად, რომლის განმავლობაში მოიჯარეს, ხელშეკრულების თანახმად, უფლება აქვს, გააგრძელოს აქტივის გამოყენება გარკვეული დამატებითი თანხის გადახდის ან გადაუხდელობის პირობით, როდესაც იჯარის დასაწყისში არსებობს გონივრული რწმენა, რომ მოიჯარე ისარგებლებს ამ უფლებით.

მოიჯარის ზღვრული სასესხო საპროცენტო განაკვეთია ის საპროცენტო განაკვეთი, რომლის გადახდაც მოიჯარეს მოუწევდა ანალოგიური იჯარისათვის ან, თუ ამის დადგენა შეუძლებელია, საპროცენტო განაკვეთი, რომელსაც იჯარის დასაწყისში მოიჯარე გადაიხდიდა ამ აქტივის შესაძენად საჭირო ოდენობის სესხისათვის, იმავე პერიოდზე, ასეთივე უზრუნველყოფით.

მინიმალური საიჯარო გადასახდელები ის გადასახდელებია, რომლის გადახდა მოეთხოვება ან შეიძლება მოეთხოვოს მოიჯარეს იჯარის ვადის გასვლამდე, მეიჯარისათვის ასანაზღაურებელი პირობითი საიჯარო ქირის, გაწეული მომსახურების დანახარჯებისა და გადახდილი გადასახადების გარდა, შემდეგ გადასახდელებთან ერთად:

- (ა) მოიჯარისათვის - მოიჯარის ან მასთან დაკავშირებული რომელიმე პირის მიერ გარანტირებული თანხები;
- (ბ) მეიჯარისათვის - ნებისმიერი ნარჩენი ღირებულება, რომელიც მეიჯარისათვის გარანტირებულია:

- (i) მოიჯარის მიერ;
- (ii) მოიჯარესთან დაკავშირებული პირის მიერ; ან
- (iii) მეიჯარისგან დამოუკიდებელი ნებისმიერი მესამე პირის მიერ, რომელსაც შეუძლია ამ გარანტიის ფინანსურად შესრულება.

ამასთან, თუ მოიჯარეს აქტივის გამოსყიდვის უფლება აქვს ისეთი ფასით, რომელიც მოსალოდნელია, რომ აქტივის რეალურ ღირებულებაზე გაცილებით დაბალი იქნება უფლების გამოყენების თარიღისათვის და იჯარის დასაწყისისათვის არსებობს გონივრული მოლოდინი ამ უფლების გამოყენებისა, მაშინ მინიმალური საიჯარო გადასახდელები მოიცავს იჯარის ვადის განმავლობაში გამოსყიდვის უფლების გამოყენების სავარაუდო თარიღამდე გადასახდელ მინიმალურ თანხებს და აქტივის გამოსასყიდ თანხას.

წმინდა საიჯარო ინვესტიცია არის მთლიანი საიჯარო ინვესტიცია, დისკონტირებული საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთით.

შეუქცევადი იჯარა ისეთი ტიპის იჯარაა, რომლის შეწყვეტა შესაძლებელია მხოლოდ:

- (ა) გაუთვალისწინებელი მოვლენის შედეგად, რომელსაც პირდაპირი კავშირი არა აქვს იჯარასთან;
- (ბ) მეიჯარის ნებართვით;
- (გ) თუ მოიჯარე აპირებს იმავე აქტივის იჯარის განახლებას ან სხვა ანალოგიური აქტივის იჯარით აღებას იმავე მეიჯარისაგან;
- (დ) მოიჯარის მიერ დამატებითი თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში, თუ ხელშეკრულება თავიდანვე ითვალისწინებდა აღნიშნული თანხის გადახდას, იჯარის გაგრძელების შემთხვევაში.

საოპერაციო იჯარა ისეთი ტიპის იჯარაა, რომელიც არ შეიძლება ჩაითვალოს ფინანსურ იჯარად.

გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავალი არის სხვაობა:

- (ა) მთლიან საიჯარო ინვესტიციას; და
- (ბ) წმინდა საიჯარო ინვესტიციას შორის.

არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება არის იჯარით გაცემული აქტივის ნარჩენი ღირებულების ის ნაწილი, რომლის რეალიზაციას მეიჯარე არ უზრუნველყოფს, ან გარანტირებულია მხოლოდ მეიჯარესთან დაკავშირებული მხარის მიერ.

სასარგებლო მომსახურების ვადა არის საიჯარო ვადის დაწყებიდან დარჩენილი შეფასებული პერიოდი, რომელიც დამოკიდებული არ არის საიჯარო ვადაზე და რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია აქტივში განივებული ეკონომიკური სარგებლის, ან მომსახურების პოტენციალის მიღება ერთეულის მიერ.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

იჯარის დასაწყისსა და იჯარის ვადის დასაწყისს შორის პერიოდში საიჯარო გადასახდელებში მომხდარი ცვლილებები

9. საიჯარო ხელშეკრულება ან ვალდებულება შეიძლება ითვალისწინებდეს საიჯარო გადასახდელების კორექტირების პირობებს: (ა) საიჯარო აქტივის მშენებლობის ან შეძენის ღირებულების, ან (ბ) სხვა ისეთი ხარჯებისა და ღირებულებების შეცვლასთან დაკავშირებით, როგორიცაა ფასების საერთო დონე, ან იჯარის დაფინანსებასთან დაკავშირებული მეიჯარის დანახარჯები იჯარის დასაწყისსა და იჯარის ვადის დასაწყისს შორის პერიოდში. ასეთ შემთხვევაში, ამ სტანდარტის მიზნებისათვის ჩაითვლება, რომ ნებისმიერ ასეთ ცვლილებას ადგილი ჰქონდა იჯარის დასაწყისში.

გამოსყიდვის უფლებით ხელშეკრულება

10. იჯარის განმარტება მოიცავს ისეთ საიჯარო ხელშეკრულებებსაც, რომლებიც ითვალისწინებს მოიჯარისათვის საკუთრების უფლების გადაცემას, ხელშეკრულებით განსაზღვრული სათანადო პირობების შესრულების შემთხვევაში. ზოგჯერ ასეთ ხელშეკრულებას უწოდებენ გამოსყიდვის უფლებით ხელშეკრულებას.

მზარდი სასესხო საპროცენტო განაკვეთი

11. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეულს სახელმწიფოს გარანტიის საფუძველზე აქვს სესხი აღებული, მოიჯარესთვის დადგენილი მზარდი სასესხო საპროცენტო განაკვეთში გათვალისწინებული უნდა იყოს მთავრობის გარანტიისა და სხვა დაკავშირებული გადასახდელები. ეს, ჩვეულებრივ, გამოიწვევს მზარდ სასესხო საპროცენტო განაკვეთზე უფრო მცირე განაკვეთის გამოყენებას.

იჯარის კლასიფიკაცია

12. სტანდარტში გამოყენებული საიჯარო ურთიერთობების კლასიფიკაცია ეყრდნობა იმას, თუ როგორ არის განაწილებული იჯარით გაცემულ აქტივთან დაკავშირებული რისკები და ეკონომიკური სარგებელი მეიჯარესა და მოიჯარეს შორის. რისკის ქვეშ აქნაგულისხმევია: (ა) აქტივის გამოუყენებლობის, მორალური

ცვეთის გამო ზარალის მიღების შესაძლებლობა, ან (ბ) ეკონომიკური პირობების ცვლილებით გამოწვეული აქტივის გამოყენებით მიღებული შემოსავლის სიდიდის ცვლილება. სარგებელი შეიძლება წარმოვიდგინოთ აქტივის სავარაუდო მომავალი მომსახურების პოტენციალის, ან ერთეულის მოგებიანი საქმიანობის სახით, აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის განმავლობაში, აგრეთვე, შემოსავლების მიღება აქტივის გაძვირების შედეგად ან მისი ნარჩენი ღირებულების რეალიზაციიდან.

13. **იჯარა კლასიფიცირდება ფინანსურ იჯარად, თუ იგი ითვალისწინებს ფაქტობრივად აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას. იჯარა კლასიფიცირდება საოპერაციო იჯარად, თუ იგი არ ითვალისწინებს ფაქტობრივად აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას.**
14. ვინაიდან მოიჯარესა და მეიჯარეს შორის ოპერაცია დაფუძნებულია მათ შორის საიჯარო ხელშეკრულებაზე, აუცილებელია თავსებადი განმარტებების გამოყენება. ამ განმარტებების სხვადასხვა ვითარებაში გამოყენებამ შესაძლოა გამოიწვიოს ის, რომ მოიჯარემ და მეიჯარემ ერთი და იმავე იჯარის კლასიფიკაცია სხვადასხვანაირად მოახდინოს. ეს შეიძლება მოხდეს მაშინ, როდესაც მეიჯარე სარგებელს იღებს ნარჩენი ღირებულებიდან, რომელიც გარანტირებულია მოიჯარესთან არაუერთიერთდაკავშირებული მხარის მიერ.
15. იჯარა ფინანსურია თუ საოპერაციო, დამოკიდებულია გარიგების შინაარსზე და არა ხელშეკრულების იურიდიულ ფორმაზე. ქვემოთ მოცემულია ისეთი სიტუაციის მაგალითები, რომლებიც, ჩვეულებრივ, ცალკე ან ერთობლივად განაპირობებს იმას, რომ იჯარა კლასიფიცირებული იქნება როგორც ფინანსური. თუმცა, სავალდებულო არ არის, რომ იჯარა ყველა მოცემულ კრიტერიუმს აკმაყოფილებდეს, რათა მას ფინანსური იჯარის კლასიფიკაცია მიენიჭოს:
 - (ა) იჯარის ხელშეკრულების თანახმად, მოიჯარეს გადაეცემა აქტივის საკუთრების უფლება იჯარის ვადის დამთავრების შემდეგ;
 - (ბ) მოიჯარეს უფლება აქვს, აქტივი შეიძინოს ისეთი ფასით, რომელიც მოსალოდნელია, რომ მნიშვნელოვნად დაბალი იქნება აქტივის რეალურ ღირებულებაზე, რომელიც მას ექნება უფლების გამოყენების მომენტში, ხოლო იჯარის და-

- საწყისისათვის არსებობს გონივრული რწმენა, რომ ეს უფლება გამოყენებული იქნება;
- (გ) იჯარის ვადა მოიცავს აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის ძირითად ნაწილს, მაშინაც კი, როდესაც საკუთრების უფლების გადაცემა არ ხდება;
 - (დ) იჯარის დასაწყისისათვის მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს მინიმუმ იჯარით გაცემული აქტივის პრაქტიკულად მთლიან რეალურ ღირებულებას;
 - (ე) იჯარით გაცემულ აქტივებს აქვს სპეციფიკური შინაარსი და მხოლოდ მოიჯარეს შეუძლია მათი გამოყენება, არსებითი მოდიფიკაციის გარეშე;
 - (ვ) იჯარით გაცემული აქტივების ჩანაცვლება სხვა აქტივით ადვილი არ არის.
16. გარემოებები, რომლებიც დამოუკიდებლად ან სხვა გარემოებებთან ერთად განაპირობებს იჯარის კლასიფიკაციას ფინანსურ იჯარად, შემდეგია:
- (ა) თუ მოიჯარეს შეუძლია იჯარის შეწყვეტა, მას დაეკისრება ზარალი, რომელსაც მეიჯარე მიიღებს იჯარის გაუქმების შედეგად;
 - (ბ) ნარჩენი რეალური ღირებულების მერყეობის შედეგად მიღებული მოგება ან ზარალი წილად ხვდება მოიჯარეს (მაგალითად, საიჯარო გადასახდელის ფასდაკლების სახით, რომელიც იჯარის ვადის ბოლოს გაყიდვიდან მიღებული ამონაგების უმეტესობის ტოლია); და
 - (გ) მოიჯარეს შეუძლია იჯარა მეორადი პერიოდით გააგრძელოს, საბაზრო საიჯარო გადასახდელზე მნიშვნელოვნად ნაკლები საიჯარო გადასახდელით.
17. მე-15 და მე-16 პუნქტებში მოტანილი მაგალითები და ინდიკატორები ყოველთვის არ არის საბოლოო. თუ სხვა ნიშნები მიუთითებს, რომ საიჯარო ხელშეკრულების მიხედვით საკუთრებიდან გამომდინარე რისკისა და სარგებლის არსებითი ნაწილი არ გადაეცემა, მაშინ ასეთი იჯარა კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო. მაგალითად, ეს შეიძლება მოხდეს მაშინ, როდესაც: (ა) აქტივზე საკუთრების უფლება გადაეცემა იჯარის ვადის ბოლოს ცვალებადი გადახდით, რომელიც ამ მომენტში რეალური ღირებულების ტოლია, ან (ბ) იმ შემთხვევაში, როდესაც საიჯარო გადასახდელები პირობითია და ამის შედეგად მოიჯარე არ ფლობს არსებითად ყველა

რისკსა და სარგებელს.

18. იჯარის კლასიფიკაცია ხდება იჯარის დასაწყისში. თუ შემდეგ მო-
იჯარე და მეიჯარე გადაწყვეტენ საიჯარო პირობების შეცვლას,
იჯარის განახლების გარეშე ისე, რომ ეს გამოიწვევს იჯარის სხვაგ-
ვარად კლასიფიკაციას, მე-12-17 პუნქტებით განსაზღვრული კრი-
ტერიუმების მიხედვით და შეცვლილი პირობები ძალაში იქნებო-
და შესული იჯარის დასაწყისში, გადასინჯული შეთანხმება განი-
ხილება ახალ ხელშეკრულებად, მისი ვადის განმავლობაში. თუმ-
ცა, შეფასებებში მომხდარი ცვლილებები (მაგალითად, ეკონომიკუ-
რი მომსახურების ვადაში ან იჯარით გაცემული ქონების ნარჩენ
ღირებულებაში), ან სხვა გარემოებების შეცვლა (მაგალითად, მოი-
ჯარის გადახდისუუნარობის შემთხვევაში) არ იწვევს იჯარის ხე-
ლახალ კლასიფიკაციას ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისათ-
ვის.
19. [ამოღებულია]
20. [ამოღებულია]
- 20ა. როდესაც იჯარის ხელშეკრულება მოიცავს მიწისა და შენობა-
ნაგებობის ელემენტებს, ერთეულმა, ამ თითოეული ელემენტის
ფინანსურ თუ საოპერაციო იჯარად კლასიფიცირება უნდა
მოახდინოს ცალ-ცალკე, მე-12-18 პუნქტების მიხედვით. როდესაც
ერთეულს სურს მოახდინოს მიწის ელემენტის კლასიფიცირება
საოპერაციო ან ფინანსურ იჯარად, მან უნდა გაითვალისწინოს ის
მნიშვნელოვანი ფაქტორი, რომ მიწას გააჩნია განუსაზღვრელი
ეკონომიკური მომსახურების ვადა.
21. ყოველთვის, როდესაც აუცილებელია მიწასა და შენობა-ნაგებობებ-
თან დაკავშირებული იჯარის კლასიფიკაცია და აღრიცხვა, მინიმალ-
ური საიჯარო გადასახდელი (ხელშეკრულებამდე გადახდილი
ნებისმიერი საერთო თანხის ჩათვლით) უნდა განაწილდეს მიწასა
და შენობა-ნაგებობებს შორის იჯარის დასაწყისში, საიჯარო ქონე-
ბის რეალურ ღირებულებაში მიწის ელემენტისა და შენობა-ნაგე-
ბობის ელემენტის პროპორციულად. თუ შეუძლებელია საიჯარო
გადასახდელების საიმედოდ განაწილება ამ ორ ელემენტს შორის,
მთლიანი იჯარა კლასიფიცირდება როგორც ფინანსური იჯარა,
გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ნათელია, რომ ორივე ელემენტი
წარმოადგენს საოპერაციო იჯარას, რომლის დროსაც მთლიანი
იჯარა კლასიფიცირდება საოპერაციო იჯარის სახით.
22. მიწისა და შენობა-ნაგებობის იჯარის დროს, რომელშიც მიწის ელე-
მენტის თანხა, რომელიც თავდაპირველად აღიარებული იქნებოდა
როგორც მიწის ელემენტი, 28-ე პუნქტის მიხედვით, არაარსებითია,
მიწა და შენობა-ნაგებობის ელემენტი, კლასიფიკაციის მიზნით, შე-

იძლევა განხილულ იქნეს ერთ ელემენტად და კლასიფიცირდეს ფინანსურ ან საოპერაციო იჯარად, მე-12-18 პუნქტების მიხედვით. ასეთ შემთხვევაში, შენობა-ნაგებობის ეკონომიკური მომსახურების ვადა განიხილება მთლიანი საიჯარო აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადად.

23. მიწისა და შენობა-ნაგებობის ელემენტებისათვის ცალკე შეფასება აუცილებელი არ არის, როდესაც ორივეს, მიწისა და შენობა-ნაგებობის წილი კლასიფიცირებულია საინვესტიციო ქონების სახით, სსბასს 16-ის შესაბამისად და შერჩეულია რეალური ღირებულების მოდელი. შეფასების დეტალური გაანგარიშება საჭიროა მხოლოდ მაშინ, როდესაც ერთი ან ორივე ელემენტის კლასიფიკაცია სხვაგვარად არასაიმედოა.
24. სსბასს 16-ის შესაბამისად, შესაძლებელია მოიჯარემ საოპერაციო იჯარის ქონებრივი ინტერესის კლასიფიკაცია მოახდინოს საინვესტიციო ქონების სახით. ასეთი ქმედებისას ქონებრივი ინტერესი განიხილება ისე, თითქმის ეს იყო ფინანსური იჯარა და აღიარებული აქტივისათვის გამოყენებული იყო რეალური ღირებულების მოდელი. მოიჯარემ უნდა გააგრძელოს იჯარის აღრიცხვა ფინანსური იჯარის სახით მაშინაც, თუ შემდგომი მოვლენები იჯარის ქონებრივი ინტერესის ხასიათს ისეთნაირად შეცვლის, რომ იგი არ იყოს საინვესტიციო ქონების სახით კლასიფიცირებული. ამას ადგილი ექნება, თუ მოიჯარე:
 - (ა) იყენებს ქონებას, რომლის საკუთრებაში გადაცემის დროინდელი გაანგარიშებითი ღირებულება ტოლია, ცვლილების თარიღისათვის გამოყენებაში არსებული რეალური ღირებულების; ან
 - (ბ) აფორმებს ქვეიჯარას, რომლითაც საკუთრებისათვის დამახასიათებელ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს გადასცემს არადაკავშირებულ მესამე მონაწილე პირს. ასეთი ქვეიჯარა მოიჯარისათვის მიჩნეულია ფინანსურ იჯარად, მესამე პირთან მიმართებით, მიუხედავად იმისა, რომ იგი მესამე პირის მიერ შეიძლება განხილულ იქნეს საოპერაციო იჯარად.

იჯარა და სხვა ხელშეკრულებები

25. ხელშეკრულება შეიძლება შეიცავდეს შეთანხმებას, აქტივის იჯარით გაცემასთან დაკავშირებით. თუმცა, იჯარა შესაძლოა წარმოადგენდეს მხოლოდ ერთ ელემენტს კერძო სექტორის ერთეულთან გაფორმებულ მრავალასპექტიან შეთანხმებებს შორის, რაც შეიძლება გულისხმობდეს მშენებლობას, საკუთრების

უფლებას, მართვას და/ან აქტივების გადაცემას. საჯარო სექტორის ერთეულები ხშირად აფორმებენ მსგავსი ტიპის ხელშეკრულებებს, განსაკუთრებით გრძელვადიან ფიზიკურ აქტივებთან და ინფრასტრუქტურულ აქტივებთან დაკავშირებით. სხვა ხელშეკრულებები შესაძლოა ითვალისწინებდეს საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ ინფრასტრუქტურის იჯარით აღებას კერძო სექტორის ერთეულებისგან. ერთეული თავად განსაზღვრავს, ხელშეკრულება არის თუ არა შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმება, ისე როგორც ეს განმარტებულია სსბასს 32-ში - *შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი*

26. როდესაც შეთანხმება არ აკმაყოფილებს სსბასს 32-ით განსაზღვრულ პირობებს, იმისათვის, რომ აღიარდეს როგორც შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების აქტივი და შეთანხმება შეიცავს ისეთ კომპონენტს, რომლის იდენტიფიცირება შესაძლებელია საოპერაციო ან ფინანსურ იჯარად, ისე როგორც ეს განსაზღვრულია წინამდებარე სტანდარტით, ამ შეთანხმების იჯარის კომპონენტის ასახვა მოხდება მოცემული სტანდარტის დებულებების მიხედვით.
27. საჯარო სექტორის ერთეულებს შეუძლიათ აგრეთვე გააფორმონ სხვადასხვა ტიპის შეთანხმებები საქონლის და/ან მომსახურების მიწოდებაზე, რომელიც აუცილებლად გულისხმობს სპეციალური დანიშნულების მქონე აქტივებს. ზოგი მსგავსი ტიპის შეთანხმება არ იძლევა საშუალებას კონკრეტულად განვსაზღვროთ, ეს უკანასკნელი მომსახურებაზე კონცესიური ხელშეკრულებაა, ისე როგორც ეს განმარტებულია სსბასს-32-ში, თუ იჯარის ხელშეკრულება, წინამდებარე სტანდარტის განმარტების შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, ერთეულმა უნდა ისარგებლოს პროფესიული განსჯის მეთოდით და გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდა, რომ საქმე გვაქვს იჯარასთან; წინააღმდეგ შემთხვევაში, ერთეულმა უნდა ისარგებლოს სხვა შესაბამისი სსბასს-ებით, ან, ასეთის არ არსებობის შემთხვევაში, სხვა შესაბამისი საერთაშორისო და/ან ადგილობრივი ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებით.

იჯარის ასახვა მოიჯარის ფინანსურ ანგარიშგებაში

ფინანსური იჯარა

28. იჯარის ვადის დასაწყისისათვის მოიჯარემ ფინანსური იჯარა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში უნდა აღიაროს როგორც აქტივები და ვალდებულებები საიჯარო აქტივის რეალური ღირე-

ბულების ტოლი თანხით ან, თუ მასზე ნაკლებია, მინიმალური სა-
იჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულებით, რომ-
ლებიც გაანგარიშებულია იჯარის დასაწყისში. მინიმალური საი-
ჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულების გამოსა-
ანგარიშებელი დისკონტირების განაკვეთი იქნება საიჯარო ხელ-
შეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი, თუ მისი
დადგენა შესაძლებელია; თუ არა, გამოყენებულ უნდა იქნეს მოი-
ჯარის ზღვრული სასესხო საპროცენტო განაკვეთი. მოიჯარის ნე-
ბისმიერი თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯი დაემატება აქ-
ტივის სახით აღიარებულ თანხას.

29. ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების ასახვა და წარდგენა ფინანსურ ან-
გარიშებაში უნდა ეყრდნობოდეს ოპერაციის ბუნებისა და ფინანსურ
არსის და არა მხოლოდ მისი სამართლებრივი ფორმის გარკვევას.
ასე, მაგალითად, საიჯარო ურთიერთობის სამართლებრივი ფორმა
საიჯარო ხელშეკრულებაა, რომელიც შეიძლება ითვალისწინებდეს ან
არ ითვალისწინებდეს მოიჯარისათვის აქტივზე საკუთრების უფლე-
ბის გადაცემას. ფინანსური იჯარის არსებობის დამადასტურებელი
არსებითი ნიშანი კი ის არის, რომ მოიჯარეს გადაეცემა საიჯარო აქ-
ტივის გამოყენებით მიღებული ეკონომიკური სარგებელი, ან
მომსახურების პოტენციალი მისი ეკონომიკური მომსახურების ვადის
ძირითადი ნაწილის განმავლობაში, რათა აქტივის მიახლოებითი რე-
ალური ღირებულების შესაბამისად, მან დაფაროს საიჯარო ვალდე-
ბულებები და სხვა დაკავშირებული ფინანსური ხარჯები.
30. თუ ასეთი ტიპის იჯარა ასახული არ არის მოიჯარის ფინანსური
მდგომარეობის ანგარიშებაში, ეს იმას ნიშნავს, რომ ერთეულის
ეკონომიკური რესურსები და ვალდებულებების სიდიდე
შემცირებულია და არ შეესაბამება სინამდვილეს. ამიტომ ფინანსურ
იჯარისათვის დამახასიათებელია მოიჯარის ფინანსური
მდგომარეობის ანგარიშებაში აღიარდეს აქტივი და მომავალში
დასაფარავი საიჯარო გადასახდელის ვალდებულება. იჯარის ვა-
დის დასაწყისისათვის, მოიჯარის ფინანსური მდგომარეობის
ანგარიშებაში იჯარასთან დაკავშირებული აქტივი და ვალდებუ-
ლება უნდა აისახოს ერთი და იმავე თანხით, თუ მოიჯარის თავდა-
პირველი პირდაპირი დანახარჯები დამატებული არ არის აღიარე-
ბული აქტივის თანხაზე.
31. არ არის მართებული ფინანსურ ანგარიშებაში საიჯარო აქტივებ-
თან დაკავშირებული ვალდებულებების ასახვა, იჯარით გაცემუ-
ლი აქტივებიდან მათი გამორიცხვით.
32. თუ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშებაში ვალდებულებები

აისახება მოკლევადიან და გრძელვადიან ვალდებულებებად, ასევე უნდა გაიმიჯნოს საიჯარო ვალდებულებებიც.

33. თავდაპირველი პირდაპირი ხარჯები ხშირად გაიწევა სპეციფიკურ საიჯარო საქმიანობაზე, როგორცაა, პირობების განხილვა და საიჯარო ხელშეკრულების დადება. ის დანახარჯები, რომლებიც უშუალოდ მიეკუთვნება მოიჯარის მიერ ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებით განხორციელებულ საქმიანობას, ემატება აღიარებული აქტივის თანხას.
34. მინიმალური საიჯარო გადასახდელები უნდა განაწილდეს, დარიცხული ფინანსური ხარჯებისა და გადაუხდეელი ვალდებულებების შემცირების პროპორციულად. ფინანსური ხარჯები იჯარის მთლიანი ვადის განმავლობაში, თითოეულ საანგარიშგებო პერიოდზე ისე უნდა განაწილდეს, რომ წარმოიქმნას მუდმივი პერიოდული საპროცენტო განაკვეთი, თითოეული საანგარიშგებო პერიოდის ვალდებულებების ნაშთის მიმართ. პირობითი საიჯარო გადასახდელები ხარჯად აღირიცხება იმ პერიოდში, როდესაც იქნა გაწეული.
35. პრაქტიკაში ფინანსური ხარჯების იჯარის მთელ ვადაზე განაწილებისას, გაანგარიშებების გამარტივების მიზნით, მოიჯარეს შეუძლია გამოიყენოს რომელიმე მიახლოებითი მოდელი.
36. ფინანსური იჯარა წარმოშობს ამორტიზებადი აქტივის ცვეთის ხარჯს, ასევე ფინანსურ ხარჯს ყოველ საანგარიშგებო პერიოდში. ამორტიზებადი საიჯარო აქტივების მიმართ მოიჯარის მიერ გატარებული ცვეთის პოლიტიკა უნდა შესაბამისობაშიდეს საკუთარი ცვეთადი აქტივების მიმართ გამოყენებულ ცვეთის დარიცხვის პოლიტიკას, ხოლო აღიარებული ცვეთის თანხების გაანგარიშება უნდა ხდებოდეს სსბასს 17-ის *ძირითადი საშუალებები* და სსბასს 31-ის, *არამატერიალური აქტივები*, შესაბამისად. თუ არ არსებობს იმის გონივრული მოლოდინი, რომ იჯარის ვადის გასვლის შემდეგ მოიჯარე მიიღებს საკუთრების უფლებას, აქტივი მთლიანად უნდა ჩამოიწეროს, იჯარის ვადასა და მის სასარგებლო მომსახურების ვადას შორის უმცირესი პერიოდის განმავლობაში.
37. ყოველ საანგარიშგებო პერიოდში საიჯარო აქტივის ცვეთის თანხა სისტემატურად უნდა განაწილდეს იმ პერიოდზე, რომლის განმავლობაშიც ნავარაუდევია აქტივის გამოყენება, მოიჯარის მიერ საკუთარი ცვეთადი აქტივების მიმართ გატარებული, ცვეთის დარიცხვის პოლიტიკის შესაბამისად. თუ არსებობს გონივრული რწმენა იმისა, რომ მოიჯარე მიიღებს საკუთრების უფლებას იჯარა-

რის ვადის გასვლის შემდეგ, აქტივის სავარაუდო გამოყენების ვადად უნდა ჩაითვალოს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა. წინააღმდეგ შემთხვევაში, აქტივს ცვეთა დაერიცხება იჯარის ვადასა და მის სასარგებლო მომსახურების ვადას შორის, უმცირესი დროის მონაკვეთის განმავლობაში.

38. საიჯარო აქტივის ცვეთის ანარიცხებისა და ფინანსური ხარჯების შესაბამისი თანხების ჯამი, როგორც წესი, არ ემთხვევა მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის საიჯარო გადასახდელების ვალდებულებას. ამიტომ მიზანშეწონილი არ არის გადახდას დაქვემდებარებული საიჯარო გადასახდელების აღიარება ხარჯის სახით. შესაბამისად, ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ აქტივებისა და მათი შესაბამისი ვალდებულებების თანხები იჯარის ვადის დასაწყისის შემდგომ პერიოდში ერთმანეთის ტოლი აღმოჩნდეს.
39. იმის დასადგენად, გაუფასურდა თუ არა საიჯარო აქტივი, ერთეულმა უნდა გამოიყენოს შესაბამისი გაუფასურების ტესტები, რომლებიც გათვალისწინებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო და ადგილობრივი სტანდარტებით.
40. მოიჯარებმა ფინანსური იჯარის შესახებ უნდა გაამჟღავნონ შემდეგი ინფორმაცია:
 - (ა) აქტივების თითოეული კლასისათვის საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ნეტო საბალანსო ღირებულება;
 - (ბ) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხის შეჯერება მათ დისკონტირებულ ღირებულებასთან;
 - (გ) გარდა ამისა, ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხისა და მათი დისკონტირებული ღირებულების შესახებ, თითოეული პერიოდისათვის:
 - (i) არა უგვიანეს ერთი წლისა;
 - (ii) ერთი წლის შემდეგ და არა უგვიანეს ხუთი წლისა;
 - (iii) ხუთი წლის შემდეგ;
 - (დ) მიმდინარე პერიოდის ხარჯად აღიარებული პირობითი საიჯარო ქირა;
 - (ე) მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხა ქვეიჯარის მიხედვით, რომელთა მიღება მოსალოდნე-

ლია შეუქცევადი ქვეიჯარებიდან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს; და

- (3) მოიჯარის არსებითი საიჯარო ხელშეკრულებების ზოგადი აღწერა, რომელიც მოიცავს, მაგრამ არ შემოიფარგლება შემდეგი ჩამონათვალით:
 - (i) გადასახდელი პირობითი საიჯარო ქირის განსაზღვრის საფუძველი;
 - (ii) განახლების ან შესყიდვის უფლებების არსებობა და პირობები და მასშტაბების გაზრდის პირობები; და
 - (iii) საიჯარო ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული შეზღუდვები, რომლებიც ეხება ნამეტისა და სააქციო კაპიტალის შენატანების უკუგებას, დივიდენდებს, ანალოგიურ განაწილებებს, დამატებით ვალს და შემდგომ იჯარას.

41. გარდა ამისა, ერთეულს, რომელიც ოფიციალურად იყენებს სსბასს 16-ს, სსბასს 17-ს, სსბასს 21-ს, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება, სსბასს 26-ს, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება და სსბასს 31-ს, მოეთხოვება გაამჟღავნოს ინფორმაცია, ამ სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად ფინანსური იჯარით მიღებული ისეთი აქტივების შესახებ, რომლებსაც მოიჯარე აღრიცხავს, როგორც აქტივების შეძენას.

საოპერაციო იჯარა

- 42. საოპერაციო იჯარის დროს, საიჯარო გადასახდელები საიჯარო ვადის განმავლობაში ხარჯად უნდა აღიარდეს, წრფივი მეთოდის მიხედვით, თუ სხვა სისტემატური მეთოდი უფრო ტიპური არ იქნება სარგებლის გამომყენებლისათვის დროის ამ მონაკვეთში.
- 43. საოპერაციო იჯარის დროს, საიჯარო გადასახდელების ხარჯად აღიარება (ისეთი მომსახურების დანახარჯების გარდა, როგორიცაა დაზღვევა და ტექნიკური მომსახურება) ხდება წრფივი მეთოდით, თუ სხვა სისტემატური მეთოდი უფრო ტიპური არ იქნება სარგებლის გამომყენებლისათვის მოცემული დროის მონაკვეთში, თუნდაც საიჯარო გადასახდელები არ ეფუძნებოდეს ამ ბაზას.
- 44. საოპერაციო იჯარის შესახებ მოიჯარეებმა უნდა გაამჟღავნონ შემდეგი ინფორმაცია:
 - (ა) მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხა, რომელთა მიღება მოსალოდნელია შეუქცევადი

საოპერაციო იჯარის მიხედვით შემდეგი პერიოდებისათვის:

- (i) არა უგვიანეს ერთი წლისა;
 - (ii) ერთი წლის შემდეგ და არა უგვიანეს ხუთი წლისა;
 - (iii) ხუთი წლის შემდეგ;
- (ბ) მომავალი მინიმალური საქვეიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხა, რომელთა მიღება მოსალოდნელია შეუქცევადი იჯარის მიხედვით საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს; და
- (გ) მოცემული პერიოდის ხარჯებში აღიარებული საიჯარო და საქვეიჯარო გადასახდელები, მინიმალური საიჯარო გადასახდელების, პირობითი საიჯარო ქირისა და საქვეიჯარო გადასახდელების თანხების ცალკე გამოყოფით;
- (დ) მოიჯარის არსებითი საიჯარო ხელშეკრულებების ზოგადი აღწერა, რომელიც მოიცავს, მაგრამ არ შემოიფარგლება შემდეგი ჩამონათვალით:
- (i) გადასახდელი პირობითი საიჯარო ქირის განსაზღვრის საფუძველი;
 - (ii) განახლების ან შესყიდვის უფლებების არსებობა და პირობები და მასშტაბების გაზრდის პირობები; და
 - (iii) საიჯარო ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული შეზღუდვები, რომლებიც ეხება ნამეტისა და სააქციო კაპიტალის შენატანების უკუგებას დივიდენდებს ან ანალოგიურ განაწილებებს, დამატებით ვალს და შემდგომ იჯარას.

იჯარის ასახვა მეიჯარის ფინანსურ ანგარიშგებაში

ფინანსური იჯარა

45. წინამდებარე სტანდარტში აღწერილია ფინანსური იჯარის შედეგად მიღებული ფინანსური შემოსავლის აღრიცხვის მეთოდი. ტერმინი “მწარმოებელი ან დილერი მეიჯარე” წინამდებარე სტანდარტში ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა იმ ერთეულზე, რომელიც აწარმოებს აქტივებს ან ვაჭრობს აქტივებით და აგრეთვე ახორციელებს ასეთი აქტივების იჯარით გაცემას, მიუხედავად იჯარის, ვაჭრობის ან წარმოების მასშტაბებისა. წინამდებარე სტანდარტი აგრეთვე ადგენს იმ მოგებისა თუ ზარალის აღრიცხვის მეთოდებს, ისეთი მწარმოებელი ან დილერი მეიჯარისთვის, რომელიც წარმოიშობა აქტივების გადაცემისას.

46. საჯარო სექტორის ერთეულები შეიძლება მოგვევლინონ როგორც ფინანსური იჯარის გამცემი მეიჯარეები სხვადასხვა გარემოებებში. ზოგერთ საჯარო სექტორის ერთეულს რეგულარულად უწევს აქტივებით ვაჭრობა. მაგალითად, მთავრობამ შესაძლოა შექმნას სპეციალური დანიშნულების მქონე ერთეული, რომელიც პასუხისმგებელია აქტივების შესყიდვებსა და ყველა დანარჩენი ერთეულის მომარაგებაზე. შესყიდვების ფუნქციის ცენტრალიზაცია მეტ შესაძლებლობებს იძლევა, სავაჭრო ფასდათმობებისა და სხვა ხელსაყრელი პირობების მოპოვების თვალსაზრისით. ზოგ იურისდიქციაში, მთავარი შემსყიდველი ერთეული ახორციელებს შესყიდვებს სხვა ერთეულების სახელით, ასე, რომ ყველა ოპერაცია სრულდება სხვა ერთეულების სახელზე. ზოგან კი მთავარი შემსყიდველი ერთეული შესყიდვებს ახორციელებს საკუთარ სახელზე და მისი ფუნქციები შესაძლოა მოიცავდეს შემდეგს:

- (ა) აქტივებისა და მარაგის შესყიდვა;
- (ბ) აქტივების გადაცემა გაყიდვის ან/და იჯარით გაცემის გზით; და/ან
- (გ) აქტივების პორტფელის მართვა, როგორიცაა ავტომატური პარკი, სხვა ერთეულების მიერ მათი სარგებლობის უზრუნველყოფის თვალსაზრისით, ანუ მათი გაცემა მოკლევადიანი ან გრძელვადიანი იჯარით, ან/და მათი შესყიდვა.

47. საჯარო სექტორის სხვა ერთეულებს შეუძლიათ განახორციელონ საიჯარო ოპერაციები უფრო შეზღუდული მასშტაბით და ნაკლებად ხშირი ინტერვალებით. განსაკუთრებით, ზოგ იურისდიქციაში საჯარო სექტორის ერთეულებს, რომლებიც ტრადიციულად ფლობდნენ და ოპერირებას უწევდნენ ისეთ ინფრასტრუქტურულ აქტივებს, როგორიცაა გზები, კაშხალები, წყალგამწმენდი მოწყობილობები, უკვე აღარ გააჩნიათ ასეთი აქტივების სრული ფლობისა და ოპერირების ავტომატური პასუხისმგებლობები. გარდა ამისა, საჯარო სექტორის ერთეულებს შეუძლიათ კერძო სექტორის ერთეულებთან პარტნიორობის საფუძველზე, ააშენონ ახალი გრძელვადიანი და ინფრასტრუქტურული აქტივები, იმ თვალსაზრისით, რომ კერძო სექტორის ერთეული აქტივებზე პასუხისმგებლობას აიღებს მათი საბოლოო გამოსყიდვის ან ფინანსური იჯარით აღების გზით, როგორც კი მათი მშენებლობა დასრულდება. ზოგიერთ შემთხვევაში ხელშეკრულება ითვალისწინებს აქტივის გარკვეული პერიოდის განმავლობაში კერძო სექტორის მფლობელობაში დატოვებას, მანამდე, სანამ მოხდება

აქტივზე საკუთრებისა და გაკონტროლების უფლების უკან საჯარო სექტორისთვის დაბრუნება. მაგალითად, ვთქვათ ადგილობრივმა ხელისუფლებამ ააშენა საავადმყოფო და დაწესებულება და იჯარით გადასცა კერძო სექტორის კომპანიას, 20 წლით სარგებლობის ვადით, ამ დროის გასვლის შემდეგ დაწესებულება დაქვემდებარებაში დაუბრუნდება საჯარო სექტორს.

48. ფინანსური იჯარის დროს მეიჯარეებმა აქტივი უნდა აღიარონ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში და წარმოადგინონ იგი დებიტორული დავალიანების სახით, წმინდა საიჯარო ინვესტიციების ტოლი თანხით.
49. ფინანსური იჯარის დამახასიათებელი არსებითი ნიშანია, საიჯარო აქტივის იურიდიულ საკუთრებასთან დაკავშირებული ყველა რისკისა და სარგებლის მოიჯარეზე გადაცემა. ამგვარად, მისაღები საიჯარო გადასახდელი მეიჯარის პოზიციიდან განიხილება როგორც ძირითადი თანხის დაფარვა და გარკვეული ფინანსური შემოსავლის მიღება, როდესაც მას აუნაზღაურდება და ეკონომიკური სარგებლის სახით დაუბრუნდება ჩადებული ინვესტიცია და მომსახურება.

თავდაპირველი აღიარება

50. ხშირად მეიჯარე ეწევა თავდაპირველ პირდაპირ დანახარჯებს, რომლებიც მოიცავს საკომისიოს, იურიდიულ მოსაკრებელს და შიდა დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულია იჯარის პირობების განხილვასა და შეთანხმებასთან. იგი არ მოიცავს საერთო ზედნადებ ხარჯებს, როგორიცაა მარკეტინგსა და გაყიდვებზე გაწეული ხარჯები. ფინანსური იჯარის დროს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც მეიჯარეა მწარმოებელი ან დილერი, თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები ჩაირთვება ფინანსური იჯარის მოთხოვნების თავდაპირველ შეფასებაში და ამცირებს იჯარის ვადაში აღიარებულ შემოსავალს. საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი განსაზღვრულია ისე, რომ თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები ავტომატურად ჩართულია ფინანსური იჯარიდან მოთხოვნებში და არ არსებობს მისი ცალკე ჩართვის აუცილებლობა. იჯარის პირობების განხილვასა და შეთანხმებასთან დაკავშირებით, მეიჯარე მწარმოებლის ან დილერის მიერ გაწეული დანახარჯები გამორიცხულია თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯების განმარტებიდან. ამის შედეგად ისინი გამორიცხულია წმინდა საიჯარო ინვესტიციიდან და ხარჯად აღიარდება გაყიდვიდან მოგების აღიარებისთანავე, რომელიც ფინანსური იჯარის დროს, ჩვეულებრივ, ხდება იჯარის ვადის დასაწყისში.

51. **ფინანსური შემოსავლის აღიარება უნდა ეფუძნებოდეს ფინანსურ**

იჯარაში მეიჯარის წმინდა საიჯარო ინვესტიციების უკუგების მუდმივი პერიოდული განაკვეთის ამსახველ მოდელს.

52. მეიჯარის მიზანია ფინანსური შემოსავლის განაწილება სისტემატურ და რაციონალურ საფუძველზე, იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში. როგორც წესი, აღნიშნული შემოსავლის განაწილება ეფუძნება მეიჯარის წმინდა საიჯარო ინვესტიციების უკუგების, მუდმივი პერიოდული განაკვეთის ამსახველ მოდელს. საანგარიშგებო პერიოდის საიჯარო გადასახდელი, მომსახურების დანახარჯების გამოქვითვით, მიმართულია მთლიანი საიჯარო ინვესტიციის საპირისპიროდ, როგორც ძირითადი თანხის, ისე გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავლის შემცირებისაკენ.
53. მეიჯარის მთლიანი ინვესტიციის თანხის განსაზღვრისათვის გამოყენებული შეფასებითი არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება პერიოდულად უნდა გადაისინჯოს. თუ არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება შემცირებულია, უნდა გადაისინჯოს აგრეთვე იჯარის ვადაში შემოსავლის განაწილება და ნებისმიერი შემცირების დაგროვილი თანხები დაუყოვნებლივ აღიარდეს.
54. **მწარმოებლებმა ან დილერმა მეიჯარეებმა გაყიდვიდან მიღებული მოგება ან ზარალი უნდა აღიარონ იმ პერიოდში, იმავე სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, რომელსაც ერთეული იყენებს გაყიდვის ოპერაციების განხორციელებისას.**
55. თუ გამოყენებულია ხელოვნურად შემცირებული საპროცენტო განაკვეთი, გაყიდვიდან მოგების ან ზარალის ოდენობა უნდა შეიზღუდოს იმ ზომამდე, რომელიც მისაღები იქნებოდა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გამოყენების დროს. მეიჯარე მწარმოებლის ან დილერის მიერ იჯარის პირობების განხილვისა და ხელშეკრულების მომზადებასთან დაკავშირებით გაწეული დანახარჯები, ხარჯის სახით, უნდა აღიარდეს გაყიდვიდან მოგების აღიარებისთანავე.
56. საჯარო სექტორის ერთეულები, რომლებიც აწარმოებენ ან ვაჭრობენ აქტივებით, ხშირად მომხმარებელს სთავაზობენ აქტივის შეძენის ან იჯარის ალტერნატივას. მწარმოებელი ან დილერი მეიჯარეების მიერ აქტივის ფინანსური იჯარით გადაცემის შედეგად წარმოიშობა ორი ტიპის შემოსავალი:
 - (ა) მოგება ან ზარალი, რომელიც ეკვივალენტურია იმ მოგება-ზარალის თანხებისა, რომელიც მიღებული იქნება იჯარით გაცემული აქტივის ჩვეულებრივი გასაყიდი ფასებით გა-

ყიდვის შედეგად და დამოკიდებულია მოცულობაზე ან სა-
ვაჭრო დათმობებზე; და

(ბ) ფინანსური შემოსავალი იჯარის მთელი ვადის განმავლობა-
ში.

57. მეიჯარე მწარმოებლების ან დილერების მიერ განხორციელებული ფინანსური იჯარის დროს, იჯარის ვადის დასაწყისში აღიარებული გაყიდვიდან შემოსავალი არის აქტივის რეალური ღირებულება ან, თუ უფრო მცირეა, მეიჯარის სასარგებლოდ დაგროვილი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება, გაანგარიშებული საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის საფუძველზე. იჯარის ვადის დასაწყისში აღიარებადი გაყიდვის თვითღირებულება არის იჯარით გაცემული აქტივის თვითღირებულება ან მისი საბალანსო ღირებულება, თუ ისინი განსხვავებულია, არაგარანტირებული დისკონტირებული ნარჩენი ღირებულების გამოკლებით. სხვაობა გაყიდვიდან მიღებულ შემოსავალსა და გაყიდვის თვითღირებულებას შორის წარმოადგენს გაყიდვიდან მიღებულ მოგებას, ან ზარალს, რომელიც აღიარდება ერთეულის მიერ, ღია გაყიდვის პროცესების მიმართ გამოყენებული პოლიტიკის შესაბამისად.
58. ზოგჯერ მწარმოებელი ან დილერი მეიჯარეები, მომხმარებელთა მიზიდვის მიზნით, ხელოვნურად დაბალ საპროცენტო განაკვეთებს აცხადებენ. ასეთი საპროცენტო განაკვეთის გამოყენება, როგორც წესი, იწვევს გაყიდვის დროს საერთო შემოსავლების გაცილებით დიდი ნაწილის აღიარებას. როდესაც გამოიყენება ხელოვნურად დაბალი საპროცენტო განაკვეთი, გაყიდვიდან მოგება ან ზარალი უნდა შეიზღუდოს იმ ოდენობით, რომელიც საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გამოყენების შემთხვევაში იქნებოდა.
59. თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები ხარჯის სახით აღიარდება იჯარის ვადის დასაწყისში, რადგან ეს ხარჯები, ძირითადად, დაკავშირებულია მწარმოებლის ან დილერის მიერ აქტივის გაყიდვიდან მოგების ან ზარალის მიღებასთან.
60. ფინანსური იჯარის შესახებ მეიჯარეებმა უნდა გაამჟღავნონ შემდეგი ინფორმაცია:

- (ა) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული მთლიანი საიჯარო ინვესტიციის შეჯერება, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ მისაღებ მინიმალურ საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებულ ღირებულებასთან. ამასთან, ერთეულმა დამატებით უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია, მთლიანი საიჯარო ინვესტიციისა და მისაღები მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულების შესახებ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, თითოეული შემდეგი პერიოდისათვის:
 - (i) არა უგვიანეს ერთი წლისა;
 - (ii) ერთი წლის შემდეგ და არა უგვიანეს ხუთი წლისა;
 - (iii) ხუთი წლის შემდეგ;
- (ბ) გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავალი;
- (გ) არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება, რომელიც ზრდის მეიჯარის სარგებელს;
- (დ) მინიმალური საიჯარო გადასახდელების ამოუღებელი მოთხოვნების აკუმულირებული შესწორება;
- (ე) ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში აღიარებული პირობითი საიჯარო ქირა; და
- (ვ) მეიჯარის არსებითი საიჯარო ხელშეკრულებების ზოგადი აღწერა.

61. ზრდის ინდიკატორის სახით, ხშირად სასარგებლოა, ინფორმაცია გაიხსნას მთლიანი ინვესტიციის შესახებ, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში დამატებული ახალი საქმიანობიდან გამოუმუშავებელი შემოსავლის გამოკლებით, მას შემდეგ, რაც გამოიქვითება გაუქმებული იჯარის შესაბამისი თანხები.

საოპერაციო იჯარა

- 62. საოპერაციო იჯარის დროს მეიჯარეებმა საიჯარო აქტივები უნდა წარადგინონ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, აქტივის ბუნების შესაბამისად.
- 63. იჯარიდან მიღებული შემოსავალი უნდა აღიარდეს თანაბარზომიერად, წრფივი მეთოდით, იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სხვა სისტემატური საფუძველი უფრო დამახასიათებელია იმ დროის მონაკვეთისათვის, რომლის დროსაც იჯარით გაცემული აქტივის გამოყენებიდან მიღებული სარგებელი მცირდება.

64. იჯარიდან მიღებულ შემოსავალთან დაკავშირებული დანახარჯები, ცვეთის ჩათვლით, უნდა აღიარდეს ხარჯის სახით. იჯარიდან შემოსავალი (ისეთი მომსახურების ხარჯების გარდა, როგორიცაა სადაზღვევო და სარემონტო მომსახურება) უნდა აღიარდეს თანაბარზომიერად (წრფივი მეთოდით) იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში, თუნდაც ფულადი შემოსულობები დაფუძნებული არ იყოს ამ მეთოდზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სხვა სისტემატური საფუძველი უფრო დამახასიათებელია იმ დროის მონაკვეთისათვის, რომლის დროსაც იჯარით გაცემული აქტივის გამოყენებიდან მიღებული სარგებელიმცირდება.
65. საოპერაციო იჯარის პირობების განხილვისა და ხელშეკრულების მომზადების პროცესში, მეიჯარის მიერ გაწეული თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები უნდა დაემატოს საიჯარო აქტივის საბალანსო ღირებულებას და ხარჯად აღიარდეს იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში იმავე მეთოდით, როგორც იჯარიდან შემოსავალი.
66. ცვეთადი საიჯარო აქტივების ცვეთის პოლიტიკა უნდა შეესაბამებოდეს მეიჯარის მიერ ანალოგიური აქტივების მიმართ გამოყენებულ ჩვეულებრივ ცვეთის პოლიტიკას, ხოლო ცვეთის გაანგარიშება უნდა ხდებოდეს, სსბასს 17-ის და სსბასს 31-ის შესაბამისად.
67. იმის დასადგენად, გაუფასურდა თუ არა საიჯარო აქტივი, ერთეულმა უნდა გამოიყენოს შესაბამისი გაუფასურების ტესტი, რომელიც მოცემულია საერთაშორისო და/ან ეროვნულ ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში.
68. მეიჯარე მწარმოებელი ან დილერი საოპერაციო იჯარის გაფორმებისას არ აღიარებს გაყიდვიდან მოგებას, რადგან იგი არ არის გაყიდვის ეკვივალენტური.
69. საოპერაციო იჯარის შესახებ მეიჯარეებმა უნდა გახსნან შემდეგი ინფორმაცია:
 - (ა) მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელები, რომელთა მიღება მოსალოდნელია შეუქცევადი საოპერაციო იჯარის მიხედვით, მთლიანად და თითოეული შემდეგი პერიოდისათვის:
 - (i) არა უგვიანეს ერთი წლისა;
 - (ii) ერთი წლის შემდეგ და არა უგვიანეს ხუთი წლისა;
 - (iii) ხუთი წლის შემდეგ;

- (ბ) საანგარიშგებო პერიოდში ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში აღიარებული მთლიანი პირობითი საიჯარო ქირა; და
- (გ) მეიჯარის მნიშვნელოვანი საიჯარო ხელშეკრულებების ზოგადი აღწერა.

უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციები

70. უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაცია გულისხმობს აქტივის გაყიდვას და იმავე აქტივის იჯარის გზით უკან დაბრუნებას. როგორც წესი, ასეთ შემთხვევაში, საიჯარო ქირა და აქტივის გასაყიდი ფასი ურთიერთდამოკიდებულია, რადგან ისინი განიხილება როგორც ერთიანი პაკეტი. აქტივის გაყიდვისა და მისი იჯარით უკან დაბრუნების ოპერაციის აღრიცხვის წესი დამოკიდებულია იჯარის ტიპზე.
71. თუ აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაცია წარმოადგენს ფინანსურ იჯარას, გაყიდვიდან ამონაგები თანხის არანაირი ნამეტი მის საბალანსო ღირებულებაზე არ შეიძლება გამყიდველ-მოიჯარის მიერ მაშინვე აღიარდეს შემოსავლის სახით. სანაცვლოდ, იგი აისახება გადავადებული შემოსავლების სახით და თანდათანობით ამორტიზდება იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში.
72. თუ აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვა არის ფინანსური იჯარა, ოპერაცია წარმოადგენს მეიჯარის მიერ მოიჯარის ფინანსური სახსრებით მომარაგებას, ხოლო აქტივი მის უზრუნველყოფას. ამიტომ არ შეიძლება აქტივის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები თანხის მეტობა მის საბალანსო ღირებულებაზე აღიარდეს შემოსავლის სახით. ეს ნამეტი გადავადდება და ამორტიზდება იჯარის ვადის განმავლობაში.
73. თუ აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვა წარმოადგენს საოპერაციო იჯარას და აშკარაა, რომ ოპერაცია ეყრდნობა რეალურ ღირებულებას, მაშინ მოგებისა და ზარალის ნებისმიერი თანხა უნდა აღიარდეს დაუყოვნებლივ. თუ აქტივის გასაყიდი ფასი დაბალია მის რეალურ ღირებულებაზე, მაშინ ნებისმიერი მოგებისა და ზარალის თანხა მაშინვე უნდა აღიარდეს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ზარალის კომპენსაცია ხდება საბაზრო ფასზე დაბალი ღირებულების მქონე მომავალი საიჯარო გადასახდელებით. ამ დროს სხვაობა უნდა გადავადდეს და ამორტიზდებოდეს საიჯარო გადასახდელების პროპორციულად იმ ვადაში, რომელშიც მოსალოდნელია აქტივის გამოყენება. თუ აქტივის გასაყიდი ფასი აღემატება მის რეალურ ღირებულებას, მათ შორის სხვაობის თანხა ასევე უნდა გადავადდეს და ამორტიზაცია განხორციელდეს იმ ვა-

დაში, რომელშიც მოსალოდნელია აქტივის გამოყენება.

74. თუ აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვა წარმოადგენს საოპერაციო იჯარას და საიჯარო გადასახდელები და სარეალიზაციო ფასი შეესაბამება რეალურ ღირებულებას, ასეთი ოპერაცია რეალიზაციის ჩვეულებრივ ოპერაციად ჩაითვლება და შესაბამისი მოგებისა და ზარალის აღიარება მაშინვე მოხდება.
75. საოპერაციო იჯარის დროს, თუ აქტივის რეალური ღირებულება უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციის მომენტისათვის ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე, ზარალის თანხა, რომელიც აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობის ტოლია, დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს.
76. ფინანსური იჯარის დროს, აუცილებელი არ არის ამგვარი კორექტირება, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც: (ა) აქტივის ღირებულება გაუფასურებულია და (ბ) აუცილებელია ანალოგიური გაუფასურების აღიარება უზრუნველყოფილი იყოს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტებით გაუფასურების შესახებ, რომელსაც იყენებს ერთეული.
77. მოიჯარისა და მეიჯარისათვის განსაზღვრული განმარტებითი მოთხოვნები თანაბრად ეხება აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციებსაც. მნიშვნელოვანი საიჯარო ხელშეკრულებების ზოგადი აღწერის მოთხოვნა განაპირობებს ინფორმაციის გახსნას, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული უნიკალური ან განსაკუთრებული დებულებების, ან აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციებით გათვალისწინებული პირობების შესახებ.
78. უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციების მიმართ შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს ინფორმაციის გახსნის ცალკეული კრიტერიუმი, რომელიც მოცემულია სსბასს 1-ში.

გარდამავალი დებულებები

79. წინამდებარე სტანდარტის ყველა დებულება ძალაში შევა სსბასს-ების შესაბამისად ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის პირველადი მიღების თარიღიდან, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც იჯარით გაცემული აქტივები არ არის აღიარებული გარდამავალი დებულებების მიღების შედეგად, სსბასს-ის მიხედვით. ამგვარ აქტივებთან დაკავშირებით, წინამდებარე სტანდარტის დებულებების გამოყენება სავალდებულო არ არის სხვა სსბასს-ის გარდამავალი დებულებების ვადის ამოწურვამდე. სხვა

სტანდარტების გარდამავალი დებულებები არც ერთ შემთხვევაში ხელს არ უშლის ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის გამოყენებას სსბასს-ის მიხედვით.

80. სხვა სსბასს-ის გარდამავალი დებულებების არსებობის მიუხედავად, იმ ერთეულებს, რომლებიც იმყოფებიან ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე გადასვლის პროცესში, რეკომენდაცია ეძლევათ, შეძლებისდაგვარად მალე, სრულად დაიცვან სხვა სტანდარტების დებულებები
81. 83-ე პუნქტის თანახმად, წინამდებარე სტანდარტის რეტროსპექტული გამოყენება რეკომენდებულია და არა სავალდებულო იმ ერთეულების მიერ, რომლებმაც უკვე მიიღეს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდი და განზრახული აქვთ, იმუშაონ ახლად გამოცემული სსბასს-ების თანახმად. იმ შემთხვევაში, თუ სტანდარტი არ არის რეტროსპექტულად გამოყენებული, მანამდე არსებული ნებისმიერი ფინანსური იჯარის ნაშთი მეიჯარის მიერ მიიჩნევა როგორც სათანადოდ ასახული და შემდეგ მოხდება მისი აღრიცხვა წინამდებარე სტანდარტის დებულების შესაბამისად.
82. ერთეულები, რომლებიც უკვე გადავიდნენ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის გამოყენებაზე და განზრახული აქვთ, იმუშაონ გამოქვეყნებული სსბასს-ების შესაბამისად, შეიძლება ფლობდნენ მანამდე არსებულ ფინანსურ იჯარას, რაც შესაძლოა, აქტივებად და ვალდებულებებად იყო აღიარებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში. ასეთ შემთხვევაში, რეკომენდებულია წინამდებარე სტანდარტის რეტროსპექტული გამოყენება არსებულ ფინანსურ იჯარებთან მიმართებაში. რეტროსპექტულმა გამოყენებამ შესაძლოა გამოიწვიოს ამგვარი აქტივებისა და ვალდებულებების ხელახალი ფორმულირება. ამგვარი აქტივებისა და ვალდებულებების ხელახალი ფორმულირება სავალდებულოა, მხოლოდ სტანდარტის რეტროსპექტული გამოყენების შემთხვევაში.
83. ერთეული, რომელიც ადრე იყენებდა სსბასს 13-ს (2001), ვალდებულია, რეტროსპექტულად გამოიყენოს ამ სტანდარტით შეტანილი ცვლილებები, ყველა საიჯარო ხელშეკრულების მიმართ, რომელთა აღიარებაც მან მოახდინა მითითებული სტანდარტის შესაბამისად, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ სსბასს 13 (2001) არ გამოიყენებოდა რეტროსპექტულად - მაშინ ყველა საიჯარო ხელშეკრულების მიმართ, რომელიც ძალაში შევიდა სსბასს 13-ის (2001) პირველად გამოყენების შემდეგ და აღიარებული იყო ამ

სტანდარტის შესაბამისად.

84. სსბასს 13-ის (2001) გარდამავალი დებულებები უზრუნველყოფს ერთეულებს ხუთ წლამდე პერიოდით, რაც გამიზნულია ნებისმიერი იჯარის აღიარებისთვის მისი პირველადი გამოყენების დღიდან. ერთეულებს, რომლებსაც მანამდე გამოყენებული ჰქონდათ სსბასს 13 (2001), შეუძლიათ ისარგებლონ აღნიშნული ხუთწლიანი გარდამავალი პერიოდით, დაწყებული სსბასს 13-ის (2001) პირველადი გამოყენების თარიღიდან.
- 84ა. ერთეული, რომელიც ადრე იყენებდა სსბასს 13-ს (2006), ვალდებულია მოახდინოს მიმდინარე მიწის იჯარის ელემენტების კლასიფიკაციის ხელახალი შეფასება იმ რიცხვში, რა რიცხვშიც მოხდება ცვლილებების მიღება, 85ა პუნქტის მიხედვით, აღნიშნული იჯარის დასაწყისისთვის არსებული ინფორმაციის საფუძველზე. ერთეული ვალდებულია ახლადკვალიფიცირებული ფინანსური იჯარა აღიაროს რეტროსპექტულად სსბასს 3-ის - *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები* - შესაბამისად. მიუხედავად ამისა, თუ ერთეული არ ფლობს ცვლილებების რეტროსპექტულად გამოყენებისათვის საჭირო ინფორმაციას, იგი ვალდებულია:
- (ა) გაითვალისწინოს ცვლილებები აღნიშნულ იჯარებთან მიმართებაში, ცვლილებების მიღების თარიღისთვის არსებული ფაქტებისა და გარემოებების საფუძველზე; და
 - (ბ) აღიაროს აქტივი და ვალდებულება, რომელიც მიწის იჯარასთან არის დაკავშირებული და რომლის ახლებური კლასიფიკაციაც ხდება, როგორც მოცემული რიცხვისათვის ფინანსური იჯარის რეალური ღირებულება. რეალურ ღირებულებებს შორის ნებისმიერი სხვაობის აღიარება ხდება ნამეტში ან დეფიციტში.

ძალაში შესვლის თარიღი

85. ერთეული ვალდებულია, წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის 2008 წლის 1 იანვრის ჩათვლით, ან მის შემდგომ პერიოდში. ასევე, მისაღებია მისი ადრეული გამოყენება. თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტს იყენებდა 2008 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის, იგი ვალდებულია განმარტოს აღნიშნული ფაქტი.
- 85ა. მე-19 და მე-20 პუნქტები გაუქმდა, ხოლო 20 ა და 84 ა პუნქტები შეივსო 2010 წლის ნოემბერში გამოცემული გაუმჯობესებული სსბასს-ით. სამეურნეო ერთეული ვალდებულია, ეს ცვლილებები

გამოიყენოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის, 2012 წლის 1 იანვრიდან და მის შემდგომ პერიოდში. ასევე, რეკომენდებულია უფრო ადრეული გამოყენება. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული იყენებდა ცვლილებებს 2012 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის, იგი ვალდებულია, განმარტოს აღნიშნული ფაქტი.

85ბ. პუნქტები 25-ე, 26-ე და 27-ე შეიცვალა სსბასს 32-ით - *შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი* - რომელიც გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში. ერთეული ვალდებულია, აღნიშნული ცვლილებები გამოიყენოს ყოველწლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის, 2014 წლის 1 იანვრიდან, მის შემდგომ პერიოდში. ასევე, რეკომენდებულია უფრო ადრეული გამოყენებაც. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული ცვლილებებს გამოიყენებს 2014 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის, იგი ვალდებულია განმარტოს აღნიშნული ფაქტი და ამავედროულად, გამოიყენოს სსბასს 32 და სსბასს 5-ის მე-6 და 42ა პუნქტებში, სსბასს 17-ის მე-5, მე-7 და 107 გ პუნქტებში, სსბასს 29-ის 125ა და მე-2 პუნქტებში, სსბასს 31-ის 132 ა და მე-6 პუნქტებში შეტანილი ცვლილებები.

86. როდესაც ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის გადადის ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე, როგორც ეს განმარტებულია სსბასს-ებით, მოცემული სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღის შემდეგ, წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება ერთეულის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მოიცავს გადასვლის თარიღით დაწყებულ ან მის შემდეგ პერიოდს.

სსბასს 13 (2001) -ის გაუქმება

87. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის 2001 წელს გამოცემულ სსბასს 13-ს, *იჯარა*.

დასკვნის საფუძველი

წინამდებარე დასკვნის საფუძველი თან ერთვის სსბასს 13-ს, მაგრამ არ წარმოადგენს მის ნაწილს.

სსბასს 13-ის განახლება, ბასსს-ის გაუმჯობესებული 2003 წლის გენერალური პროექტის შედეგად.

შესავალი

- დს1. სსბასსს-ის ფასს-ებთან დაახლოვების პროგრამა სსბასსს-ის სამუშაო პროგრამის მნიშვნელოვან ელემენტს წარმოადგენს. სსბასსს-ის პოლიტიკა გულისხმობს სსბასსს-ების დარიცხვის მეთოდის თანხვედრას ბასსს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-ებთან, სადაც ეს მართებულია საჯარო სექტორის ერთეულებთან მიმართებით.
- დს2. დარიცხვის მეთოდზე აგებულ სსბასსს-ებში, რომლებიც ემთხვევა ფასს-ებს, შენარჩუნებულია მოთხოვნები, სტრუქტურა და ფასს-ების ტექსტი, იმ შემთხვევაში, თუ არ არსებობს რაიმე სპეციფიკური მიზეზი საჯარო სექტორისთვის დადგენილი პირობებიდან გადახვევისთვის. ანალოგიური ფასს-იდან გადახვევის შემთხვევას ადგილი აქვს, როდესაც ფასს-ში მოთხოვნები და ტერმინოლოგია საჯარო სექტორისათვის შესაფერისი არ არის ან, როდესაც საჭიროა დამატებითი კომენტარი, ან მაგალითების თანდართვა საჯარო სექტორის კონტექსტში კონკრეტული მოთხოვნების ილუსტრირების მიზნით. სსბასსს-ებსა და ფასს-ების ვერსიას შორის სხვაობა დგინდება სსბასსს-სა და ფასს-ის შედარების გზით, რომელიც ყოველ ცალკეულ სსბასსს-შია შეტანილი.
- დს3. 2002 წლის მაისში ბასსს-მა, გენერალური გაუმჯობესების პროექტის ფარგლებში, გამოსცა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ 13-ში (ბასსს)¹ შესატანი სავარაუდო ცვლილებების განსახილველი პროექტი. ბასსს-ის გენერალური გაუმჯობესების პროექტი მიზნად ისახავდა „სტანდარტებში არსებული ალტერნატიული მიდგომების, გამეორებებისა და წინააღმდეგობების შემცირებას ან აღმოფხვრას, გარკვეულ საკითხებზე თანხვედრის

¹ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები გამოიცა ბასსს-ის წინამორბედის, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის მიერ. ბასსს-ის მიერ გამოცემული სტანდარტები წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს. ბასსს-ის განმარტების შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები შედგება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისგან, ბასსს-ებისა და სტანდარტების ინტერპრეტაციებისგან. ზოგ შემთხვევაში, ბასსს შეიცვალა, მიუხედავად ამისა, ჩანაცვლება არ მომხდარა, ხოლო ბასსს-ში დარჩა ძველი ნუმერაცია.

მიღწევასა და სხვა გაუმჯობესებას.“ ბასს-ების საბოლოო ვერსიები გამოიცა 2003 წლის დეკემბერში.

- დს4. 2001 წლის დეკემბერში გამოცემული სსბასს 13 ეფუძნებოდა ბასს 17-ს - *იჯარა* (განახლდა 1997 წელს), რომელიც ხელახლა გამოიცა 2003 წლის დეკემბერში. 2003 წლის მეორე ნახევარში სსბასს-ის საბჭოს წინამორბედმა ორგანომ, საჯარო სექტორის კომიტეტმა (სსკ), ² განახორციელა სსბასს-ების გაუმჯობესების პროექტი, რათა სსბასს-ები შესაბამისობაში მოეყვანა 2003 წლის დეკემბერში გამოცემულ გაუმჯობესებულ ბასს-ებთან.
- დს5. სსბასსს-მა გადაამოწმა გაუმჯობესებული ბასს 17 და ზოგადად დაეთანხმა ბასსს-ს, ბასს-ის გადახედვის მიზნებსა და მასთან დაკავშირებულ ცვლილებებთან დაკავშირებით. (ბასსს-ის დასკვნის საფუძველი აქ არ არის წარმოდგენილი. ბასსს-ის *ყოველმხრივი სააბონენტო მომსახურების ხელმომწერებს* შეუძლიათ გაეცნონ დასკვნით დებულებებს ბასსს-ს ვებ-გვერდზე www.iasb.org. იმ შემთხვევებში, როდესაც სსბასს განსხვავდება შესაბამისი ბასს-იდან, სტანდარტის დასკვნის საფუძველში, საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკური მიზნებიდან გამომდინარე, ახსნილია თუ რამ განაპირობა ეს.
- დს6. ბასს 17 შემდგომში შეიცვალა ფასს-ის შესაბამისად, რომელიც გამოიცა 2003 წლის დეკემბერში. სსბასს 13 არ შეიცავს თანმიმდევრობით ცვლილებებს, რომლებიც წარმოიშობა 2003 წლის დეკემბერში გამოქვეყნებული ფასს-ების შესაბამისად. ამგვარ შემთხვევას ადგილი აქვს იმის გამო, რომ სსბასსს-ს ჯერ არ გადაუხედავს და არ ჩამოუყალიბებია აზრი საჯარო სექტორის ერთეულებისთვის ფასს-ების მოთხოვნების შესაბამისობასთან დაკავშირებით.

სსბასს 13-ის შესწორება ბასსს-ის მიერ 2009 წელს გამოცემული ფასს-ების გაუმჯობესების დოკუმენტის შედეგად

- დს7. ბასს 17-ის განახლებული ვერსია გადახედილ იქნა სსბასსს-ის მიერ, რომელიც შესულია ფასს-ების გაუმჯობესებულ ვერსიაში და გამოცემულია ბასსს-ის მიერ 2009 წლის აპრილში. იგი, ზოგადად, ეთანხმება ბასსს-ის საფუძველს, სტანდარტის განახლების თაობაზე. სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ არ არსებობდა რაიმე კონკრეტული მიზეზი საჯარო სექტორისთვის არ მიეღო ეს ცვლილებები.

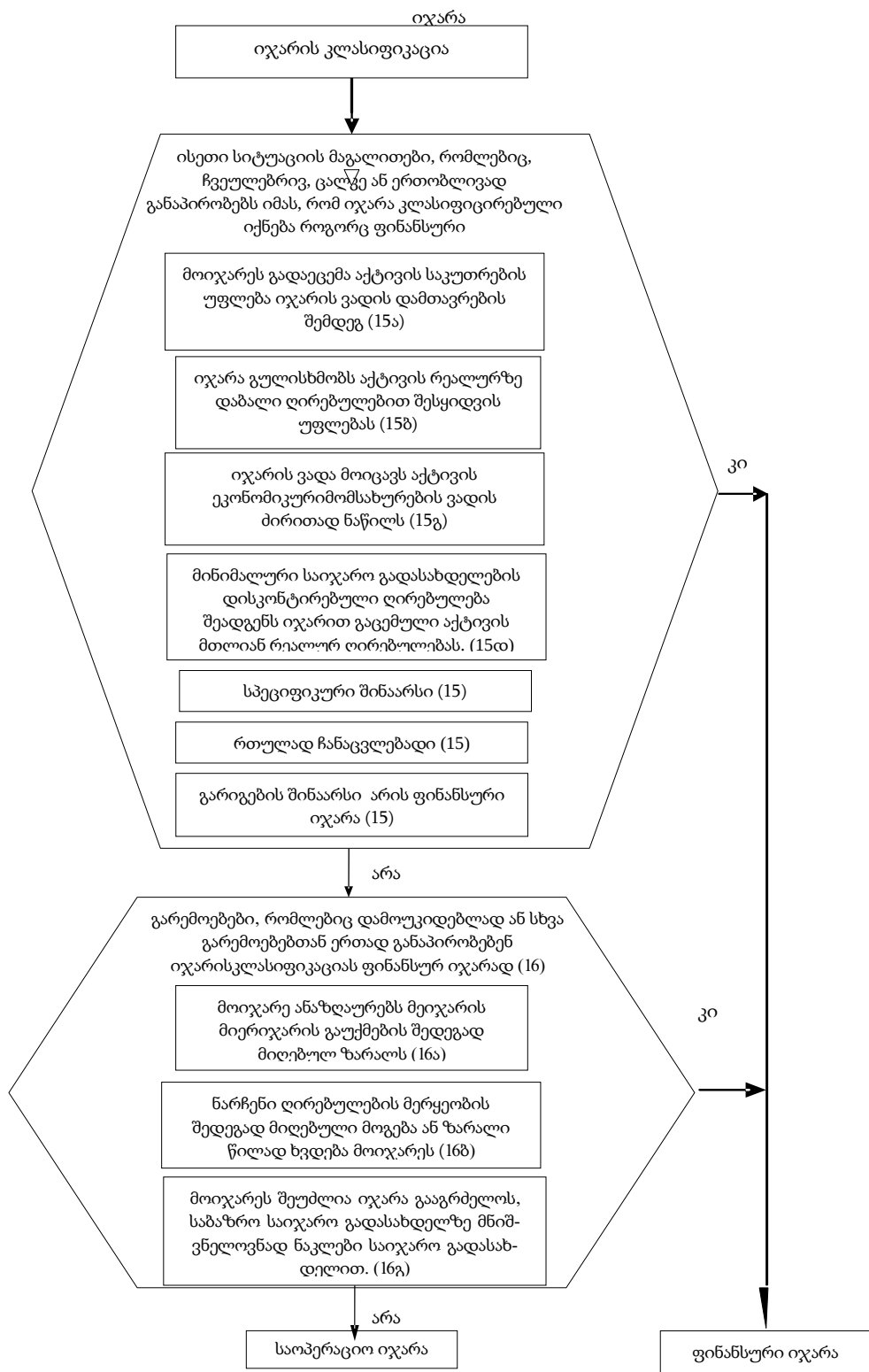
² საჯარო სექტორის კომიტეტი გახდა საჯარო სექტორის ბუღალტრულ იაღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო, როდესაც ბუღალტერთა ფედერაციის საბჭომ შეცვალა საჯარო სექტორის კომიტეტის უფლებამოსილება და 2004 წლის ნოემბერში გარდაიქმნა სტანდარტების დამდგენ დამოუკიდებელ ორგანოდ.

მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე მითითებები თან ერთვის სსბასს 13-ს, მაგრამ არ წარმოადგენს მის ნაწილს.

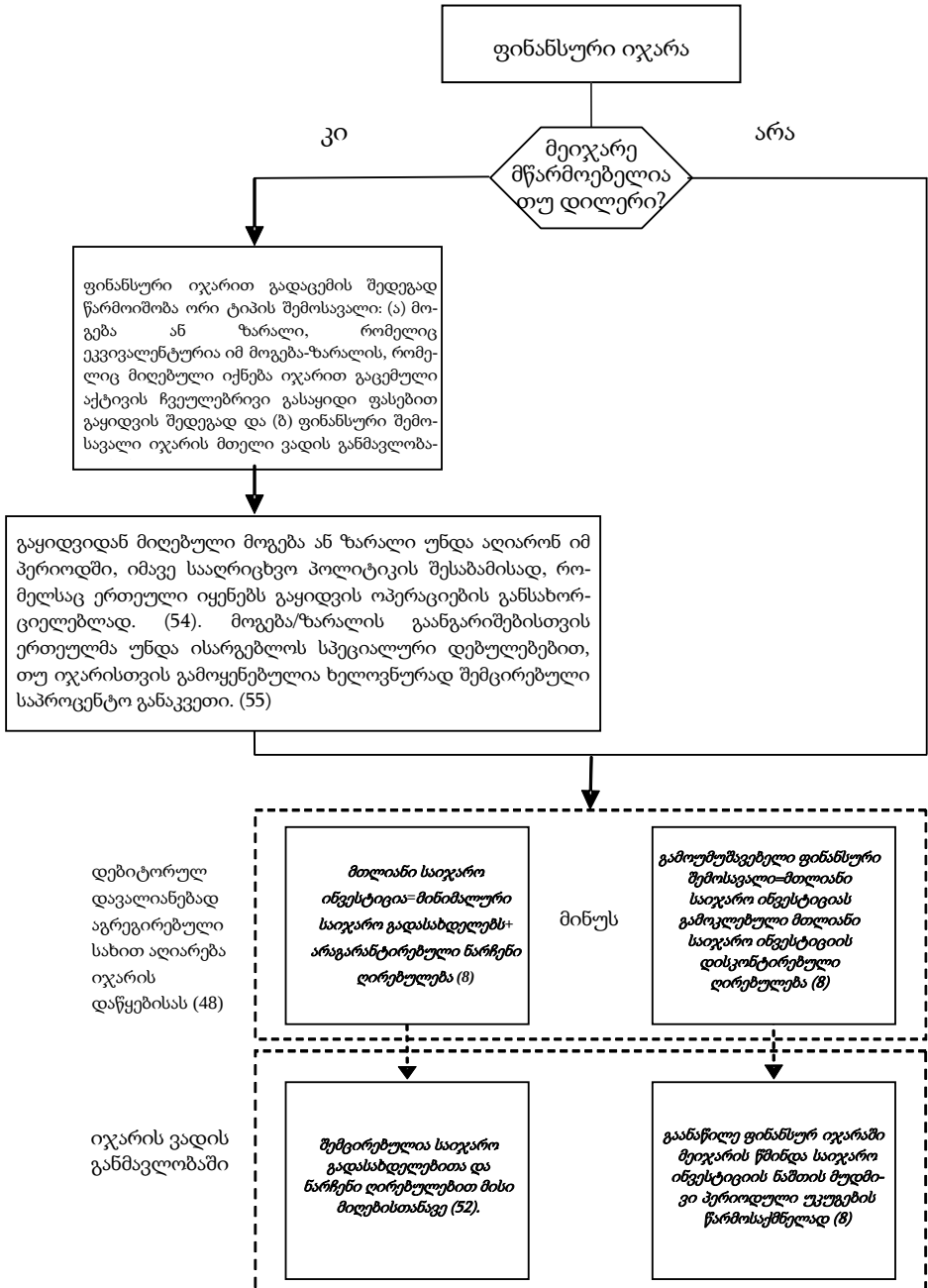
იჯარის კლასიფიკაცია

- მდ1. ქვემოთ მოცემული დიაგრამა დაგეხმარებათ დაადგინოთ, თუ რომელ კლასიფიკაციას მიაკუთვნოთ იჯარა, ფინანსურს თუ საოპერაციოს. ფინანსური იჯარა გულისხმობს აქტივთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკისა და სარგებლის გადაცემას მოიჯარეზე, რაც დამახასიათებელია აქტივის საკუთრებაში ფლობასთან. საოპერაციო იჯარაში კი იგულისხმება ყველა სხვა იჯარა, გარდა ფინანსური იჯარისა.
- მდ2. ქვემოთ სქემაში მოცემული მაგალითები არ ასახავს ყველა იმ შესაძლო სიტუაციას, როდესაც იჯარა კლასიფიცირდება როგორც ფინანსური იჯარა. ამასთან, სავალდებულო არ არის, რომ ფინანსურ იჯარად კლასიფიკაცია მხოლოდ მოცემული გზით მოხდეს.
- მდ3. ქვემოთ მოცემულ სქემაზე ფრჩხილებში ჩასმული რიცხვები წინამდებარე სტანდარტის პუნქტების ნომრებია.



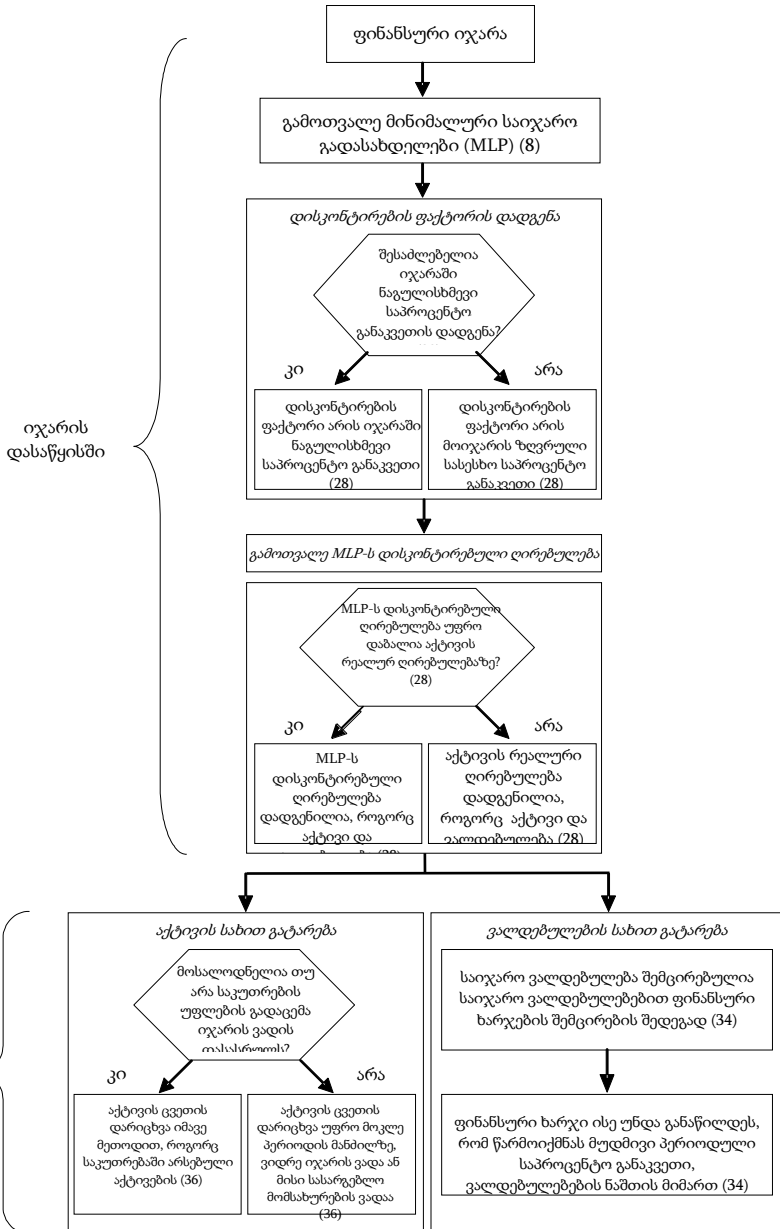
ფინანსური იჯარის ბუღალტრული აღრიცხვა მეიჯარის მიერ

მდ4. წინამდებარე სქემაზე ფრჩხილებში ჩასმული რიცხვები წინამდებარე სტანდარტის პუნქტების ნომრებია.



ფინანსური იჯარის ბუღალტრული აღრიცხვა მოიჯარის მიერ

მდნ. მოცემულ სქემაზე ფრჩხილებში ჩასმული რიცხვები წინამდებარე სტანდარტის პუნქტების ნომრებია.



უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციებიდან წარმოქმნილი საოპერაციო იჯარა

მდრ. უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი საოპერაციო იჯარიდან შესაძლოა მიღებულ იქნეს მოგება ან ზარალი, რომლის განსაზღვრა და აღრიცხვა დამოკიდებულია იჯარით გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე, რეალურ ღირებულებასა და გასაყიდ ფასზე. ქვემოთ მოცემული ცხრილი შეიცავს წინამდებარე სტანდარტით განსაზღვრულ მოთხოვნებს სხვადასხვა შემთხვევისათვის.

რეალური ღირებულების ტოლი გასაყიდი ფასი (პუნქტი 65)	საბალანსო ღირებულება, რომელიც უტოლდება რეალურ ღირებულებას	რეალურ ღირებულებაზე ნაკლები საბალანსო ღირებულება	რეალურ ღირებულებაზე მეტი საბალანსო ღირებულება
მოგება	არ არის მოგება	მოგება აღიარდება დაუყოვნებლივ	არ არის მოგება
ზარალი	არ არის ზარალი	არ არის ზარალი	ზარალი აღიარდება დაუყოვნებლივ

რეალურ ღირებულებაზე ნაკლები გასაყიდი ფასი (პუნქტი 65)	საბალანსო ღირებულება, რომელიც უტოლდება რეალურ ღირებულებას	რეალურ ღირებულებაზე ნაკლები საბალანსო ღირებულება	რეალურ ღირებულებაზე მეტი საბალანსო ღირებულება
მოგება	არ არის მოგება	მოგება აღიარდება დაუყოვნებლივ	არ არის მოგება (შენიშვნა 1)
ზარალის კომპენსაცია არ ხდება დაბალი საზარო ფასის მქონე მომავალი საიჯარო გადასახდელებით	ზარალი აღიარდება დაუყოვნებლივ	ზარალი აღიარდება დაუყოვნებლივ	(შენიშვნა 1)
ზარალის კომპენსაცია ხდება დაბალი საზარო ფასის მქონე მომავალი საიჯარო გადასახდელებით	ხდება ზარალის გადავადება და ამორტიზება	ხდება ზარალის გადავადება და ამორტიზება	(შენიშვნა 1)

რეალურ ღირებულებაზე ნაკლები გასაყიდი ფასი	საბალანსო ღირებულება, რომელიც უტოლდება რეალურ ღირებულებას	რეალურ ღირებულებაზე ნაკლები საბალანსო ღირებულება	რეალურ ღირებულებაზე მეტი საბალანსო ღირებულება
---	---	--	---

(პუნქტი 65)	დირეზულებას	დირეზულება	
მოგება	ხდება მოგების გადავადება და ამორტიზება	ხდება მოგების გადავადება და ამორტიზება (შენიშვნა 2)	ხდება მოგების გადავადება და ამორტიზება (შენიშვნა 3)
ზარალი	არ არის ზარალი	არ არის ზარალი	(შენიშვნა 1)

- შენიშვნა 1 ცხრილის ამ ნაწილში განხილულია ის გარემოებები, რომელთა მიმართ გამოიყენებოდა წინამდებარე სტანდარტის 75-ე პუნქტი. 75-ე პუნქტით მოითხოვება აქტივის საბალანსო ღირებულების ჩამოწერა მის რეალურ ღირებულებამდე, როდესაც ადგილი აქვს აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვას.
- შენიშვნა 2 ნამეტი მოგების (გასაყიდი ფასის მეტობა რეალურ ღირებულებაზე) გადავადება და ამორტიზება ხდება აქტივის მომსახურების მოსალოდნელ პერიოდზე. საბალანსო ღირებულებაზე რეალური ღირებულების ნამეტის ნებისმიერი თანხა დაუყოვნებლივ აღიარდება (73-ე პუნქტი).
- შენიშვნა 3 მოგება წარმოადგენს რეალურ ღირებულებასა და გასაყიდ ფასს შორის სხვაობას, რადგან საბალანსო ღირებულების ჩამოწერა რეალურ ღირებულებამდე მოხდებოდა 75-ე პუნქტის შესაბამისად.

ფინანსურ საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთის გაანგარიშება

მდ7. წინამდებარე სტანდარტი (პუნქტი 28) მოიჯარეებს ავალდებულებს, ფინანსური იჯარით აღებული აქტივებისთვის აწარმოონ საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთის გაანგარიშება, როდესაც ეს შესაძლებელია. 34-ე პუნქტი მოიჯარეებს ავალდებულებს, საიჯარო გადასახდელები გაანაწილონ, დარიცხული ფინანსური ხარჯებისა და გადაუხდელი ვალდებულებების შემცირების პროპორციულად, იჯარაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთის გამოყენების საშუალებით. ბევრ საიჯარო შეთანხმებაში პირდაპირ არის მითითებული იჯარაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი, მაგრამ ზოგ ხელშეკრულებაში ეს გათვალისწინებული არ არის. იმ შემთხვევაში, თუ საიჯარო შეთანხმებაში განსაზღვრული არ არის ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი, მოიჯარე ვალდებულია თავად გამოთვალოს საპროცენტო განაკვეთი, დისკონტირებული ღირებულების ფორმულის საშუალებით. ფინანსური გამომთვლელები და ელექტრონული ცხრილები ავტომატურად გაიანგარიშებენ იჯარაში ნაგულისხმევ საპროცენტო განაკვეთს. როდესაც ეს ხელმისაწვდომი არ არის, ერთეულს შეუძლია ისარგებლოს დისკონტირებული ღირებულების ფორმულით და მექანიკურად გამოთვალოს განაკვეთი. წინამდებარე მითითებაში ილუსტრირებულია საპროცენტო განაკვეთის გამოთვლის ორი ნაცადი მეთოდი: პრაქტიკული ცდისა და ინტერპოლაციის. საპროცენტო განაკვეთის მისაღებად ორივე მეთოდში გამოყენებულია დისკონტირებული ღირებულების ფორმულა.

მდ8. დისკონტირებული ღირებულების ფორმულის სხვადასხვა ვარიანტები ფართოდ ხელმისაწვდომია ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსურ სახელმძღვანელოებში. მინიმალური საიჯარო გადასახდელების (MLP) დისკონტირებული ღირებულების (PV) გაანგარიშება ხდება შემდეგი ფორმულის საშუალებით:

$$PV(MLP) = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r} \left[1 - \frac{1}{(1+r)^n} \right]$$

სადაც:

“S” არის გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება

“A” არის რეგულარული პერიოდული გადასახდელი

“r” არის იჯარაში ნაგულისხმევი ციკლური საპროცენტო განაკვეთია, გამოსახული ათწილადის სახით

“n” იჯარის ვადაში პერიოდების რაოდენობას ასახავს.

მაგალითი

მდ8. განყოფილება X ავტომანქანის შესაძენად შეთანხმებას აფორმებს, ფინანსური იჯარის საფუძველზე. ავტომანქანის რეალური ღირებულება იჯარის დასაწყისში 25,000 სავალუტო ერთეულია; წლიური საიჯარო გადასახდელი 5,429 სავალუტო ერთეული, რომელიც გადახდას პერიოდის ბოლოს ექვემდებარება; იჯარის ვადა 4 წელია; გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება 10 სავალუტო ერთეულია. იჯარის ხელშეკრულება არ ითვალისწინებს რაიმე დამატებით მომსახურებას, ავტომანქანის მიმართ. განყოფილება X პასუხისმგებელია, ავტომანქანის ყველა მიმდინარე ხარჯი გასწიოს, დაზღვევის, საწვავისა და ტექნიკური მომსახურების ჩათვლით. საიჯარო ხელშეკრულებაში განსაზღვრული არ არის იჯარაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი. განყოფილების ზღვრული სასესხო საპროცენტო განაკვეთი წლიური 7%-ია. რამდენიმე საფინანსო ორგანიზაცია რეკლამას უწევს სესხებს, რომლებიც უზრუნველყოფილია ავტომანქანებით, რომელთა საპროცენტო განაკვეთი მერყეობს 7,5%-დან 10%-მდე.

ცდის და შეცდომის მეთოდი

მდ9. გაანგარიშება არის იტერაციული პროცესი - რაც ნიშნავს, რომ მოიჯარემ უნდა გააკეთოს ყველაზე რეალური ვარაუდი, საპროცენტო განაკვეთთან დაკავშირებით და გამოთვალოს მინიმალური საიჯარო გადასახდელი და შემდეგ შედეგი შეადაროს იჯარის დასაწყისში იჯარით გაცემული აქტივის რეალურ ღირებულებას. თუ შედეგი უფრო ნაკლებია, ვიდრე რეალური

ღირებულება, ეს იმას ნიშნავს რომ არჩეული საპროცენტო განაკვეთი ზედმეტად მაღალია; თუ შედეგი აღემატება რეალურ ღირებულებას, ესე იგი არჩეული საპროცენტო განაკვეთი ზედმეტად დაბალია. იჯარაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი ის განაკვეთია, რომელიც გამოიყენება, როდესაც მიმინალური საიჯარო გადასახდელის დისკონტირებული ღირებულება ტოლია იჯარით გაცემული აქტივის იჯარის დასაწყისში არსებული რეალური ღირებულებისა.

მდ10. განყოფილება X-ს, ასეთ შემთხვევაში, შეუძლია გაანგარიშებები დაიწყოს საუკეთესო შეფასების გამოყენებით, მაგალითად მისი ზღვრული საპროცენტო განაკვეთით, ანუ წლიური 7%-ით, რომელიც ზედმეტად დაბალია. შემდეგ ის გამოიყენებს მაქსიმუმ შესაძლებელ განაკვეთს, მაგალითად წლიურ 10%-იან განაკვეთს იმ სესხებისთვის, რომელთა უზრუნველყოფა ხდება ავტომატურად, რომელიც ზედმეტად მაღალი გამოდგება. რამდენიმე გაანგარიშების შემდეგ, მიიღებს სწორ საპროცენტო განაკვეთს, რომელიც წელიწადში 8,5%-ია.

მდ11. საპროცენტო განაკვეთის გასაანგარიშებლად, დეპარტამენტი იყენებს ზემოთ მოცემულ PV(MLP) ფორმულას, სადაც:

$S = 10,000$ $n = 4$ $r =$ ათწილადებში გამოხატული წლიური საპროცენტო განაკვეთი

$A = 5,429$ სამიზნე PV(MLP) = 25,000

მდ12. განყოფილება X-ის 7%-იანი (0.07) წლიური ზღვრული სასესხო საპროცენტო განაკვეთი (რიცხვები დამრგავლებულია):

$$\begin{aligned} PV(MLP) &= \frac{10,000}{(1+0.07)^4} + \frac{5,429}{0.07} \left[1 - \frac{1}{(1+0.07)^4} \right] \\ &= 7,629 + 18,390 \\ &= 26,019 \end{aligned}$$

მდ13. ზღვრული სასესხო საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებისას PV(MLP) უფრო მაღალია, ვიდრე იჯარით გაცემული აქტივის რეალური ღირებულება, ამიტომ იჯარის ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევა უფრო მაღალი განაკვეთი. განყოფილებამ უნდა გააკეთოს გაანგარიშებები სხვა განაკვეთების გამოყენებით, რათა დაადგინოს ფაქტობრივი განაკვეთი (რიცხვები დამრგავლებულია):

PV(MLP) 7.5%-ზე = 25,673 საპროცენტო განაკვეთი
ზედმეტად დაბალია

PV(MLP) 10%-ზე = 24,040 საპროცენტო განაკვეთი
ზედმეტად მაღალია

PV(MLP) 9%-ზე = 24,674 საპროცენტო განაკვეთი
ზედმეტად მაღალია

PV(MLP) 8%-ზე = 25,333 საპროცენტო განაკვეთი
ზედმეტად დაბალია

PV(MLP) 8.5%-ზე = 25,000 საპროცენტო განაკვეთი სწორია

მდ14. განყოფილება ამჯერად გამოიყენებს 8.5%-იან საპროცენტო განაკვეთს საიჯარო გადახდების გასანაწილებლად ფინანსურ დანახარჯსა და საიჯარო ვალდებულების შემცირებას შორის, როგორც ქვემოთ ცხრილშია ნაჩვენები.

ინტერპოლაციის მეთოდი

მდ15. იჯარის ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთის გასაანგარიშებლად მოიჯარემ თავდაპირველად უნდა გამოთვალოს დისკონტირებული ღირებულება ისეთი საპროცენტო განაკვეთისა, რომელიც ზედმეტად მაღალია და შემდეგ კი ისეთი, რომელიც ძალიან დაბალია. სხვაობა (აბსოლუტურ მაჩვენებლებში) მიღებულ შედეგებსა და ფაქტობრივ წმინდა დისკონტირებულ ღირებულებას შორის ის მონაცემია, რომლის გამოყენებაც შემდეგში ხდება სწორი საპროცენტო განაკვეთის ინტერპოლაციისთვის. ზემოთ მითითებული მონაცემებისა და 7% და 10% იანი განაკვეთების შედეგების გამოყენებით, მოხდება ფაქტობრივი განაკვეთის ინტერპოლაცია, რომელიც მოცემულია ქვემოთ (რიცხვები დამრგვალებულია):

PV 7% -ზე= 26,019, სხვაობა = 1,019 (i.e., 26,019 – 25,000)

PV 10%-ზე = 24,040, სხვაობა = 960 (i.e., 24,040 – 25,000)

$$r = 7\% + (10\% - 7\%) \frac{1,019}{(1,019 + 960)}$$

$$= 7\% + (3\% \times 0.5)$$

$$= 7\% + 1.5\%$$

$$= 8.5\%$$

მდ16. განყოფილება X ამჯერად ისარგებლებს 8.5%-იანი საპროცენტო განაკვეთით, რათა ასახოს იჯარა თავის საბუღალტრო წიგნებში და საიჯარო გადასახადები გაანაწილოს ვალდებულების შესამცირებლად, ისე, როგორც ეს ქვემოთ არის მოცემული.

საიჯარო გადასახდელების განაწილება (რიცხვები დამრგვალებულია)

	წელი 0	წელი 1	წელი 2	წელი 3	წელი 4
PV საიჯარო ვალდებულების საწყისი ნაშთი	25,000	25,000	21,696	18,110	14,221
საპროცენტო ხარჯი	—	2,125	1,844	1,539	1,209
ვალდებულების შემცირება	—	3,304	3,585	3,890	14,221*
საიჯარო ვალდებულების საბოლოო ნაშთი	25,000	21,696	18,110	14,221	—

* მოიცავს გარანტირებული ნარჩენი ღირებულების გადასახდელს.

ბასს 17-თან შედარება

სსბასს 13 - იჯარა - ძირითადად, შედგენილია ბასს 17-ის საფუძველზე და მოიცავს ბასს-17-ში ფასს-ების გაუმჯობესების პროექტის ფარგლებში შესულ ცვლილებებს, რომელიც გამოიცა 2009 წლის აპრილში. მთავარი განსხვავება სსბასს 13-სა და ბასს 17-ს შორის მდგომარეობს შემდეგში:

- ბასს 17-ში მოცემული კომენტარების გარდა, სსბასს 13-ში შევიდა დამატებითი კომენტარები, სტანდარტების საჯარო სექტორის ერთეულებისთვის გამოყენებადობის კუთხით მეტი ნათელის მოფენის მიზნით.
- კონკრეტულ კონტექსტებში სსბასს 13-ში გამოყენებულია ბასს 17-ისგან განსხვავებული ტერმინოლოგია. ამის ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითია „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“ სსბასს 13-ში. ანალოგიური ტერმინი ბასს 17-ში მოცემულია, როგორც „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“.
- სსბასს 13-ში გამოყენებული არ არის ტერმინი „ამონაგები“, მის ნაცვლად გამოყენებულია ტერმინი „შემოსავალი“.
- ბასს 17-ის ტექნიკური ტერმინების ლექსიკონში შესულია „რეალური ღირებულების“ განმარტება. სსბასს 13-ში არ არის შესული ეს განმარტება, რამდენადაც განმარტებულია სპეციალური ტერმინების ლექსიკონში, რომელიც ცალკეა გამოცემული (პუნქტი 7).
- სსბასს 13-ს დამატებით დაერთვის დანერგვის მითითებები, სადაც ნაჩვენებია იჯარის კლასიფიცირების წესი, მოიჯარის მიერ ფინანსური იჯარის აღრიცხვის მიდგომა, მეიჯარის მიერ ფინანსური იჯარის აღრიცხვის მიდგომა და გამოთვლილია ფინანსურ იჯარაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი.

სსბასს 14--ანგარიშების თარიღის შემდგომი მოვლენები გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს), ძირითადად, ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ 10-ს (ბასს 10) - *ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი მოვლენები (2003 წლის განახლებული ვერსია)*. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ფონდის (ფასსფ) ნებართვით, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ზსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები ბასს 10-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში, შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის საავტორო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 14--ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ებით გამოწვეულ ცვლილებებს.

სსბასს 14 - ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები - გამოიცა 2001 წლის დეკემბერში.

2006 წლის დეკემბერში სსბასსს-მა გამოსცა სსბასს 14-ის განახლებული ვერსია.

მოგვიანებით სსბასს 14 –ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ების შესაბამისად:

- სსბასს-ების გაუმჯობესება (გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში)
- სსბასს-ების გაუმჯობესება (გამოიცა 2010 წლის იანვარში)

სსბასს 14-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2011 წლის ოქტომბერი
16	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
32ა	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი

2006 წლის დეკემბერი

სსბასს 14--ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1
მოქმედების სფერო	2–4
განმარტებები	5
ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვა	6–8
აღიარება და შეფასება.....	9–16
ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მაკორექტირებელი მოვლენები	10–11
ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენები... ..	12–13
დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები	14–16
ფუნქციონირებადი ერთეული	17–25
რესტრუქტურიზაცია	25
განმარტებითი შენიშვნები	26–31
განმარტებები, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვის გაცემის თარიღის შესახებ	26–27
განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის განახლება, ანგარიშგების თარიღისათვის არსებული მდგომარეობის შესახებ.....	28–29
განმარტებები ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენების შესახებ... ..	30–31
ძალაში შესვლის თარიღი	32–33
სსბასს 14-ის (2001) გაუქმება	34
დანართი: სხვა სსბასს-ებში შესწორებები	
დასკვნის საფუძველი	
ბასს 10-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 14 - ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები - ჩამოყალიბებულია 1-34 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 14 აღქმულ უნდა იქნეს მისი მიზნის, დასკვნის საფუძვლისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის კონტექსტში. სსბასს 3 - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები - იძლევა სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველს, დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში.

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია, განსაზღვროს:

- (ა) როდის უნდა მოახდინოს ერთეულმა თავისი ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება, ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენების გამო; და
- (ბ) განმარტებები, რომლებიც ერთეულმა უნდა გააკეთოს იმ თარიღის შესახებ, როდესაც მიღებულ იქნა ნებართვა, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემისთვის და ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენების შესახებ.

სტანდარტი ასევე მოითხოვს, რომ ერთეულმა არ მოამზადოს თავისი ფინანსური ანგარიშგება „ფუნქციონირებადი ერთეულის“ დაშვების საფუძველზე, თუ ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები მიუთითებს, რომ ფუნქციონირებადობის დაშვება არ არის შესაფერისი.

მოქმედების სფერო

- 2. ერთეულმა, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს და წარადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე, ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენების ბუღალტრულ აღრიცხვასა და განმარტებით შენიშვნებში უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი.
- 3. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულის მიერ, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
- 4. სსბასს-ის მიერ გამოცემული საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა განმარტავს, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს) იყენებენ ბასსს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-ებს. სახელმწიფო კომერციული საწარმოების განმარტება მოცემულია სსბასს 1-ში - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.

განმარტებები

- 5. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები არის როგორც ხელსაყრელი, ისე არახელსაყრელი მოვლენები, რომლებიც ხდება ანგარიშგების თარიღის შემდეგ და იმ თარიღამდე, როდესაც ხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად ნებართვის მიღება. შეიძლება გამოიყოს ორი ტიპის მოვლენა:

- (ა) მოვლენები, რომლებიც იძლევა მტკიცებულებებს ანგარიშგების თარიღისათვის არსებულ პირობებზე (ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მაკორექტირებელი მოვლენები); და
- (ბ) მოვლენები, რომლებიც მიგვანიშნებს იმ პირობებზე, რომლებიც წარმოიშვა ანგარიშგების თარიღის შემდგომ პერიოდში (ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენები).

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვა

6. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, რომელი მოვლენები აკმაყოფილებს ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენების განმარტებას, აუცილებელია განესაზღვროთ როგორც ანგარიშგების თარიღი, ასევე თარიღი, როდესაც გაიცა ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვა. ანგარიშგების თარიღი წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო დღეს, რომელსაც უკავშირდება ფინანსური ანგარიშგება. ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვის გაცემის თარიღი ის თარიღია, როდესაც მოხდა ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცება, ინდივიდუალური პირის ან ხელმძღვანელობასთან არსებული ორგანოს მიერ საბოლოო ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად. აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე წარმოდგენილია აუდიტის მოსაზრება. ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები წარმოადგენს როგორც ხელსაყრელ, ასევე არახელსაყრელ მოვლენებს, რომლებიც ხდება ანგარიშგების თარიღსა და იმ თარიღს შორის, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვა გაიცა, მაშინაც კი, თუ ეს მოვლენები მოხდა: (ა) ნამეტის ან დეფიციტის შესახებ გამოცხადების გამოქვეყნების შემდეგ, (ბ) კონტროლირებადი ორგანოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვის გაცემის შემდეგ, ან (გ) ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული სხვა რაიმე კონკრეტული ინფორმაციის გამოქვეყნების შემდეგ.
7. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და გამოცემისთვის ნებართვის გაცემის პროცესი, ერთი და იმავე ან სხვადასხვა იურისდიქციის ფარგლებში მყოფი სხვადასხვა ტიპის ერთეულების შემთხვევაში, შესაძლოა განსხვავდებოდეს და ეს შესაძლოა დამოკიდებული იყოს ერთეულის ხასიათზე, მმართველი ორგანოს სტრუქტურაზე, აღნიშნული ერთეულისადმი არსებულ კანონით დადგენილ მოთხოვნებზე და ფინანსური ანგარიშგების

მომზადებისა და საბოლოო სახით ჩამოყალიბების შემდგომ პროცედურებზე. ცალკეული სამთავრობო დაწესებულებების ფინანსური ანგარიშგების გამოცემისთვის ნებართვის გაცემაზე პასუხისმგებლობა შეიძლება ეკისრებოდეს ცენტრალური საფინანსო დაწესებულების ხელმძღვანელს (მთავარ ხელმძღვანელ პირს ფინანსურ საკითხებში/სახელმწიფო ორგანოს ბუღალტერს, როგორიცაა, მაგალითად, კონტროლიორი ან მთავარი ბუღალტერი). მთავრობის ერთიანი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების გამოცემისთვის ნებართვის გაცემაზე პასუხისმგებლობა შეიძლება ეკისრებოდეს ერთდროულად ცენტრალური საფინანსო დაწესებულების ხელმძღვანელს (ან მთავარ ხელმძღვანელ პირს ფინანსურ საკითხებში, როგორიცაა, მაგალითად, კონტროლიორი ან მთავარი ბუღალტერი) და ფინანსთა მინისტრს (ან მასთან გათანაბრებულ პირს).

8. ზოგიერთ შემთხვევაში, გამოცემისთვის ნებართვის გაცემის პროცესში, ბოლო ეტაპზე, ერთეულს მოეთხოვება თავისი ფინანსური ანგარიშგება წარუდგინოს სხვა ორგანოს (მაგ., საკანონმდებლო ორგანოს, როგორიცაა პარლამენტი ან ადგილობრივი საბჭო). აღნიშნული ორგანო შეიძლება უფლებამოსილი იყოს, მოითხოვოს მის მიერ შემოწმებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ცვლილებების შეტანა. სხვა შემთხვევებში, ფინანსური ანგარიშგების სხვა ორგანოსთვის წარდგენა შეიძლება უბრალოდ პროტოკოლით იყოს გათვალისწინებული ან შესაბამისი პროცესის რგოლს წარმოადგენდეს და აღნიშნული ორგანო არ იყოს უფლებამოსილი, მოითხოვოს რაიმე ცვლილების შეტანა მისთვის წარდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ფინანსური ანგარიშგების გამოცემისთვის ნებართვის გაცემის თარიღი განისაზღვრება კონკრეტული იურისდიქციის კონტექსტში.

აღიარება და შეფასება

9. ანგარიშგების თარიღსა და იმ თარიღს შორის მონაკვეთში, როცა გამოცემის ნებართვა გაიცა, არჩეულმა სახელისუფლებო წარმომადგენლებმა შესაძლოა განაცხადონ, მთავრობის განზრახვის შესახებ, ზოგიერთ საკითხთან დაკავშირებით. მოითხოვება თუ არა მთავრობის მიერ გამოცხადებული განზრახვის აღიარება მაკორექტირებელი მოვლენის სახით, დამოკიდებული იქნება შემდეგ ფაქტორებზე: (ა) იძლევა თუ არა ისინი უფრო მეტი ინფორმაციას, ანგარიშგების თარიღისათვის არსებული მდგომარეობის შესახებ და (ბ) არსებობს თუ არა საკმარისი მტკიცებულება იმისა, რომ ისინი შესრულებადია და შესრულებული იქნება. უმეტეს შემთხვევაში, მთავრობის განზრახვების გამოცხადებას არ მოჰყვება მაკორექტირებელი მოვლენების აღიარება, არამედ, როგორც წესი, ეს მოვლენები ასახავს ჰპოვებს განმარტებებში, არამაკორექტირებელი მოვლენების სახით.

ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მაკორექტირებელი მოვლენები

10. ერთეულმა უნდა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხების კორექტირება, ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენების ასახვის მიზნით.
11. ქვემოთ მოყვანილია ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მაკორექტირებელი მოვლენების მაგალითები, რომლებიც ერთეულისაგან საჭიროებს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხების კორექტირებას, ან ისეთი მუხლების აღიარებას, რომლებიც მანამდე არ იყო აღიარებული:
 - (ა) ანგარიშგების თარიღის შემდეგ სასამართლო დავის გადაწყვეტა, რაც ადასტურებს, რომ ერთეულს ანგარიშგების თარიღისათვის უკვე ჰქონდა მიმდინარე ვალდებულება. ერთეული ასწორებს სასამართლო პროცესთან დაკავშირებულ უკვე აღიარებულ ანარიცხებს, სსბასს 19-ის - *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები* - შესაბამისად, ან აღიარებს ახალ ანარიცხებს. ერთეული პირობით ვალდებულებას განმარტებებში უბრალოდ არ ასახავს, რადგან სასამართლო დავის გადაწყვეტა ააშკარავებს დამატებით მტკიცებულებას, რომელიც გათვალისწინებულ უნდა იქნეს, სსბასს 19-ის 24-ე პუნქტის შესაბამისად.
 - (ბ) ანგარიშგების თარიღის შემდეგ ისეთი ინფორმაციის მიღება, რომელიც მიუთითებს, რომ ანგარიშგების თარიღისათვის აქტივი გაუფასურებული იყო, ან მანამდე, ამ აქტივის გაუფასურების გამო, საჭიროებს აღიარებული ზარალის თანხის კორექტირებას, მაგალითად:
 - (i) კლიენტის გაკოტრება ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, ჩვეულებრივ, ადასტურებს, რომ ანგარიშგების თარიღისათვის უკვე არსებობდა ზარალი მოთხოვნების ანგარიშზე და ერთეულს ესაჭიროება მოთხოვნების ანგარიშის საბალანსო ღირებულების კორექტირება;
 - (ii) ანგარიშგების თარიღის შემდეგ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გაყიდვამ შესაძლოა მოგვეცეს მტკიცებულება მათ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებაზე, ანგარიშგების თარიღისათვის;
 - (გ) ანგარიშგების თარიღამდე შეძენილი აქტივების თვითღირებულების ან გაყიდული აქტივებიდან მიღებული შემოსავლის ოდენობის დადგენა ანგარიშგების თარიღის შემდეგ;

- (დ) ანგარიშგების თარიღის შემდეგ საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მიღებული შემოსავლის ოდენობის განსაზღვრა, რომელიც, შემოსავლის განაწილების შესახებ შეთანხმების თანახმად, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში სხვა ხელისუფლებას უნდა გაუნაწილდეს;
- (ე) პერსონალისთვის გადასახდელი საპრემიო გადახდების ოდენობის განსაზღვრა, ანგარიშგების თარიღის შემდეგ შესრულებული სამუშაოსათვის თუ ერთეულს ანგარიშგების თარიღისათვის გააჩნდა ასეთი გადახდების შესრულების აღებული და ამ თარიღამდე მოქმედი იურიდიული ან ირიბი ვალდებულება, რომელიც გამომდინარეობს ანგარიშგების თარიღამდე მომხდარი მოვლენებიდან;
- (ვ) თაღლითობის ან შეცდომების აღმოჩენა, რომელიც ადასტურებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება არასწორი იყო.

ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენები

- 12. **ერთეულმა ფინანსურ ანგარიშგებაში არ უნდა მოახდინოს აღიარებული თანხების კორექტირება, ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენების ასახვის მიზნით.**
- 13. ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენების მაგალითებია:
 - (ა) ქონების რეალური ღირებულების დაცემა ანგარიშგების თარიღის შემდეგ ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად ნებართვის გაცემის თარიღამდე, როდესაც ერთეულს მიღებული აქვს ქონების რეგულარული გადაფასების პოლიტიკა რეალური ღირებულებით. რეალური ღირებულების შემცირება, როგორც წესი, არ უკავშირდება ანგარიშგების თარიღისათვის არსებულ ქონების მდგომარეობას, არამედ ასახავს გარემოებებს, რომლებიც მომდევნო პერიოდში წარმოიშვა. აქედან გამომდინარე, მიუხედავად ერთეულში არსებული რეგულარული გადაფასების პოლიტიკისა, ერთეული არ ახდენს თავისი ქონების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული აღიარებული თანხების კორექტირებას. ანალოგიურად, ერთეული არ განაახლებს ანგარიშგების თარიღისათვის თავისი ქონების განმარტებებში მითითებულ თანხებს, თუმცა შესაძლოა დასჭირდეს დამატებითი განმარტებების გაკეთება, 29-ე პუნქტის შესაბამისად;
 - (ბ) როდესაც ერთეული ჩართულია საზოგადოებისათვის კონკრეტულ სასარგებლო მომსახურების პროგრამაში და ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად ნებართვის გაცემის თარიღამდე

მიიღებს გადაწყვეტილებას, ამ პროგრამის მონაწილეებზე პირდაპირი თუ არაპირდაპირი გზებით გასცეს/გაავრცელოს დამატებითი სარგებელი. ასეთი ერთეული არ მოახდენს მის ფინანსურ ანგარიშგებაში მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული დანახარჯების კორექტირებას, თუმცა დამატებითი სარგებელი შეიძლება აკმაყოფილებდეს იმ პირობებს, რომელთა შემთხვევაშიც საჭიროა არამაკორექტირებელი მოვლენების შესახებ განმარტებების გაკეთება, 29-ე პუნქტის შესაბამისად.

დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები

14. თუ დივიდენდების გამოცხადება ერთეულის მიერ ხდება ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, ერთეული ანგარიშგების თარიღისათვის ამ დივიდენდებს არ აღიარებს ვალდებულების სახით.
15. საჯარო სექტორში დივიდენდები შესაძლოა წარმოიქმნას, როდესაც, მაგალითად, საჯარო სექტორის ერთეული ახდენს ისეთი სახელმწიფო კომერციული საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების კონტროლსა და კონსოლიდირებას, რომელსაც გააჩნია მფლობელობის ინტერესის სხვა წყარო, სადაც იგი იხდის დივიდენდებს. გარდა ამისა, საჯარო სექტორის ზოგიერთი ერთეული ახორციელებს ისეთ ფინანსურ მენეჯმენტს, როგორიცაა, მაგალითად, მოდელები „შემსყიდველი მომწოდებელი“, რომლებიც მოითხოვს, რომ შემოსავლის განაწილება მოხდეს მათი მაკონტროლებელი ერთეულისათვის, მაგალითად, ცენტრალური ხელისუფლებისათვის.
16. თუ დივიდენდების ან მესაკუთრეებისთვის მსგავსი განაწილებების გამოცხადება მოხდა ანგარიშგების თარიღის შემდეგ (ე.ი. მოხდა დივიდენდების და მსგავსი განაწილებების გაცემის სანქცირება სათანადოდ და ერთეულს აღარ შეუძლია ამ გადაწყვეტილებაზე გავლენის მოხდენა), მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვის გაცემის თარიღამდე, ანგარიშგების თარიღისათვის მათი ვალდებულების სახით ასახვა არ ხდება, რადგან ამ დროისათვის არანაირი ვალდებულება არ არსებობს. ასეთი დივიდენდების ასახვა უნდა მოხდეს განმარტებით შენიშვნებში სსბასს 1-ის შესაბამისად. დივიდენდებში და მსგავს განაწილებებში არ შედის კაპიტალის დაბრუნება.

ფუნქციონირებადი ერთეული

17. იმის განსაზღვრაში, მართებულია თუ არა ფუნქციონირებადი ერთეულის დაშვება, საჭიროა თითოეული ერთეულის ჩართვა. თუმცა, ფუნქციონირებადობის შეფასებას, სავარაუდოდ, უფრო მეტი მნიშვნელობა ენიჭება ცალკეული ერთეულებისათვის, ვიდრე

მთლიანად მთავრობისათვის. მაგალითად, ცალკეული სამთავრობო უწყება შეიძლება არ იყოს ფუნქციონირებადი, რადგან მთავრობას, რომლის ნაწილსაც იგი წარმოადგენს, განზრახული აქვს თავისი საქმიანობის მეორე სამთავრობო უწყებისათვის გადაცემა. ამასთან, ასეთი რესტრუქტურიზაცია თვით მთავრობისათვის ფუნქციონირებადობის შეფასებაზე არანაირ გავლენას არ ახდენს.

18. ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა მოამზადოს ფუნქციონირებადობის საფუძველზე, თუ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელი პირები ან მმართველი ორგანო განსაზღვრავენ, რომ ანგარიშგების თარიღის შემდეგ: (ა) განზრახულია ერთეულის ლიკვიდაცია ან მისი საქმიანობის შეწყვეტა, ან (ბ) ასეთი ქმედების რეალური ალტერნატივა არ არსებობს.
19. იმის შეფასებისას, თუ რამდენად მართებულია ფუნქციონირებადობის დაშვება ამა თუ იმ ცალკეული ერთეულის მიმართ, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელმა პირებმა და/ან მმართველმა ორგანომ უნდა განიხილონ სხვადასხვა ფაქტორები. ასეთ ფაქტორთა ფართო სპექტრი მოიცავს ერთეულის მიმდინარე და მოსალოდნელ შედეგებს, ორგანიზაციული ერთეულების ნებისმიერ გამოცხადებულ თუ პოტენციურად შესაძლებელ რესტრუქტურიზაციას, მთავრობის მხრიდან დაფინანსების გაგრძელების ალბათობას და, საჭიროების შემთხვევაში, დაფინანსების პოტენციურ წყაროებს არსებული ჩასანაცვლებლად.
20. იმ ერთეულების შემთხვევაში, რომელთა საქმიანობა, ძირითადად, ბიუჯეტიდან ფინანსდება, ფუნქციონირებადობის საკითხები, როგორც წესი, წარმოიშობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მთავრობა გამოაცხადებს, ამ ერთეულის დაფინანსების შეწყვეტის განზრახვის შესახებ.
21. ზოგიერთი უწყება, მართალია, სახელმწიფო კომერციულ საწარმოს არ წარმოადგენს, მაგრამ მათი მისამართით შესაძლოა არსებობდეს მოთხოვნა, რომ მათ მოახდინონ სრული ან მნიშვნელოვანი ნაწილის თვითდაფინანსება და საქონლისა თუ მომსახურების ღირებულება მომხმარებლისაგან ამოიღონ. ნებისმიერი ასეთი ერთეულის საქმიანობის პროდუქტის ან ფინანსური მდგომარეობის გაუარესება ანგარიშგების თარიღისათვის შეიძლება მიუთითებდეს, რომ საჭიროა იმის განსაზღვრა, კვლავ მართებულია თუ არა ფუნქციონირებადობის დაშვება.
22. იმ შემთხვევაში, თუ ფუნქციონირებადობის დაშვება აღარ არის მართებული წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებით, ერთეულმა ეს მდგომარეობა უნდა ასახოს თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში. ასეთი ცვლილების შედეგები დამოკიდებული იქნება ერთეულის

კონკრეტულ გარემოებებზე, მაგალითად, იმაზე, მისი საქმიანობა სხვა სამთავრობო უწყებას გადაეცემა, იგი გაიყიდება თუ მისი ლიკვიდაცია მოხდება. საჭირო იქნება იმაზე მსჯელობა, დადგება თუ არა აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებაში ცვლილების შეტანის საჭიროება.

23. იმ შემთხვევაში, თუ ფუნქციონირებადობის დაშვება აღარ არის მართებული, ასევე საჭიროა იმის გათვალისწინება, არსებულ გარემოებებში შესული ცვლილებები ხომ არ გამოიწვევს დამატებითი ვალდებულებების წარმოქმნას ან სასესხო ხელშეკრულებებში ისეთი პუნქტების შეტანას, რომლებიც გამოიწვევს ზოგიერთი სესხის რეკლასიფიცირებას მიმდინარე ვალდებულებებად.

24. სსბასს 1 მოითხოვს გარკვეულ განმარტებებს, თუ:

- (ა) ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული არ არის ფუნქციონირებადი ერთეულის დაშვების საფუძველზე, სსბასს 1 მოითხოვს, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადება არ ხდება ფუნქციონირებადობის საფუძველზე, ამ გარემოების შესახებ აუცილებლად უნდა გაკეთდეს განმარტებები იმ საფუძველთან ერთად, რომელზე დაყრდნობითაც ხდება ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და იმ მიზეზის მითითებით, თუ რატომ არ არის მიჩნეული ერთეული ფუნქციონირებად ერთეულად;
- (ბ) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელი პირებისათვის ცნობილია ის არსებითი განუსაზღვრელობები, რომლებმაც შეიძლება მნიშვნელოვანი ეკვი გამოიწვიოს ერთეულის უნარზე, გააგრძელოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა ერთეულმა. ანგარიშგების თარიღის შემდეგ შესაძლოა თავი იჩინოს ისეთმა მოვლენებმა ან პირობებმა, რომლებიც საჭიროებს განმარტებას. სსბასს 1-ის მოთხოვნებით, საჭიროა ასეთი განუსაზღვრელობების განმარტება.

რესტრუქტურიზაცია

25. როდესაც ანგარიშგების თარიღის შემდეგ გამოცხადებული რესტრუქტურიზაცია შეესაბამება არამაკორექტირებელი მოვლენის განმარტებას, შესაბამისი განმარტებები კეთდება წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით. რესტრუქტურიზაციასთან დაკავშირებული ანარიცხების აღიარებისთვის მითითებები მოცემულია სსბასს 19-ში. ის გარემოება, რომ რესტრუქტურიზაცია ერთეულის რომელიმე შემადგენელი ნაწილის გაყიდვას გულისხმობს, კითხვის ნიშნის ქვეშ არ აყენებს ერთეულის უნარს, გააგრძელოს მოქმედება, როგორც ფუნქციონირებადმა ერთეულმა. მეორეს მხრივ, როდესაც

ანგარიშგების თარიღის შემდეგ გამოცხადებული რესტრუქტურიზაცია გულისხმობს, რომ ერთეული აღარ არის ფუნქციონირებადი, აღიარებული აქტივებისა და ვალდებულებების ხასიათი და ოდენობა შეიძლება შეიცვალოს.

განმარტებითი შენიშვნები

გამოცემის ნებართვის გაცემის თარიღი

26. ერთეულმა განმარტებებში უნდა მიუთითოს თარიღი, როდესაც მიღებულ იქნა ნებართვა ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად და ნებართვის გამოცემის ვინაობა. თუ სხვა რომელიმე ორგანო უფლებამოსილია, ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიტანოს შესწორებები მისი გამოცემის შემდეგ, ერთეული ვალდებულია, ამ გარემოების შესახებ გააკეთოს განმარტება.
27. მომხმარებლისთვის მნიშვნელოვანია იმის ცოდნა, თუ როდის მოხდა ნებართვის მიღება ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად, რადგან ფინანსური ანგარიშგება არ ასახავს აღნიშნული თარიღის შემდგომ მოვლენებს. მომხმარებლებისთვის ასევე მნიშვნელოვანია, იცოდნენ იმ ძალზე იშვიათი გარემოებების შესახებ, რომელთა დადგომის დროსაც ნებისმიერი პირი თუ ორგანო უფლებამოსილია, ცვლილება ან შესწორება შეიტანოს ფინანსურ ანგარიშგებაში მისი გამოცემის შემდეგ. ფინანსურ ანგარიშგებაში მისი გამოცემის შემდეგ შესწორებებისა თუ ცვლილებების შეტანა შეუძლია, მაგალითად, მინისტრებს, იმ ხელისუფლებას, რომლის ნაწილსაც წარმოადგენს მოცემული ერთეული, პარლამენტს ან წარმომადგენელთა არჩეულ ორგანოს. ფინანსურ ანგარიშგებაში ცვლილებების შეტანის შემთხვევაში, შესწორებული ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების ახალ კომპლექტს წარმოადგენს.

განმარტებების განახლება, ანგარიშგების თარიღისათვის არსებულ მდგომარეობასთან დაკავშირებით

28. თუ ერთეული ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვის თარიღამდე, იღებს ინფორმაციას ანგარიშგების თარიღისათვის არსებული მდგომარეობის შესახებ, მან ახალი ინფორმაციის საფუძველზე უნდა განახლოს განმარტებები, რომლებიც ამ პირობებს ეხება.
29. ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთეულს ესაჭიროება ფინანსურ ანგარიშგებაში განმარტების განახლება ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად ნებართვის თარიღამდე მიღებული ინფორმაციის ასახვად, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ინფორმაცია არ მოქმედებს თანხებზე, რომლებსაც ერთეული აღიარებს ფინანსურ ანგარიშგებაში. განმარტებების განახლების ერთ-ერთი მაგალითია, როდესაც ანგარიშგების თარიღის შემდეგ ხელმისაწვდომი ხდება მტკიცებულება, პირობითი ვალდებულების

შესახებ, რომელიც არსებობდა ანგარიშგების თარიღისათვის. ამასთან, ანარიცხის დაუყოვნებლივ აღიარების საკითხის განხილვისას, ერთეული განაახლებს განმარტებებს პირობითი ვალდებულების შესახებ, ამ მტკიცებულების გათვალისწინებით.

ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენები

30. თუ ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენები იმდენად არსებითია, რომ განმარტებების არქონამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მიერ სათანადო შეფასებების გაკეთებისა და გადაწყვეტილებების მიღების შესაძლებლობაზე, ერთეულმა ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენების თითოეული მნიშვნელოვანი კატეგორიისათვის აუცილებლად უნდა განმარტოს შემდეგი:

(ა) მოვლენის ხასიათი; და

(ბ) მისი ფინანსური შედეგის წინასწარი შეფასება ან განცხადება, რომ ასეთი წინასწარი შეფასების გაკეთება შეუძლებელია.

31. ქვემოთ მოყვანილია ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენების მაგალითები, რომლებიც, როგორც წესი, განმარტებებში აისახება:

(ა) ქონების ღირებულების უჩვეულოდ მკვეთრი შემცირება, რომელიც მის რეალურ ღირებულებას შეეხო, როდესაც ეს შემცირება არ არის დაკავშირებული ქონების მდგომარეობასთან ანგარიშგების თარიღისათვის, მაგრამ გამოწვეულია იმ გარემოებებით, რომლებიც ამ თარიღის შემდეგ წარმოიქმნა;

(ბ) ანგარიშგების თარიღის შემდეგ ერთეული იღებს გადაწყვეტილებას, მომავალში, პირდაპირი თუ არაპირდაპირი გზით, საზოგადოების მომსახურების პროგრამის მონაწილეებზე (რომელსაც იგი მართავს), გასცეს/გაავრცელოს მნიშვნელოვანი დამატებითი სარგებელი და ეს დამატებითი სარგებელი მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ერთეულზე;

(გ) ანგარიშგების თარიღის შემდეგ ძირითადი კონტროლირებული ერთეულის შეძენა ან გაყიდვა, ან ერთეულის მიმდინარე საქმიანობის მთლიანად ან მისი უდიდესი ნაწილის სხვა ერთეულისთვის გადაცემა;

(დ) ამა თუ იმ მნიშვნელოვანი პროგრამის ან საქმიანობის შეწყვეტის გეგმის შესახებ განცხადება, აქტივების გაყიდვა ან შეწყვეტილ პროგრამასა თუ საქმიანობასთან მიმართებაში არსებული ვალდებულებების გადაწყვეტა, ისეთი შეთანხმების დადება რომელიც ავალდებულებს, გაყიდოს ასეთი აქტივები

ან დაფაროს ასეთი ვალდებულებები (შეწყვეტილი საქმიანობის განმარტებებისა და მისდამი მიდგომისათვის მითითებები შეგიძლიათ იხილოთ შესაბამის საერთაშორისო თუ ეროვნულ საბუღალტრო სტანდარტებში, რომლებიც შეწყვეტილ საქმიანობას ეხება);

- (ე) აქტივების მნიშვნელოვანი შესყიდვის ან გაყიდვის ფაქტები;
- (ვ) ანგარიშგების თარიღის შემდეგ ძირითადი საწარმოო მოწყობილობების ხანძრის მიერ განადგურება;
- (ზ) უმთავრესი რესტრუქტურიზაციის გამოცხადება ან დაწყება (იხ. სსბასს 19);
- (თ) ისეთი კანონმდებლობის შემოღება, რომელიც ერთეულებისა თუ ინდივიდუალური პირებისათვის, პროგრამის ნაწილის სახით, მოახდენს გაცემული სესხებისაგან მათ განთავისუფლებას;
- (ი) უჩვეულოდ დიდი ცვლილებები აქტივის ფასებში ან ვალუტის გაცვლის კურსებში ანგარიშგების თარიღის შემდეგ;
- (კ) ისეთი ერთეულების შემთხვევაში, რომლებიც ექვემდებარება საშემოსავლო გადასახადის ან მისი ეკვივალენტის გადახდას, საგადასახადო განაკვეთებში ან საგადასახადო კანონმდებლობაში შეტანილი ანგარიშგების თარიღის შემდეგ ძალაში შესული ან გამოცხადებული ცვლილებები, რომლებსაც მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს მიმდინარე და გადავადებულ საგადასახადო აქტივებსა და ვალდებულებებზე (მითითებები საშემოსავლო გადასახადების ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ შეგიძლიათ იხილოთ შესაბამის საერთაშორისო თუ ეროვნულ საბუღალტრო სტანდარტებში, რომლებიც საშემოსავლო გადასახადს ეხება);
- (ლ) მნიშვნელოვანი ვალდებულებების ან პირობითი ვალდებულებების აღება, მაგალითად, მნიშვნელოვანი გარანტიების შექმნის გზით ანგარიშგების თარიღის შემდეგ;
- (მ) მნიშვნელოვანი სასამართლო დავის დაწყება, რომელიც მხოლოდ ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენებიდან წარმოიშვა.

ძალაში შესვლის თარიღი

32. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება იმ პერიოდებისთვის მომზადებული წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომლებიც იწყება 2008 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ. რეკომენდებულია სტანდარტების ვადაზე ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული

წინამდებარე სტანდარტს გამოიყენებს 2008 წლის 1 იანვრამდე პერიოდისათვის, მან ამის შესახებ განმარტება უნდა გააკეთოს.

- 32ა. მე-16 პუნქტი შესწორდა 2010 წლის იანვარში გამოცემული დოკუმენტის - *სსბასს-ების გაუმჯობესება* - შესაბამისად. ერთეულმა აღნიშნული შესწორება უნდა გამოიყენოს იმ პერიოდებისთვის მომზადებული წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომლებიც იწყება 2011 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ. რეკომენდირებულია სტანდარტების ვადაზე ადრე გამოყენებაც.
33. როდესაც ერთეული ნერგავს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს-ით ძალაში მყოფი ამ თარიღის შემდგომ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის, წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება ერთეულის მიერ იმ პერიოდებისთვის მომზადებული წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომლებიც ამ მეთოდის მიღების დღეს ან მის შემდგომ იწყება.

სსბასს 14-ის (2001) გაუქმება

34. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის 2001 წელს გამოქვეყნებულ სსბასს 14-ს - *ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები*.

სხვა სსბასს-ებში შესწორებები

სსბასს 19-ში - *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები* - შეიცვალა 87-ე პუნქტი, რომლის ახალ რედაქციაში ვკითხულობთ:

87. ხელმძღვანელობის ან მმართველი ორგანოს მიერ ანგარიშგების თარიღამდე მიღებული გადაწყვეტილება რესტრუქტურისაციის შესახებ ანგარიშგების თარიღისათვის არ წარმოშობს კანონით დადგენილ ვალდებულებას, თუ ერთეულმა აღნიშნულ თარიღამდე:

- (ა) დაიწყო რესტრუქტურისაციის გეგმის განხორციელება; ან
- (ბ) რესტრუქტურისაციის გეგმის ძირითადი ელემენტები ცნობილი გახადა იმ პირთათვის, რომლებსაც ეს გეგმა საკმაოდ სპეციფიკური მხრით ეხება, რათა მათში წარმოქმნას საფუძვლიანი მოლოდინი იმისა, რომ ერთეული მოახდენს რესტრუქტურისაციას.

თუ ერთეული დაიწყებს რესტრუქტურისაციის გეგმის განხორციელებას ან მის ძირითად ელემენტებს ცნობილს გახდის იმ პირთათვის, რომლებსაც ეს გეგმა ეხება, მხოლოდ ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, სსბასს 14-ის - *ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები* - თანახმად, საჭირო იქნება განმარტებების გაკეთება. თუ რესტრუქტურისაცია ძირეული ხასიათისაა, განმარტებების არქონამ შეიძლება გავლენა იქონიოს მომხმარებელთა მიერ ფინანსური ანგარიშგების მიმართ მიღებულ ეკონომიკური ხასიათის გადაწყვეტილებებზე.

სსბასს-ებში მინიშნება, რომელიც ეხება სსბასს 14-ის - *ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები* - ამჟამინდელი ვერსიას, შეცვლილია მინიშნებით სსბასს 14-ზე - *ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები*.

დასკვნის საფუძველი

წინამდებარე დასკვნის საფუძველი დაერთვის სსბასს 14-ს, მაგრამ არ წარმოადგენს მის ნაწილს.

სსბასს 14-ის განახლება ბასსს-ის 2003 წლის „ზოგადი გაუმჯობესების პროექტის“ შედეგად

შესავალი

- დს1. სსბასსს-ის ფასს-ების კონვერგენციის პროგრამა სსბასსს-ის სამუშაო პროგრამის მნიშვნელოვანი ელემენტია. სსბასსს-ის პოლიტიკა მდგომარეობს იმაში, რომ მოახდინოს სსბასს-ებში გამოყენებული დარიცხვის მეთოდის თანხვედრა ბასსს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-თან, სადაც ეს საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის მართებული იქნება.
- დს2. დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებულ სსბასს-ებს, რომლებიც თანხვედრაშია ფასს-ებთან, უნარჩუნდება ფასს-ში მოცემული მოთხოვნები, სტრუქტურა და ტექსტი, თუ არ არსებობს საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი რაიმე სპეციფიკური მიზეზი, რომელიც ამის საშუალებას არ იძლევა. გადახვევა შესატყვისი ფასს-დან ხდება ისეთ შემთხვევაში, როცა ფასს-ის მოთხოვნები ან ტერმინოლოგია არ გამოდგება საჯარო სექტორისათვის ან, როდესაც საჯარო სექტორის კონტექსტში გარკვეული მოთხოვნების საილუსტრაციოდ აუცილებელია დამატებითი კომენტარის ან მაგალითის დართვა. განსხვავება სსბასს-სა და მათ შესატყვის ფასს-ს შორის განსაზღვრულია *ფასს-თან შედარებაში*, რომელიც ყოველ სსბასს-ს დაერთვის.
- დს3. 2002 წლის მაისში ბასსს-მა თავისი „ზოგადი გაუმჯობესების პროექტის“ ფარგლებში გამოსცა ბასს 13-ის ¹ შესწორებათა შეთავაზებული განსახილველი პროექტი. ბასსს-ის „ზოგადი გაუმჯობესების პროექტი“ მიზნად ისახავდა „ალტერნატიული ფორმების, ზედმეტობებისა და სტანდარტების ერთმანეთთან კონფლიქტში მოსვლის შემცირებას ან აღმოფხვრას, კონვერგენციის ზოგიერთი საკითხის განხილვას და სხვა სახის

¹ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს-ები) გამოცემულ იქნა ბასსს-ს წინამორბედის - ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის (ბასსკ) მიერ. ბასსს-ს მიერ გამოცემულ სტანდარტებს ეწოდებათ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები. ბასსს-მ განსაზღვრა, რომ ფასს-ები მოიცავს ფასს-ებს, ბასს-ებს და სტანდარტების ინტერპრეტაციებს. ზოგიერთ შემთხვევაში, ბასსს-მ შეასწორა და არ ჩაანაცვლა ბასს-ები. ამ შემთხვევებში ძველი ბასს-ები გამოიყენება

დახვეწა-გაუმჯობესებას“. ბასს-ის საბოლოო ვერსია 2003 წლის დეკემბერში გამოიცა.

- დს4. 2001 წელს გამოცემული სსბასს 14, ბასს 10-ს - *ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები* - ეფუძნებოდა (განახლებული 1999 წ.), რომელიც ხელმეორედ გამოიცა 2003 წლის დეკემბერში. 2003 წლის მეორე ნახევარში, სსბასსს-ის წინამორბედმა, საჯარო სექტორის კომიტეტმა (სსკ),² მოახდინა სსბასს გაუმჯობესების პროექტის კონვერგენცია, სადაც ეს შესაძლებელი თუ საჭირო იყო, სსბასს 2003 წლის დეკემბერში გამოცემული გაუმჯობესებული და დახვეწილი ბასსს-ით.
- დს5. სსბასსს-მა გადახედა გაუმჯობესებულ ბასს 10-ს და, ძირითადად, დაეთანხმა ბასსს-ის მიზეზებს ბასს-ის გადასასინჯად, ისევე როგორც შეტანილ შესწორებებს (ბასსს-ის „დასკვნის საფუძველი“ აქ არ არის მოყვანილი. ბასსს-ის *სრული სააბონენტო მომსახურების ხელმძღვრებს დასკვნის საფუძველი* შეუძლიათ იხილონ ბასსს-ს ვებ-გვერდზე: <http://www.iasb.org>). იმ შემთხვევებში, როცა სსბასს არ ემთხვევა შესაბამის ბასს-ს, „დასკვნის საფუძველი“ იძლევა ამის განმარტებული საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკური მიზეზების განმარტებას.
- დს6. 2003 წლის დეკემბრის შემდეგ გამოცემული ფასს-ის გამო, ბასს 10-მა კიდევ განიცადა შემდგომი ცვლილებები. სსბასს 14 არ მოიცავს აღნიშნულ შემდგომ შესწორებებს, რომლებიც ფასს-ში 2003 წლის დეკემბრის შემდგომ პერიოდში შევიდა, რადგან სსბასსს-ს ჯერ არ განუხილავს და ჩამოუყალიბებია შეხედულება, აღნიშნული ფასს-ის მოთხოვნათა გამოყენებადობაზე საჯარო სექტორის ერთეულთა მიერ.

სსბასს 14-ის შესწორება ბასსს-ის 2008 წლის გამოცემული დოკუმენტის - „ფასს-ების გაუმჯობესება“ - შესაბამისად

- დს7. სსბასსს-მა გადახედა ბასს 10-ის გადასინჯულ რედაქციებს, რომლებიც 2008 წლის მაისში ფასს-ის მიერ გამოცემულ დოკუმენტში - *„ფასს-ების გაუმჯობესება“* - შესულია და, უმთავრესად, დაემთხვა ბასსს-ის მიზეზებს, რომლებიც მათ ამომრავებდათ სტანდარტის გადახედვისას. სსბასსს-ს გადაწყვეტილებით, საჯარო სექტორში არ არსებობდა კონკრეტული მიზეზი, რომ ეს ცვლილება არ მიეღო.

² სსკ გახდა სსბასსს მ.აშინ, როდესაც 2004 წლის ნოემბერში ბსფ-ის საბჭომ შეიცვალა მანდატი და გახდა სტანდარტების შემმუშავებელი დამოუკიდებელი ორგანო.

ბასს 10-თან შედარება

სსბასს 14 - ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები, ძირითადად, ბასს 10-ს - ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები (2003 წლის განახლებული რედაქცია) ეფუძნება და მოიცავს 2008 წლის მაისში გამოცემული დოკუმენტის - სსბასს-ების გაუმჯობესება - ფარგლებში ბასს 10-ში შეტანილ შესწორებას. ძირითადი განსხვავება სსბასს 14-სა და ბასს 10-ს შორის არის ის, რომ:

- სსბასს 14 მიუთითებს, როდესაც ფუნქციონირებადი ერთეულის დაშვება აღარ არის მართებული, საჭიროა მსჯელობა აქტივების საბალანსო ღირებულებაზე და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ვალდებულებებზე, ამ ცვლილების გამო მოხდენილი გავლენის განსასაზღვრად (22-ე პუნქტი);
- სსბასს 14 შეიცავს დამატებით კომენტარებს, ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად ნებართვის მიღების თარიღის განსაზღვრის თაობაზე (მე-6, მე-7 და მე-8 პუნქტები);
- სსბასს 14-ში, აღნიშნულის გარდა, შესულია კიდევ დამატებით შეტანილი კომენტარები, ბასს 10-ში საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ წინამდებარე სტანდარტის გამოყენების განსამარტავად;
- ზოგ შემთხვევაში, სსბასს 14 იყენებს ბასს 10-გან განსხვავებულ ტერმინოლოგიას. ამის ყველაზე თვალსაჩინო მაგალითია ტერმინების - „წმინდა აქტივები/კაპიტალი“ და „ანგარიშგების თარიღი“ - ხმარება სსბასს 14-ში, რასაც ბასს 10-ში შეესატყვისება „საკუთარი კაპიტალი“ და „ბალანსის შედგენის თარიღი“;
- სსბასს 14 არ იყენებს ტერმინს „შემოსავალი“, რომელსაც ბასს 10-ში უფრო ფართო გამოყენება აქვს, ვიდრე ტერმინს „ამონაგები“.
- სსბასს 14-ში მოცემულია „ანგარიშგების თარიღის“ განმარტება, რომელსაც ბასს 10 არ მოიცავს.

სსბასს 15—ფინანსური ინსტრუმენტები: გამჟღავნება და წარდგენა

გამომცემლისაგან

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის წინამდებარე საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს, ბასს 32-ს (განახლებულია 1998 წელს), *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები და წარდგენა*. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით გამოყენებულია ამონარიდები ბასს 37-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში, შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის სავაჭრო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 15—ფინანსური ინსტრუმენტები:
გამჟღავნება და წარდგენა

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	
მოქმედების სფერო	1–8
განმარტებები	9–21
წარდგენა	22–47
ვალდებულებები და წმინდა აქტივები/კაპიტალი	22–28
რთული ინსტრუმენტების კლასიფიკაცია ემიტენტის მიერ	29–35
პროცენტი, დივიდენდები, ზარალი და მოგება.....	36–38
ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა	39–47
გამჟღავნება.....	48–101
რისკის მართვის პოლიტიკის გამჟღავნება.....	50–53
ვადები, პირობები და სააღრიცხვო პოლიტიკა	54–62
საპროცენტო განაკვეთის რისკი	63–72
საკრედიტო რისკი	73–83
რეალური ღირებულება	84–94
რეალურ ღირებულებაზე მეტი თანხით ასახული ფინანსური აქტივები	95–97
პროგნოზირებული მომავალი ოპერაციების ჰეჯირება.....	98–100
სხვა განმარტებითი შენიშვნები	101
გარდამავალი დებულებები	102
ძალაში შესვლის თარიღი	103–104
მითითებები დანერგვაზე	
საილუსტრაციო მაგალითები	
ბასს 32-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 15, *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები და წარდგენა* ჩამოყალიბებულია მიზანსა და 1-104-ე პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 15 გააზრებული უნდა იყოს მისი მიზნისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის კონტექსტში. დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში სსბასს 3, *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები* სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველია.

გთხოვთ, შენიშნოთ, რომ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) 15 *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა და გამჟღავნება* შეიცვალა სსბასს 28-ით, *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა*; სსბასს 29-ით, *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*; და სსბასს 30-ით, *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები*. აღნიშნული სტანდარტები ვრცელდება 2013 წლის 1 იანვარს ან მას შემდგომ დაწყებული პერიოდების წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. სასურველია მისი ვადაზე ადრე გამოყენება. სსბასს 15 კვლავ ძალაშია იმ ზემოაღნიშნული სტანდარტების ამოქმედებამდე, ან ძალაში შესვლამდე, რომელსაც უფრო ადრე ექნება ადგილი.

საჯარო სექტორის ზოგიერთი ერთეული, როგორიცაა ეროვნული მთავრობა და საჯარო სექტორის ფინანსური ინსტიტუტები, შესაძლოა ფლობდნენ ფინანსური ინსტრუმენტების ფართო სპექტრს. თუმცა, ცალკეული სამთავრობო დაწესებულებები შესაძლოა არ გამოსცემდნენ, ან არ ფლობდნენ ფინანსური ინსტრუმენტების ფართო სპექტრს. ასეთ შემთხვევებში, სტანდარტი არასრულად გავრცელდება მათზე და ფინანსური ანგარიშგების შემდგენლებმა უნდა განსაზღვრონ, თუ წინამდებარე სტანდარტის რომელი ნაწილი შეეხება მათ. დანერგვის განხორციელების შესახებ მითითებების მიზანია ფინანსური ანგარიშგების შემდგენლებს დახმარება გაუწიოს ამ ამოცანის შესრულებაში.

მიზანი

საერთაშორისო ფინანსური ბაზრების დინამიკურმა ხასიათმა განაპირობა სხვადასხვა სახის ფინანსური ინსტრუმენტების ფართო გამოყენება, დაწყებული ტრადიციული ძირითადი ინსტრუმენტებით, როგორიცაა ობლიგაციები და დამთავრებული სხვადასხვა წარმოებული ინსტრუმენტებით, როგორიცაა საპროცენტო განაკვეთებიანი სვოპები. საჯარო სექტორის ერთეულები თავიანთი საქმიანობის განხორციელებისას იყენებენ ფინანსური ინსტრუმენტების ფართო სპექტრს, დაწყებული მარტივი ფინანსური ინსტრუმენტებით, როგორიცაა დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებები და დამთავრებული უფრო რთული ფინანსური ინსტრუმენტებით (როგორიცაა მრავალვალუტიანი სვოპები და ჰეჯირებული ვალდებულებები უცხოურ ვალუტაში). საჯარო სექტორის ერთეულები უფრო მცირე მასშტაბით შესაძლებელია გამოსცემდნენ რთულ ინსტრუმენტებს ვალდებულებისა და წილობრივი ინსტრუმენტების კომპონენტებით. ამას შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს მაშინ, როდესაც ეკონომიკური ერთეული მოიცავს ნაწილობრივ პრივატიზებულ სახელმწიფო კომერციულ საწარმოს, რომელიც წილობრივი ინსტრუმენტების ემისიას ახორციელებს ფინანსურ ბაზრებზე, ან მაშინ, როდესაც საჯარო სექტორის ერთეული გამოსცემს სავალ

ინსტრუმენტებს, რომლებიც კონკრეტულ პირობებში საკუთრების წილად გარდაიქმნება.

წინამდებარე სტანდარტის მიზანია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა უკეთ აღიქვან საბალანსო და ბალანსგარეშე ფინანსური ინსტრუმენტების მნიშვნელობა მთავრობის, ან საჯარო სექტორის სხვა ერთეულების ფინანსურ მდგომარეობასთან, საქმიანობის შედეგებთან და ფულადი სახსრების ნაკადებთან მიმართებაში. წინამდებარე სტანდარტში საბალანსო და არასაბალანსო მუხლების კონტექსტში აღნიშნული ბალანსი გულისხმობს იმას, რასაც გულისხმობს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება.

წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს საბალანსო ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენის მოთხოვნებს და ახდენს იმ ინფორმაციის იდენტიფიცირებას, რომელიც განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს როგორც საბალანსო (აღიარებული), ასევე არასაბალანსო (აუღიარებელი) ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ. წარდგენის სტანდარტები ფინანსური ინსტრუმენტების ვალდებულებებად და წმინდა აქტივებად/კაპიტალად კლასიფიცირებას ეხება, აგრეთვე მათთან დაკავშირებული პროცენტების, დივიდენდების, შემოსავლების და ხარჯების კლასიფიცირებას და იმ შემთხვევებს, როდესაც უნდა მოხდეს ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა. განმარტებითი შენიშვნების სტანდარტები ეხება ინფორმაციას იმ ფაქტორების შესახებ, რომელიც ზეგავლენას ახდენს ერთეულის ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების ოდენობაზე, დროსა და განსაზღვრულობაზე, ასევე ამ ინსტრუმენტების მიმართ გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკაზე. ამასთან, ამ სტანდარტით რეკომენდებულია განმარტებით შენიშვნებში აისახოს ინფორმაცია ერთეულის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების შინაარსისა და მასშტაბის შესახებ, ასევე იმ ფინანსური მიზნების შესახებ, რომელთაც ისინი ემსახურებიან და მათთან დაკავშირებული რისკებისა და ხელმძღვანელობის მიერ ამ რისკების კონტროლის პოლიტიკის შესახებ.

მოქმედების სფერო

1. ერთეულმა, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს და წარადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისათვის და გამჟღავნებისთვის უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი.
2. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
3. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) მიერ გამოქვეყნებული საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო

სტანდარტების შესავალში განმარტებულია, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები ხელმძღვანელობენ ბასსს-ს მიერ გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით. სკს-ს განმარტება მოცემულია სსბასს 1-ში, *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.

4. წინამდებარე სტანდარტი გამოყენებული უნდა იქნას ყველა სახის ფინანსური ინსტრუმენტების, როგორც აღიარებულის, ასევე აღიარებელის, შესახებ ინფორმაციის წარდგენისას და გამჟღავნების დროს, გარდა შემდეგისა:

- (ა) წილი კონტროლირებულ ერთეულებში, როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს 6-ში, *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება*;
- (ბ) წილი მეკავშირე ერთეულებში, როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს 7-ში, *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში*;
- (გ) წილი ერთობლივ საქმიანობაში, როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს 8-ში, *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა*;
- (დ) სადაზღვევო ხელშეკრულებების შედეგად წარმოქმნილი ვალდებულებები;
- (ე) დამკრავებლებისა და საპენსიო პროგრამების ვალდებულებები შრომითი საქმიანობის შემდგომი ყველა ტიპის გასამრჯელოებთან დაკავშირებით, მათ შორის, საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამასთან; და
- (ვ) გადახდის ვალდებულებები, რომელიც წარმოიშვა ერთეულის მიერ უზრუნველყოფილი სოციალური დახმარებებიდან, რომლისთვისაც ერთეული უშუალოდ სოციალური დახმარების მიმღები პირებისაგან არ ღებულობს კომპენსაციას, ან ღებულობს კომპენსაციას, რომელიც მიახლოებითაც კი არ უტოლდება გაწეული სოციალური დახმარების რეალურ ღირებულებას. თუმცა, ერთეულებმა წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენონ კონტროლირებული ერთეულის, მეკავშირე ერთეულის, ან ერთობლივი საქმიანობის მიმართ, რომელიც სსბასს 6-ის, სსბასს 7-ის, ან სსბასს 8-ის მიხედვით მიჩნეულია ფინანსურ ინსტრუმენტად. ასეთ შემთხვევებში წინამდებარე სტანდარტით გათვალისწინებული მოთხოვნების გარდა ერთეულებმა უნდა იხელმძღვანელონ სსბასს 6-ით, სსბასს 7-ით და სსბასს 8-ით გათვალისწინებული გამჟღავნების მოთხოვნებით.

5. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება ერთეულის წმიდა აქტივებზე/წილობრივ ინტერესებზე კონტროლირებულ ერთეულებში. თუმცა, იგი ვრცელდება, მაკონტროლებელი ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ

ყველა ფინანსურ ინსტრუმენტზე, მიუხედავად იმისა, ამ ინსტრუმენტებს ფლობს მაკონტროლებელი თუ კონტროლირებული ერთეული, ან გამოშვებულია თუ არა მათ მიერ. ანალოგიურად, წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება ერთობლივი საქმიანობის მიერ ფლობილ ან გამოშვებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებზე და პირდაპირ, ან პროპორციული კონსოლიდაციის გზით აისახება სრულუფლებიანი მონაწილის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

6. საჯარო სექტორის ზოგიერთი ეკონომიკური ერთეული შესაძლოა შეიცავდეს ისეთ ერთეულებს, რომლებიც აფორმებენ სადაზღვევო ხელშეკრულებებს. ეს ერთეულები წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში შედიან. თუმცა, ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროს არ განეკუთვნება თვითონ სადაზღვევო ხელშეკრულებები. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის სადაზღვევო ხელშეკრულება ისეთი ხელშეკრულებაა, რომელიც მზღვეველს აყენებს კონკრეტული რისკების წინაშე, როგორიცაა განსაზღვრულ პერიოდში მომხდარი ან აღმოჩენილი მოვლენების ან გარემოებების შედეგად წარმოშობილი ზარალის რისკები, მათ შორის გარდაცვალება (ანუიტეტის შემთხვევაში, გადარჩენილი სარჩოს მიმღები), ავადმყოფობა, უნარშეზღუდულობა, ქონების დაზიანება, სხვა პირების დაზიანება და სამეურნეო საქმიანობაში ხელშეშლა. თუმცა, ამ სტანდარტის დებულებები ვრცელდება მაშინ, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტი სადაზღვევო ხელშეკრულების ფორმას იღებს, მაგრამ უმთავრესად გულისხმობს ფინანსური რისკების გადაცემას (იხ. 49-ე პუნქტი), მაგალითად ფინანსური დაზღვევა და უზრუნველყოფილი საინვესტიციო კონტრაქტები, რომელსაც აფორმებს საჯარო სექტორის სადაზღვევო და სხვა ერთეულები. რეკომენდაცია ეძლევათ იმ ერთეულებს, რომელთაც სადაზღვევო ხელშეკრულებით გააჩნიათ ვალდებულებები, განიხილონ წინამდებარე სტანდარტის დებულებების გამოყენების მართებულობა თითოეული ამგვარი ვალდებულების შესახებ ინფორმაციის წარდგენისას და განმარტებით შენიშვნებში ასახვისას.
7. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება იმ ფინანსურ ინსტრუმენტებზე, რომლებიც წარმოიშვება მომუშავეთა სოციალური უზრუნველყოფის სქემებით განპირობებული ვალდებულებებისაგან, ან მთავრობის მოვალეობისაგან სოციალური დახმარებებით უზრუნველყოფის თავისი მოქალაქეები, რისთვისაც იგი უშუალოდ სოციალური დახმარების მიმღები პირებისაგან არ იღებს კომპენსაციას, ან იღებს კომპენსაციას, რომელიც მიახლოებითაა კი არ უტოლდება გაწეული სოციალური დახმარების რეალურ ღირებულებას (როგორიცაა, ასაკობრივი პენსია, უმუშევრობის დახმარებები, უნარშეზღუდულობის დახმარებები და მთავრობის მიერ გაწეული ფინანსური დახმარების სხვა ფორმები).

8. დამატებითი მითითებები კონკრეტული სახის ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენისა და გამჟღავნების შესახებ შესაძლებელია მოძიებული იქნას ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო და/ან ეროვნულ სტანდარტებში. მაგალითად, სსბასს 13, *ოჯარა*, შეიცავს ფინანსურ ოჯარასთან დაკავშირებულ გამჟღავნების სპეციფიურ მოთხოვნებს.

განმარტებები

9. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

წილობრივი ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც ადასტურებს ორგანიზაციის აქტივებში ყველა მისი ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლებას.

ფინანსური აქტივი ნებისმიერი აქტივია, როგორიცაა:

- (ა) ფულადი სახსრები;
- (ბ) სახელშეკრულებო უფლება სხვა სუბიექტიდან მიიღოს ფული, ან სხვა ფინანსური აქტივი;
- (გ) პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით სხვა ერთეულს გაუცვალოს ფინანსური ინსტრუმენტები; ან
- (დ) სხვა ერთეულის წილობრივი ინსტრუმენტი.

ფინანსური ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი ერთეულის ფინანსურ აქტივს, ასევე მეორე ერთეულის ფინანსურ ვალდებულებას, ან წილობრივ ინსტრუმენტს.

სასაქონლო ხელშეკრულებები, რომელიც მხარეს უფლებას აძლევს განახორციელოს გადახდა ფულადი სახსრებით, ან სხვა რომლიმე ფინანსური ინსტრუმენტის მეშვეობით, უნდა აღირიცხოს როგორც ფინანსური ინსტრუმენტები იმ სასაქონლო ხელშეკრულებების გამოკლებით, რომელიც (ა) გაფორმდა და კვლავ აკმაყოფილებს ერთეულის შესყიდვის, გაყიდვის, ან მოხმარების მოსალოდნელ მოთხოვნებს, (ბ) თავიდანვე გაფორმდა ამ მიზნით და (გ) მოსალოდნელია, რომ თანხის გადახდა განხორციელდება მიწოდებისთანავე.

ფინანსური ვალდებულება არის ნებისმიერი სახელშეკრულებო ვალდებულება:

- (ა) ფულადი სახსრების, ან სხვა ფინანსური აქტივის მეორე ერთეულისათვის მიწოდების შესახებ;

(ბ) მეორე ერთეულთან ფინანსური ინსტრუმენტების პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით გაცვლის შესახებ.

ერთეულს შესაძლოა ჰქონდეს სახელშეკრულებო ვალდებულება, რომელიც შესაძლოა დაიფაროს ფინანსური აქტივებით, ან ერთეულის საკუთარი წილობრივი ფასიანი ქაღალდებით. ასეთ შემთხვევაში, თუ ვალდებულების დასაფარად საჭირო წილობრივი ფასიანი ქაღალდების რაოდენობა იცვლება მათი რეალური ღირებულების ცვლილებასთან ერთად, ისე რომ გადახდილი წილობრივი ფასიანი ქაღალდების მთლიანი რეალური ღირებულება ყოველთვის სახელშეკრულებო ვალდებულების ტოლია, ამ ვალდებულების მქონე ერთეული თავისი წილობრივი ქაღალდების ფასის ცვლილებების შედეგად არ მიიღებს მოგებას ან ზარალს.

სადაზღვევო ხელშეკრულება (წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის) ისეთი ხელშეკრულებაა, რომელიც მზღვეველს აყენებს კონკრეტული რისკების წინაშე, როგორიცაა განსაზღვრულ პერიოდში მომხდარი, ან აღმოჩენილი მოვლენების ან გარემოებების შედეგად წარმოშობილი ზარალის რისკები, მათ შორის გარდაცვალება (ანუიტეტის შემთხვევაში, ანუიტეტის გადარჩენა), ავადმყოფობა, უნარშეზღუდულობა, ქონების დაზიანება, სხვა პირების დაზიანება და სამეურნეო საქმიანობაში ხელშეშლა.

საბაზრო ღირებულება არის თანხა, რომლის მიღება/გადახდა შესაძლებელია აქტიურ ბაზარზე ფინანსური ინსტრუმენტის გაყიდვისას/შემენისას.

მონეტარული ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები (ასევე იწოდება როგორც მონეტარული ფინანსური ინსტრუმენტები) ფიქსირებული, ან განსაზღვრული ფულის ოდენობით მისაღები ან გადასახდელი ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებებია.

სხვა სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

10. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები ხელშეკრულება და სახელშეკრულებო ნიშნავს შეთანხმებას ორ ან მეტ მხარეს შორის, რომელიც ითვალისწინებს მკაფიო ეკონომიკურ შედეგებს და მხარეებს, საკუთარი შეხედულებისამებრ, მათი თავიდან აცილების მცირე უფლებამოსილება გააჩნიათ, ან საერთოდ არ გააჩნიათ, რადგან ხელშეკრულებას კანონიერი ძალა აქვს. ხელშეკრულებები და ამდენად, ფინანსური ინსტრუმენტები შესაძლოა სხვადასხვა ფორმის იყოს და არ არის აუცილებელი წერილობითი ფორმით იყოს წარმოდგენილი.
11. მე-9 პუნქტში მოცემული განმარტებების მიზნებისათვის, ერთეულში

იგულისხმება საჯარო სექტორის ორგანიზაციები, ფიზიკური პირები, ამხანაგობები და კორპორაციები.

12. ფინანსური აქტივის და ფინანსური ვალდებულების განმარტებები მოიცავს ტერმინებს ფინანსური აქტივი და ფინანსური ინსტრუმენტი, მაგრამ ეს განმარტებები ამით არ შემოიფარგლება. როდესაც არსებობს ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლის სახელშეკრულებო უფლება, ან ვალდებულება, გასაცვლელი ინსტრუმენტები წარმოშობს ფინანსურ აქტივებს, ფინანსურ ვალდებულებებს, ან წილობრივ ინსტრუმენტებს. შესაძლოა ჩამოყალიბდეს სახელშეკრულებო უფლებებისა და ვალდებულებების ჯაჭვი, მაგრამ საბოლოოდ მას მოჰყვება ფულადი სახსრების მიღება ან გადახდა, ან წილობრივი ინსტრუმენტის შეძენა ან გამოშვება.
13. ფინანსური ინსტრუმენტები მოიცავს როგორც ძირითად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, მაგალითად დებიტორულ და კრედიტორულ დავალიანებებს და წილობრივ ფასიან ქაღალდებს, ასევე წარმოებულ ინსტრუმენტებსაც, როგორიცაა ფინანსური ოფციონი, ფიუჩერსები და ფორვარდები, საპროცენტო განაკვეთიანი სვოპები და სავალუტო სვოპები. აღიარებული თუ აღიარებელი წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები აკმაყოფილებს ფინანსური ინსტრუმენტის ცნებას და შესაბამისად, წინამდებარე სტანდარტის განხილვის საგანს წარმოადგენს.
14. 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 ფინანსური ინსტრუმენტისათვის. წარმოებული ინსტრუმენტები არ გულისხმობს ძირითადი ფინანსური ინსტრუმენტის გადაცემას ხელშეკრულების დაწყებისას და აუცილებელი არ არის ასეთ გადაცემას ადგილი ჰქონდეს ხელშეკრულების ვადის განმავლობაში.
15. მატერიალური აქტივები, როგორიცაა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, ძირითადი საშუალებები, იჯარით გაცემული აქტივები და არამატერიალური აქტივები, როგორიცაა რადიო-სიხშირული სპექტრი, პატენტები და სავაჭრო ნიშნები, არ წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს. ამგვარი მატერიალური და არამატერიალური აქტივების კონტროლი ქმნის ფულადი სახსრების ნაკადების შემოდინების, ან სხვა აქტივების წარმოქმნის შესაძლებლობას, მაგრამ არ წარმოქმნის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების მიღების რეალურ უფლებას.
16. 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, ისეთი აქტივები, როგორიცაა გადავადებული შემოსავალი და საგარანტიო 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.

17. არასახელშეკრულებო შინაარსის ვალდებულებები ან აქტივები, როგორიცაა მოგებიდან გადასახადები, ან მთავრობების მიერ საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის განსაზღვრული საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად წარმოქმნილი გადასახადების ეკვივალენტები არ წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებებს, ან ფინანსურ აქტივებს. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (ბასს) 12, *მოგებიდან გადასახადები*, იძლევა მითითებებს მოგებიდან გადასახადების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის.
18. სახელშეკრულებო უფლებები და ვალდებულებები, რომლებიც არ ითვალისწინებს ფინანსური აქტივის ტრანსფერს, არ მოიაზრება ფინანსური ინსტრუმენტის განმარტებაში. მაგალითად, ზოგიერთი ისეთ სახელშეკრულებო უფლება (ვალდებულებები), რომელიც წარმოიშვება სასაქონლო ფიზიკური გარიგების შედეგად, შესაძლოა დაიფაროს მხოლოდ არაფინანსური აქტივების მიღებით (მიწოდებით). ანალოგიურად, ისეთი სახელშეკრულებო უფლებები (ვალდებულებები), რომელიც წარმოიქმნება საოპერაციო იჯარის, ან ფიზიკური აქტივის, მაგალითად სავადმყოფოს, მშენებლობა-ფლობა-ექსპლუატაციის ხელშეკრულების შედეგად, შესაძლოა დაიფაროს მხოლოდ მომსახურების მიღებით (გაწევით). ორივე შემთხვევაში, ერთი მხარის მიერ არაფინანსური აქტივის, ან მომსახურების მიღების სახელშეკრულებო უფლება, და მეორე მხარის შესაბამისი ვალდებულება არ წარმოქმნის რომელიმე მხარის მიერ ფინანსური აქტივის მიღების, მიწოდების ან გაცვლის რეალურ უფლებას, ან ვალდებულებას (იხილეთ საილუსტრაციო მაგალითები, პუნქტები: სმ13-სმ17).
19. სახელშეკრულებო უფლების განხორციელების შესაძლებლობა ან სახელშეკრულებო ვალდებულების დაფარვის მოთხოვნა, მომავალი მოვლენის დადგომის შესაბამისად, შესაძლოა იყოს აბსოლუტური ან პირობითი. 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. 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 მრავალი ამგვარი აქტივი არ აკმაყოფილებს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების მოთხოვნებს. მაგალითად, ქვეყნის მთავრობამ ინფრასტრუქტურული ობიექტის კერძო სექტორის ოპერატორს შეუძლია შესთავაზოს გარანტია მოთხოვნების რისკებისაგან დასაცავად და უზრუნველყოს იგი შემოსავლის მინიმალური ოდენობით. ეს გარანტია არის მთავრობის პირობითი ვალდებულება იმ დრომდე, სანამ არ იქნება მოსალოდნელი, რომ ოპერატორის შემოსავალი გარანტირებულ მინიმუმზე უფრო მეტად შემცირდება.

20. ერთეულის ვალდებულება გამოუშვას ან მიაწოდოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები, როგორიცაა აქციის ოფციონი, ან გარანტია, თავისთავად წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს და არა ფინანსურ ვალდებულებას, რადგან ერთეული არ არის ვალდებული გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივი. ანალოგიურად, ერთეულის მიერ გაწეული ხარჯები მეორე მხრიდან საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების შეძენის უფლების მოსაპოვებლად, წარმოადგენს წმინდა აქტივების/კაპიტალის შემცირებას და არა ფინანსურ აქტივს.
21. უმცირესობის წილი, რომელიც შესაძლოა წარმოიშვას ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში კონტროლირებული ერთეულის კონსოლიდირების შედეგად, არ წარმოადგენს ერთეულის ფინანსურ ვალდებულებას ან წილობრივ ინსტრუმენტს. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ერთეული სხვა მხარეთა წილს მის მიერ კონტროლირებული ერთეულების წმინდა აქტივებში/კაპიტალში და წმინდა ნამეტში ან დეფიციტში ასახავს სსპასს 6-ის შესაბამისად. ამდენად, კონტროლირებული ერთეულის მიერ წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული ფინანსური ინსტრუმენტი არ გაითვალისწინება კონსოლიდაციის დროს, როდესაც მას ფლობს მაკონტროლებელი ერთეული, ან მაკონტროლებელი ერთეული მას ფინანსური მდგომარეობის კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში ასახავს როგორც უმცირესობის წილს თავისი საკუთარი აქციონერების წმინდა აქტივებისაგან/კაპიტალისაგან განცალკევებით. კონტროლირებული ერთეულის მიერ ფინანსურ ვალდებულებად კლასიფიცირებული ფინანსური ინსტრუმენტი რჩება ვალდებულებად მაკონტროლებელი ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც იგი გამოირიცხება კონსოლიდირების დროს როგორც ერთეულის შიდა ეკონომიკური ნაშთი. კონსოლიდირებისას მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული

აღრიცხვის მეთოდი გავლენას არ ახდენს კონტროლირებული ერთეულის მიერ საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებულ წარდგენის მეთოდზე.

წარდგენა

ვალდებულებები და წმინდა აქტივები/კაპიტალი

22. თავდაპირველი აღიარებისას ფინანსური ინსტრუმენტის ემიტენტმა ფინანსური ინსტრუმენტის, ან მისი შემადგენელი ნაწილების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს ვალდებულების, ან წმინდა აქტივების/კაპიტალის სახით, ხელშეკრულების შინაარსისა და ფინანსური ვალდებულებისა და წილობრივი ინსტრუმენტების განმარტებების შესაბამისად.
23. ემიტენტი ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაციის განმსაზღვრელია მათი შინაარსი და არა სამართლებრივი ფორმა. თუმცა, ფინანსური ინსტრუმენტის შინაარსი და სამართლებრივი ფორმა ერთმანეთს შეესაბამება ხოლმე, მაგრამ არა ყოველთვის. მაგალითად, ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტი იღებს წილობრივი ინსტრუმენტის სამართლებრივ ფორმას, მაგრამ შინაარსით ვალდებულებას წარმოადგენს, ხოლო სხვა ფინანსური ინსტრუმენტები შესაძლოა აერთიანებდნენ როგორც წილობრივი ინსტრუმენტების, ასევე ფინანსური ვალდებულებების თვისებებს. ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიცირება ხორციელდება მისი თავდაპირველი აღიარებისას ფინანსური ინსტრუმენტის შინაარსის შეფასების საფუძველზე. ეს კლასიფიკაცია გამოიყენება ყველა შემდგომი საანგარიშგებო თარიღისათვის იმ დრომდე, სანამ მოცემულ ფინანსურ ინსტრუმენტს არ ამოიღებენ ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან. ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაცია ვალდებულებებად ან წმინდა აქტივებად/კაპიტალად არ იქნება მნიშვნელოვანი საკითხი საჯარო სექტორის ანგარიშვალდებული ერთეულებისათვის.
24. ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაცია ვალდებულებებად და წმინდა აქტივებად/კაპიტალად საჭიროა, რადგან მათთვის დამახასიათებელია განსხვავებული რისკები. იმ ერთეულებს, რომელთაც ფინანსური ინსტრუმენტები ფინანსურ ვალდებულებებად აქვთ კლასიფიცირებული, მოეთხოვებათ წარმოადგინონ ინფორმაცია საპროცენტო განაკვეთების რისკთან დაკავშირებით 63-ე პუნქტის შესაბამისად, ხოლო 36-ე პუნქტის შესაბამისად, პროცენტები, დივიდენდები, ზარალი და მოგება აღიარონ როგორც შემოსავალი, ან ხარჯი. 36-ე პუნქტის მიხედვით, წილობრივ ინსტრუმენტებად კლასიფიცირებული ფინანსური ინსტრუმენტების მფლობელებზე განაწილებული მოგება პირდაპირ წმინდა აქტივების/კაპიტალის დებეტში აისახება.

25. თუმცა, საჯარო სექტორის ერთეულები ხშირად ფლობენ ხოლმე წილობრივ ინსტრუმენტს როგორც ინვესტიციას (ფინანსური აქტი), მათთვის გავრცელებულ პრაქტიკას არ წარმოადგენს წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვება ეკონომიკური ერთეულის გარეთ მდგომი ერთეულებისათვის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც კონტროლირებული ერთეული ნახევრად პრივატიზებულია. თუმცა, ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენება საჯარო სექტორში ვითარდება და ემიტენტმა მათი კლასიფიცირებისას უნდა იხელმძღვანელოს მათი შინაარსით და არა ფორმით.
26. ფინანსური ვალდებულების წილობრივი ინსტრუმენტისაგან გარჩევის ამოსავალი მახასიათებელია სახელშეკრულებო ვალდებულების არსებობა, რომლის მიხედვით ერთმა მხარემ (ემიტენტმა) მეორე მხარეს (მფლობელს) ფინანსური ინსტრუმენტი უნდა გადასცეს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის ფორმით, ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტი უნდა გაუცვალოს მფლობელს ემიტენტისათვის პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით. თუ ამგვარი სახელშეკრულებო ვალდებულები არსებობს, მაშინ მოცემული ინსტრუმენტი აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების შესახებ განმარტებას მიუხედავად იმისა, თუ როგორ მოხდება სახელშეკრულებო ვალდებულების დაფარვა. ემიტენტის მიერ ვალდებულების დაფარვის შეზღუდული შესაძლებლობა იმის გამო, რომ მას ხელი არ მიუწვდება უცხოურ ვალუტაზე, ან საჭიროებს დასტურს თანხის გადახდაზე მარეგულირებელი ორგანოსაგან, არ აუქმებს ემიტენტის სახელშეკრულებო ვალდებულებას, ან მფლობელის სახელშეკრულებო უფლებას ფინანსურ ინსტრუმენტზე.
27. როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტი არ წარმოშობს ემიტენტის სახელშეკრულებო ვალდებულებას ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივი მიაწოდოს, ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტი გაუცვალოს მეორე მხარეს პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით, ამგვარი ფინანსური ინსტრუმენტი წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს. მიუხედავად იმისა, რომ წილობრივი ინსტრუმენტის მფლობელს შესაძლოა უფლება ჰქონდეს, რომ მიიღოს პროპორციული წილი ნებისმიერი დივიდენდიდან ან წმინდა აქტივების/კაპიტალის სხვა ფორმით განაწილებიდან, ემიტენტს არ აქვს ამგვარი განაწილების სახელშეკრულებო ვალდებულება.
28. საჯარო სექტორის ერთეულმა შესაძლოა განახორციელოს ინსტრუმენტების ემისია განსაკუთრებული უფლებებით, როგორიცაა პრივილეგირებული აქციები. როდესაც პრივილეგირებული აქცია ითვალისწინებს ემიტენტის მიერ მის სავალდებულო გამოსყიდვას ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თანხით, რომელიმე ფიქსირებული ან განსაზღვრადი მომავალი

თარიღისათვის, ან ფასიანი ქაღალდების მფლობელს უფლებას აძლევს, ემიტენტისაგან მოითხოვოს აქციის გამოსყიდვა რომელიმე კონკრეტული თარიღისათვის, ან კონკრეტული თარიღის შემდეგ ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თანხით, ამ შემთხვევაში მოცემული ინსტრუმენტი აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას და კლასიფიცირებულია ამგვარად. პრივილეგირებული აქცია, რომელიც პირდაპირ არ აწესებს ამგვარ სახელშეკრულებო ვალდებულებას, შესაძლოა არაპირდაპირ აწესებდეს მას პირობებსა და განმარტებებში. მაგალითად, პრივილეგირებული აქცია, რომელიც არ ითვალისწინებს სავალდებულო გამოსყიდვას, ან მფლობელის არჩევანით გამოსყიდვას, შესაძლოა იყოს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მზარდი დივიდენდის შემცველი აქციები, როდესაც უახლოეს მომავალში დივიდენდი შესაძლოა იმდენად გაიზარდოს, რომ ემიტენტი ეკონომიკურად იძულებული გახდეს გამოისყიდოს ეს ინსტრუმენტი. ამ ვითარებაში მართებულია მისი კლასიფიკაცია ფინანსურ ვალდებულებად, რადგან ემიტენტს მცირე უფლებამოსილება გააჩნია, ან საერთოდ არ გააჩნია იგი, რომ თავიდან აიცილოს მოცემული ფინანსური ინსტრუმენტის გამოსყიდვა. ანალოგიურად, თუ წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული ფინანსური ინსტრუმენტი მფლობელს მისი გამოსყიდვის არჩევანის შესაძლებლობას აძლევს გამოსყიდვა მოითხოვოს მომავალი მოვლენის მოხდენისთანავე, რისი ალბათობაც მაღალია, თავდაპირველი აღიარებისას მისი კლასიფიკაცია ფინანსურ ვალდებულებად ასახავს ამ ინსტრუმენტის არსს. (იხილეთ საილუსტრაციო მაგალითის შემდეგი პუნქტები: სმ7-სმ8 და სმ18-სმ21.)

რთული ინსტრუმენტების კლასიფიკაცია ემიტენტის მიერ

29. როგორც ვალდებულების, ასევე წმინდა აქტივების/კაპიტალის ელემენტის შემცველი ფინანსური ინსტრუმენტის ემიტენტმა მოცემული ინსტრუმენტის შემადგენელი ნაწილების კლასიფიცირება ცალ-ცალკე უნდა მოახდენს 22-ე პუნქტის შესაბამისად.
30. საჯარო სექტორის ერთეულები, როგორც წესი, არ ახორციელებენ რთული ფინანსური ინსტრუმენტების ემისიას. ამ წესის გამონაკლისი შემთხვევებია ეკონომიკურ ერთეულში შემავალი ნახევრად პრივატიზებული სკს-ები, რომლებიც ახორციელებენ რთული ინსტრუმენტების ემისიას ფინანსურ ბაზრებზე. იმ შემთხვევაში, როდესაც საჯარო სექტორის ერთეული უშვებს რთულ ინსტრუმენტს, წინამდებარე სტანდარტით მოითხოვება, რომ ერთი ფინანსური ინსტრუმენტით წარმოქმნილი ვალდებულება და წმინდა აქტივები/წილობრივი ელემენტები ცალკე იყოს

წარმოდგენილი ემიტენტის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში. ის, რომ როგორც ვალდებულებები, ასევე წმინდა აქტივები/წილობრივი ინსტრუმენტები წარმოიქმნება ერთი ფინანსური ინსტრუმენტით და არა ორი ან მეტი განცალკევებული ინსტრუმენტით, წარმოადგენს უფრო ფორმის და არა შინაარსის საკითხს. ემიტენტის ფინანსური მდგომარეობა უფრო ნათლად არის წარმოჩენილი ერთ ფინანსურ ინსტრუმენტში შემავალი ვალდებულებისა და წმინდა აქტივების/წილობრივი კომპონენტების ცალ-ცალკე წარმოდგენის გზით მათი შინაარსის მიხედვით. (იხილეთ საილუსტრაციო მაგალითები, პუნქტები: სმ22-სმ23.)

31. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების წარდგენის მიზნით ემიტენტი ცალკე აღიარებს ფინანსური ინსტრუმენტის შემადგენელ ნაწილებს, რომელიც ემიტენტის ძირითად ფინანსურ ვალდებულებას შეადგენს, და ინსტრუმენტის მფლობელს მისი ემიტენტის წილობრივ ინსტრუმენტად კონვერტირების არჩევის შესაძლებლობას აძლევს. მფლობელის მიერ ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციებად კონვერტირებადი ობლიგაცია ან ანალოგიური ინსტრუმენტი წარმოადგენს ამგვარი ინსტრუმენტის მაგალითს. ემიტენტის პოზიციიდან ამგვარი ინსტრუმენტი შედგება ორი კომპონენტისაგან: ფინანსური ვალდებულებისაგან (სახელშეკრულებო პირობები ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების მიწოდების შესახებ) და წილობრივი ინსტრუმენტისაგან (ქოლ-ოფციონი, რომელიც მფლობელს უფლებას ანიჭებს, რომ დროის გარკვეულ პერიოდში მოახდინოს თავისი ინსტრუმენტის გადაცემა ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციებად). ამგვარი ინსტრუმენტის ემისიის ეკონომიკური შედეგი არსებითად ისეთივეა, როგორც ერთდროულად სავალო ინსტრუმენტის ვადამდე დაფარვის პირობით გამოშვებისას და ჩვეულებრივი აქციების შესყიდვაზე გარანტიის გაცემისას, ან სავალო ვალდებულების გამოშვება ჩვეულებრივი აქციების შესყიდვის გარანტიით. შესაბამისად, ყველა შემთხვევაში ემიტენტი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ცალ-ცალკე წარადგენს ვალდებულებას და წმინდა აქტივების/წილობრივ ელემენტებს.
32. კონვერტირებადი ინსტრუმენტის შემადგენელი ვალდებულებისა და წმინდა აქტივების/წილობრივი ინსტრუმენტების კლასიფიცირება უცვლელია იმ ალბათობის ცვლილების შემთხვევაშიც, ალტერნატივად გამოყენებული რომ იყოს კონვერტაცია, მიუხედავად იმისა, შეიძლება ჩანდეს, რომ ასეთი ალტერნატივის გამოყენება ზოგიერთი მფლობელისათვის ეკონომიკურად სასარგებლოა. მფლობელები ყოველთვის არ მოქმედებენ ისე, როგორც მოსალოდნელია, რადგან, მაგალითად, კონვერტაციის შედეგად წარმოშობილი საგადასახადო შედეგები შეიძლება განსხვავებული იყოს სხვადასხვა მფლობელისათვის. მით უმეტეს, რომ კონვერტაციის ალბათობა პერიოდულად შეიცვლება.

ემიტენტის მომავალი გადახდების ვალდებულება შეუსრულებელი რჩება, ვიდრე იგი არ დაიფარება კონვერტაციის, ინსტრუმენტის განაღდების ვადის გასვლის, ან რომელიმე სხვა ოპერაციის შედეგად.

33. ფინანსური ინსტრუმენტი შესაძლოა შეიცავდეს ისეთ კომპონენტებს, რომლებიც არ წარმოადგენს ემიტენტის არც ფინანსურ ვალდებულებას და არც წილობრივ ინსტრუმენტს. მაგალითად, ფინანსური ინსტრუმენტი მფლობელს შესაძლოა არაფინანსური აქტივის მიღების უფლებას აძლევდეს (როგორცაა მთავრობის საკუთრებაში არსებული მონოპოლიის მართვის და საქონლის გამოშვების უფლება) და ამასთან ერთად, ამ უფლების ემიტენტის აქციებზე გაცვლის ალტერნატივასაც. ემიტენტი წილობრივ ინსტრუმენტს (გაცვლის ალტერნატივა) აღიარებს და წარადგენს რთული ინსტრუმენტის ვალდებულებითი კომპონენტებისაგან განცალკევებით, მიუხედავად იმისა, ეს ვალდებულებები ფინანსურია თუ არაფინანსური.
34. წინამდებარე სტანდარტი არ განიხილავს ფინანსური აქტივების, ფინანსური ვალდებულებების და წილობრივი ინსტრუმენტების შეფასების საკითხს და ამდენად, არ იძლევა ერთ ინსტრუმენტში შემავალ ვალდებულებაზე და წმინდა აქტივებზე/წილობრივ ელემენტებზე საბალანსო ღირებულების განსაზღვრის რომელიმე კონკრეტულ მეთოდს. ის მიდგომები, რომელიც შესაძლოა გამოყენებული იქნას, შემდეგია:
 - (ა) ნაკლებად ადვილად შესაფასებელი კომპონენტის (ხშირად ეს წილობრივი ინსტრუმენტია) შეფასება ნარჩენი ღირებულებით, რომელიც მოცემული ინსტრუმენტის მთლიანი ღირებულებიდან უფრო ადვილად შესაფასებელი კომპონენტისათვის ცალკე განსაზღვრული თანხის გამოაკლებით მიიღება; და
 - (ბ) ვალდებულებისა და წმინდა აქტივების/წილობრივი კომპონენტების ცალ-ცალკე შეფასება, და რამდენადაც ეს საჭიროა, შეფასების ამ თანხების კორექტირება პროპორციულად ისე, რომ ორივე კომპონენტის შეფასების თანხების ჯამი უტოლდებოდეს ინსტრუმენტის მთლიან ღირებულებას.

თავდაპირველი აღიარებისას ვალდებულების და წმინდა აქტივების/წილობრივი კომპონენტების საბალანსო ღირებულების ჯამი ყოველთვის მთლიანად ფინანსური ინსტრუმენტისათვის განსაზღვრული საბალანსო ღირებულების ტოლია. ინსტრუმენტის შემადგენელი კომპონენტების ცალ-ცალკე აღიარების შედეგად არ წარმოიშობა არავითარი მოგება ან ზარალი.

35. 34-ე პუნქტში აღწერილი პირველი მიდგომის მიხედვით, როდესაც, მაგალითად საჯარო სექტორის ერთეული ახორციელებს წილობრივ ინტერესებში კონვერტირებადი ობლიგაციების ემისიას, თავდაპირველად იგი განსაზღვრავს ფინანსური ვალდებულების

საბალანსო ღირებულებას მომავალში გადასახდელი საპროცენტო და ძირითადი თანხების დისკონტირებით, ანალოგიური ვალდებულებისათვის გავრცელებული საბაზრო განაკვეთის მიხედვით, რომელსაც არ აქვს მასთან ასოცირებული წმინდა აქტივები/წილობრივი კომპონენტი. წილობრივი ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულება, რომელიც გულისხმობს ამ ინსტრუმენტის ჩვეულებრივ აქციებად კონვერტაციის არჩევის შესაძლებლობას (ოფციას), შესაძლოა განისაზღვროს რთული ინსტრუმენტის მთლიანი ღირებულებიდან ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულების გამოკლების გზით. მეორე მიდგომის მიხედვით, ემიტენტი ამ ოფციის ღირებულებას განსაზღვრავს პირდაპირ ანალოგიური ოფციის მიხედვით, თუ იგი არსებობს, ან ოფციის შეფასების მოდელის გამოყენების გზით. თითოეული კომპონენტისათვის განსაზღვრული ღირებულება შემდეგ კორექტირდება პროპორციულად იმ ხარისხით, რამდენადაც ეს საჭიროა, რომ უზრუნველყოფილი იქნას კომპონენტებზე მიკუთვნებულ საბალანსო ღირებულებათა ჯამის ტოლობა კონვერტირებად ობლიგაციაში მიღებულ ანაზღაურების თანხასთან. (იხილეთ საილუსტრაციო მაგალითები, პუნქტი: IE24.)

პროცენტი, დივიდენდები, ზარალი და მოგება

36. ფინანსურ ინსტრუმენტთან, ან მის რომელიმე შემადგენელ კომპონენტთან დაკავშირებული პროცენტი, დივიდენდები, მოგება და ზარალი, რომლებიც კლასიფიცირებულია ფინანსურ ვალდებულებებად, ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში წარდგენილი იქნება როგორც ხარჯი ან შემოსავალი. წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელებზე განაწილებული მოგებით ემიტენტის მიერ დადებულა წმინდა აქტივები/კაპიტალი.
37. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია განსაზღვრავს იმას, მოცემულ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული პროცენტი, დივიდენდები, მოგება და ზარალი ხარჯად კლასიფიცირდება, თუ შემოსავლად და აისახება თუ არა ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში. ამგვარად, ვალდებულებებად კლასიფიცირებულ აქტივებზე გადასახდელი დივიდენდები კლასიფიცირდება როგორც ხარჯი, ობლიგაციის პროცენტის ხარჯის მსგავსად და წარდგენილი იქნება ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში. ანალოგიურად, ვალდებულებებად კლასიფიცირებული ინსტრუმენტების გამოსყიდვასთან და რეფინანსირებასთან დაკავშირებული მოგება და ზარალი აისახება ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში, ხოლო ემიტენტის წმინდა აქტივებად/წილობრივ კომპონენტად კლასიფიცირებული ინსტრუმენტების გამოსყიდვა ან

რეფინანსირება აისახება როგორც ცვლილებები წმინდა აქტივებში/წილობრივ კომპონენტში.

38. ხარჯად კლასიფიცირებული დივიდენდები შეიძლება წარდგენილ იქნას ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში სხვა ვალდებულებებზე დარიცხულ პროცენტებთან ერთად, ან აისახოს ცალკე მუხლის სახით. პროცენტისა და დივიდენდების ასახვა უნდა განხორციელდეს სსპას 1-ით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესაბამისად. ზოგიერთ შემთხვევაში, როდესაც მნიშვნელოვანი განსხვავება არსებობს პროცენტსა და დივიდენდებს შორის ისეთ საკითხებთან მიმართებაში, როგორიცაა საგადასახდო გამოქვითვები, სასურველია, რომ მათი ასახვა ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში მოხდეს ცალკე. იმ ერთეულებზე, რომელთა მიმართაც ვრცელდება მოგებიდან გადასახადები, მითითებები საგადასახდო შედეგების ასახვის შესახებ, მოცემულია ბასს 12-ში.

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება

39. ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა უნდა მოხდეს და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აისახოს წმინდა თანხით მაშინ, როდესაც ერთეულს:
- (ა) გააჩნია აღიარებული თანხების ურთიერთგადაფარვის კანონმდებლობით მინიჭებული უფლება; და
 - (ბ) განზრახული აქვს, რომ დაფარვა განახორციელოს წმინდა საფუძველზე, ან აქტივის რეალიზაცია და ვალდებულების დაფარვა ერთდროულად განახორციელოს.
40. წინამდებარე სტანდარტით მოითხოვება, რომ ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები წარდგენილ იქნას წმინდა საფუძველზე, როდესაც ასეთი წარდგენა ორი ან ორზე მეტი ცალკე აღებული ფინანსური ინსტრუმენტით ანგარიშსწორების შედეგად ერთეულის მიერ მოსალოდნელ ფულადი სახსრების მომავალ ნაკადს ასახავს. როდესაც ერთეულს მხოლოდ ერთი წმინდა თანხის მიღების ან გადახდის უფლება აქვს და ამის გაკეთებას აპირებს, ეს ნიშნავს, რომ მას, ფაქტობრივად, მხოლოდ ერთი ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება აქვს. მაგალითად, შტატის მთავრობა ცენტრალური მთავრობის წინაშე არსებულ ვალდებულებას ფარავს წმინდა საფუძველზე (ე.ი. იმ ფინანსური აქტივის გამოქვითვის მერე, რომელიც მართებდა ცენტრალურ მთავრობას). სხვა შემთხვევებში ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები ცალ-ცალკე იქნება წარდგენილი მათი, როგორც ერთეულის აქტივებისა და ვალდებულებების მახასიათებლების შესაბამისად. (იხილეთ საილუსტრაციო მაგალითები, პუნქტი სმ25.)
41. აღიარებული ფინანსური აქტივისა და აღიარებული ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა და წმინდა თანხით წარდგენა

განსხვავდება ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების აღიარების შეწყვეტისაგან. მაშინ, როდესაც ურთიერთგადაფარვა არ განაპირობებს მოგების ან ზარალის აღიარებას, ფინანსური ინსტრუმენტის აღიარების შეწყვეტა არა მხოლოდ განაპირობებს ადრე აღიარებული მუხლის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან ამოღებას, არამედ შესაძლოა ასევე გამოიწვიოს მოგების ან ზარალის აღიარება.

42. ჩათვლის უფლება არის დებიტორის იურიდიული უფლება, ხელშეკრულებით ან რაიმე სხვა გზით, დაფაროს ან სხვა რაიმე გზით გამორიცხოს კრედიტორისათვის გადასახდელი თანხა მთლიანად ან ნაწილობრივ, კრედიტორისაგან მისაღები თანხის მეშვეობით. ზოგიერთ გამონაკლის შემთხვევაში, დებიტორს შესაძლოა ჰქონდეს სამართლებრივი უფლება, 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 უფლება სამართლებრივი უფლებაა, პირობები, რომელსაც ეყრდნობა ეს უფლება, შესაძლოა განსხვავდებოდეს სხვადასხვა საკანონმდებლო გარემოში და ყურადღება უნდა მიექცეს იმის დადგენას, თუ რომელი კანონები გამოიყენება მხარეთა შორის ურთიერთობაში..
43. როდესაც კანონით მოითხოვება ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ჩათვლა, ეს გავლენას ახდენს ფინანსურ აქტივთან და ფინანსურ ვალდებულებასთან დაკავშირებულ უფლებებსა და ვალდებულებებზე და შესაძლოა მნიშვნელოვანი გავლენა მოახდინოს ერთეულის დამოკიდებულებაზე საკრედიტო და ლიკვიდობის რისკებზე. მიუხედავად ამისა, თვითონ უფლების არსებობა არ არის საკმარისი საფუძველი ურთიერთჩათვლისათვის. თუ ერთეული არ აპირებს თავისი უფლების ან ვალდებულების დაფარვის ერთდროულად განხორციელებას, ეს გავლენას არ ახდენს ერთეულის ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადის სიდიდესა და განსაზღვრულობაზე. როდესაც ერთეული აპირებს თავისი უფლების ან ვალდებულების დაფარვის ერთდროულად განხორციელებას, აქტივისა და ვალდებულების წმინდა საფუძველზე წარდგენა უფრო მართებულად ასახავს ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადის სიდიდეს და პერიოდულობას, ასევე მათთან დაკავშირებულ რისკებს. ერთ-ერთი ან ორივე მხარის გადაწყვეტილება, ანგარიშსწორება განახორციელოს წმინდა საფუძველზე, სამართლებრივი უფლების გარეშე, საკმარისი საფუძველი არ არის ურთიერთგადაფარვის განსახორციელებლად, რადგან კონკრეტულ ფინანსურ აქტივსა და ფინანსურ ვალდებულებასთან დაკავშირებული უფლებები და ვალდებულებები უცვლელი რჩება.

44. ერთეულის გადაწყვეტილება, კონკრეტული აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთჩათვლის შესახებ, დამოკიდებულია ჩვეულებრივი საოპერაციო საქმიანობის რეჟიმზე, ფინანსური ბაზრის მოთხოვნებსა და სხვა გარემოებებზე, რამაც შეიძლება შეზღუდოს ერთეულის უნარი, დაფარვა მოახდინოს წმინდა საფუძველზე ან აქტივის რეალიზაცია და ვალდებულების დაფარვა განახორციელოს ერთდროულად. როდესაც ერთეულს აქვს ჩათვლის უფლება, მაგრამ არ აპირებს დაფარვას წმინდა საფუძველზე, ან აქტივის რეალიზაციასა და ვალდებულების დაფარვას ერთდროულად, მაშინ ამ უფლების გავლენა ერთეულის საკრედიტო რისკზე უნდა განიმარტოს 73-ე პუნქტის შესაბამისად.
45. ორი ფინანსური ინსტრუმენტის ერთდროულ დაფარვას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს, მაგალითად, ორგანიზებულ ფინანსურ ბაზარზე საკლირინგო პალატის ოპერაციების საშუალებით, ან ბირჟაზე განხორციელებულ უშუალო გაცვლის დროს. ასეთ შემთხვევებში, ფულადი სახსრების ნაკადი, ფაქტობრივად, მხოლოდ წმინდა თანხის ეკვივალენტურია და არ ვლინდება საკრედიტო ან ლიკვიდობის რისკი. სხვა შემთხვევებში, ერთეულმა 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.
46. 39-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 წარმოქმნება ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით, რომლებიც თავიდან ერთნაირი რისკის მატარებელია (მაგალითად, აქტივები და ვალდებულებები ფორვარდული ხელშეკრულებების 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); ან
- (ე) ზარალის წარმოქმნილი მოვლენების შედეგად აღებული ვალდებულებები მოსალოდნელია, რომ დაიფაროს მესამე მხარის მხრიდან სადაზღვევო პოლისის საფუძველზე წარდგენილი მოთხოვნის მეშვეობით.

47. ერთეულს, რომელიც ოპერაციებს ახორციელებს რამდენიმე ფინანსური ინსტრუმენტით ერთ კონტრაგენტთან, შეუძლია ამ კონტრაგენტთან დადოს „გენერალური შეთანხმება ურთიერთჩათვლის შესახებ“. ამგვარი შეთანხმებები ითვალისწინებს ვალდებულებების ერთდროულ შეწყვეტას ყველა ფინანსური ინსტრუმენტისათვის, რომელსაც მოიცავს შეთანხმება, ნებისმიერი ხელშეკრულების დარღვევის ან შეწყვეტის შემთხვევაში. ასეთი შეთანხმებები, ჩვეულებრივ, გამოიყენება საფინანსო დაწესებულებების მიერ გაკოტრების ან სხვა ისეთი მოვლენების თავიდან ასაცილებლად, რასაც გამოიწვევს კონტრაგენტის 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 39-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 ერთეულში წარმოქმნილი საკრედიტო რისკი უნდა განიმარტოს 73-ე პუნქტის შესაბამისად.

გამჟღავნება

48. მოცემული სტანდარტით გათვალისწინებული განმარტებითი შენიშვნების მიზანია ისეთი ინფორმაციის წარდგენა, რომელიც გააღრმავებს ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის, საქმიანობის შედეგებისა და ფულადი სახსრების ნაკადებისათვის საბალანსო და არასაბალანსო ფინანსური ინსტრუმენტების მნიშვნელობის აღქმას და დაეხმარება მომხმარებელს შეაფასოს ამ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების ოდენობა, პერიოდულობა და განსაზღვრულობა. ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული სპეციფიკური ინფორმაციის გარდა, რომელიც

შეეხება ცალკეული ფინანსური ინსტრუმენტების ნაშთებსა და ოპერაციებს, რეკომენდებულია, რომ ერთეულებმა წარმოადგინონ აღწერა იმის შესახებ, რა მასშტაბით გამოიყენება ფინანსური ინსტრუმენტები, ასევე მათთან დაკავშირებული რისკებისა და ფინანსური მიზნების დაკმაყოფილების შესახებ. ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების კონტროლის პოლიტიკის განხილვა მოიცავს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა რისკის წარმოშობის ჰეჯირება, არასასურველი რისკების კონცენტრაციის თავიდან აცილება და საკრედიტო რისკის შემცირების დამატებითი უზრუნველყოფა. ეს წარმოადგენს მნიშვნელოვან დამატებით პერსპექტივას, არსებული ან გამოშვებული კონკრეტული ინსტრუმენტებისაგან დამოუკიდებლად. ზოგიერთი ერთეული ამგვარ ინფორმაციას წარმოადგენს არა როგორც ფინანსური ანგარიშგების ნაწილს, არამედ - კომენტარებში, რომელიც თან ერთვის ამ ერთეულების ფინანსურ ანგარიშგებას.

49. ფინანსური ინსტრუმენტებით ოპერაციები შეიძლება მაშინ წარმოიშვას, როდესაც ერთეული თავის თავზე იღებს ან მესამე მხარეს გადასცემს ქვემოთ აღწერილ ერთ ან მეტ ფინანსურ რისკს. ამ ოპერაციებისათვის სტანდარტის მოთხოვნებით გათვალისწინებული განმარტებითი შენიშვნები მომხმარებელს უზრუნველყოფს ისეთი ინფორმაციით, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს დაეხმარება როგორც აღიარებულ, ასევე აუღიარებელ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული რისკების ხარისხის შეფასებაში.

(ა) ფასის რისკი - არსებობს სამი სახის ფასის რისკი: სავალუტო რისკი, საპროცენტო განაკვეთის რისკი და საბაზრო რისკი.

- (i) სავალუტო რისკს უწოდებენ ისეთ რისკს, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტის ღირებულება შეიძლება მერყეობდეს უცხოური სავალუტო კურსის ცვლილების შესაბამისად;
- (ii) საპროცენტო განაკვეთის რისკს უწოდებენ ისეთ რისკს, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტის ღირებულება შეიძლება მერყეობდეს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების ცვლილების გამო.
- (iii) საბაზრო რისკს უწოდებენ ისეთ რისკს, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტის ღირებულება შეიძლება მერყეობდეს საბაზრო ფასების ცვლილების გამო მიუხედავად იმისა, ეს ცვლილებები გამოწვეულია ცალკეული ფასიანი ქაღალდისათვის, ან მისი ემიტენტისათვის დამახასიათებელი ფაქტორების გამო, თუ იმ ფაქტორების გამო, რომელიც ზეგავლენას ახდენს ბაზარზე არსებულ ყველა ფასიან ქაღალდზე.

ცნება ფასის რისკი მოიცავს არა მარტო ზარალის, არამედ მოგების წარმოქმნის შესაძლებლობებსაც.

- (ბ) საკრედიტო რისკი არის რისკი იმისა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის ერთი მხარის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობა გამოიწვევს მეორე მხარის მიერ ფინანსური ზარალის მიღებას.
- (გ) ლიკვიდობის რისკი (რომელსაც ზოგჯერ ფულად რისკსაც უწოდებენ) არის რისკი რომლის წინაშეც ერთეული აღმოჩნდება ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ვალდებულებების დასაფარად საჭირო ფულადი სახსრების მოძიებასთან მიმართებაში არსებული სირთულეების გამო. ლიკვიდობის რისკი შეიძლება გამოწვეული იყოს ერთეულის მიერ ფინანსური აქტივების სწრაფი რეალიზაციის შეუძლებლობით რეალურ ღირებულებასთან მიახლოებულ ფასად. მაგალითად, საჯარო სექტორის ზოგიერთი ერთეულის შემთხვევაში, როგორცაა ცენტრალური მთავრობა, ლიკვიდობის რისკი შესაძლოა შემცირდეს საგადასახადო, ან მოცემული ერთეულის მიერ შემოდებული სხვა მოსაკრებლების განაკვეთების მომატებით.
- (დ) ფულადი სახსრების ნაკადების რისკი არის რისკი, როდესაც მონეტარულ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადის მოცულობა მერყეობს. მცოცავანაკვეთიანი სავალო ინსტრუმენტის შემთხვევაში, მაგალითად, ამგვარი რყევები იწვევს ფინანსური ინსტრუმენტის ეფექტური საპროცენტო განაკვეთების ცვლილებებს, ჩვეულებრივ, მის რეალურ ღირებულებაში შესაბამისი ცვლილებების გარეშე.

რისკის მართვის პოლიტიკის გამჟღავნება

- 50. ერთეულმა ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აღწეროს ფინანსური რისკის მართვის მიზნები და პოლიტიკა, თითოეული ძირითადი ტიპის პროგნოზირებული ოპერაციის ჰეჯირების პოლიტიკის აღწერის ჩათვლით, რომელთათვისაც გამოიყენება ჰეჯირების ბუღალტრული აღრიცხვა.
- 51. წინამდებარე სტანდარტი არ განსაზღვრავს მოთხოვნების შესაბამისად წარსადგენი ინფორმაციის არც ფორმას და არც მის ადგილს ფინანსურ ანგარიშგებაში. აღიარებული ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის, თუ სტანდარტით მოთხოვნილი ინფორმაცია წარდგენილი იქნება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, აუცილებელი აღარ არის ამ ინფორმაციის გამეორება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში. თუმცა, აუდიარებული ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მოცემული ინფორმაცია, ან დამატებითი ცხრილები, ინფორმაციის წარდგენის ძირითად საშუალებას წარმოადგენს. განმარტებითი შენიშვნები შეიძლება მოიცავდეს

ტექსტური აღწერილობისა და ცალკეული რაოდენობრივი მონაცემების ერთობლიობას, ინსტრუმენტის შინაარსისა და ერთეულისათვის მათი მნიშვნელობის შესაბამისად.

52. ცალკეული ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ წარსადგენი ინფორმაციის დეტალიზაციის დონის განსაზღვრა განსჯის საკითხია, იმის გათვალისწინებით, თუ რამდენად მნიშვნელოვანია ეს ინსტრუმენტები. აუცილებელია ბალანსის შეტანა ფინანსურ ანგარიშგებაში მომხმარებელთათვის უსარგებლო დეტალებით გადატვირთვასა და ზედმეტი აგრეგირების შედეგად მნიშვნელოვანი ინფორმაციის გაბუნდოვნებაში. მაგალითად, როდესაც ერთეული ერთ-ერთი მხარეა დიდი რაოდენობის ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებულ ხელშეკრულებებში, რომლებსაც ერთნაირი მახასიათებლები გააჩნია და ცალკე აღებული არც ერთი ხელშეკრულება არ არის მნიშვნელოვანი, მიზანშეწონილია, აგრეგირებული ინფორმაცია აისახოს ინსტრუმენტების ცალკეული კლასების მიხედვით. მეორე მხრივ, შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს ცალკეული ინსტრუმენტის შესაბამისი ინფორმაცია, მაგალითად, თუ ეს ინსტრუმენტი ერთეულის კაპიტალის სტრუქტურის მნიშვნელოვან ელემენტს წარმოადგენს.
53. ერთეულის ხელმძღვანელობა ფინანსურ ინსტრუმენტებს აჯგუფებს კლასების მიხედვით განმარტებით შენიშვნებში ასახავს ინფორმაციის შინაარსის შესაბამისად, კერძოდ ინსტრუმენტის ისეთი მახასიათებლების გათვალისწინებით, როგორიცაა ფინანსური ინსტრუმენტის ბუნება, ფინანსური ინსტრუმენტი აღიარებულია თუ არა, და თუ აღიარებულია, გამოყენებული შეფასების მეთოდი. საერთოდ, კლასები განისაზღვრება იმ საფუძველზე, რომელიც ერთმანეთისაგან განასხვავებს თვითღირებულებით აღრიცხულ მუხლებს რეალური ღირებულებით აღრიცხული მუხლებისაგან. როდესაც განმარტებით შენიშვნებში ან დამატებით ცხრილებში ასახული თანხები უკავშირდება აღიარებულ აქტივებს და ვალდებულებებს, მოცემულია საკმარისი ინფორმაცია, რათა შესაძლებელი იყოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში მნიშვნელოვანი მუხლების შედარება. როდესაც ერთეული ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული ხელშეკრულების მონაწილე მხარეა, რომელსაც მოცემული სტანდარტი არ ეხება, მაგალითად, საპენსიო დახმარებების პროგრამით, ან სადაზღვევო კონტრაქტებით გათვალისწინებული ვალდებულებების, ეს ინსტრუმენტები შეადგენს ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების ისეთ კლასს ან კლასებს, რომლებიც იმ კლასებისგან განცალკევებით უნდა აისახოს, რომელთაც წინამდებარე სტანდარტი ეხება.

ვადები, პირობები და სააღრიცხვო პოლიტიკა

54. ფინანსური აქტივების, ფინანსური ვალდებულებებისა და წილობრივი ინსტრუმენტების თითოეული ჯგუფისათვის, როგორც აღიარებული, ასევე აუღიარებელი, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:
- (ა) ინფორმაცია ფინანსური ინსტრუმენტების რაოდენობისა და ხასიათის შესახებ, იმ მნიშვნელოვანი ვადებისა და პირობების მითითებით, რომელმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების სიდიდეზე, მათი მიღების დროსა და განსაზღვრულობაზე; და
 - (ბ) სააღრიცხვო პოლიტიკა და ერთეულში დამკვიდრებული მეთოდები, მათ შორის აღიარების კრიტერიუმები და გამოყენებული შეფასების მეთოდები.
55. ფინანსური ინსტრუმენტის სახელშეკრულებო ვადები და პირობები მნიშვნელოვანი ფაქტორია, რომელიც გადამწყვეტ გავლენას ახდენს მომავალ პერიოდში მხარეთა მიერ მისაღები და გადასახდელი ფულადი სახსრების სიდიდეზე, მათ მიღების დროსა და განსაზღვრულობაზე. როდესაც აღიარებული და აუღიარებელი ფინანსური ინსტრუმენტები, ცალკე აღებული, ან როგორც ჯგუფი, მნიშვნელოვანია ერთეულის მიმდინარე ფინანსურ მდგომარეობასთან ან მის მომავალ საოპერაციო შედეგებთან მიმართებაში, მათი პირობები უნდა აისახოს განმარტებით შენიშვნებში. თუ არც ერთ ინსტრუმენტს გადამწყვეტი მნიშვნელობა არა აქვს მოცემული ერთეულის ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადებისათვის, ასეთი ინსტრუმენტების ძირითადი მახასიათებლები უნდა აღიწეროს მსგავსი ინსტრუმენტების შესაბამის ჯგუფებთან მიმართებაში.
56. როდესაც ერთეულის საკუთრებაში არსებული, ან მის მიერ გამოშვებული ფინანსური ინსტრუმენტები, ცალკე აღებული ან როგორც ჯგუფი, წარმოქმნის 49-ე პუნქტში განხილულ პოტენციურად მნიშვნელოვან რისკებს, შეიძლება აუცილებელი გახდეს სახელშეკრულებო ვადებისა და პირობების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა:
- (ა) ძირითადი, გამოცხადებული, ნომინალური და სხვა ანალოგიური თანხები, რომლებიც ზოგიერთი წარმოებული ინსტრუმენტისათვის, მაგალითად, როგორიცაა საპროცენტო განაკვეთიანი სვოპები (ე.წ. პირობითი თანხა), შეიძლება იყოს ის თანხა, რომლის მიხედვითაც უნდა მოხდეს მომავალ პერიოდში გადახდა;
 - (ბ) დაფარვის ვადის, ვადის გასვლის ან გარიგების განხორციელების თარიღი;
 - (გ) ფინანსური ინსტრუმენტის ერთ-ერთი მხარის ვადამდე დაფარვის უფლებები, იმ პერიოდის ან იმ თარიღის მითითებით,

როდესაც ეს უფლებები შეიძლება განხორციელდეს, აგრეთვე განხორციელების ფასი ან ფასების დიაპაზონი;

- (დ) ინსტრუმენტის ერთი ან მეორე მხარის უფლება განხორციელოს ინსტრუმენტის კონვერტირება, ან გაცვლა სხვა ფინანსურ ინსტრუმენტზე, ან რომელიმე სხვა აქტივზე, ან ვალდებულებაზე, იმ პერიოდის ან თარიღის მითითებით, როდესაც შეიძლება განხორციელდეს ეს უფლება, აგრეთვე კონვერტაციის ან გაცვლის კოეფიციენტ(ებ)ი;
 - (ე) ინსტრუმენტის ძირითადი თანხების დაგეგმილი მომავალი ფულადი სახსრების მიღების ან გადახდის ოდენობა და ვადები, ნაწილობრივი გადახდის ან ნებისმიერი დაფარვის ფონდის, ან სხვა ანალოგიური მოთხოვნების მითითებით;
 - (ვ) პროცენტების, დივიდენდების ან სხვა სახის პერიოდული გადახდების გამოცხადებული განაკვეთები, ან შესაბამისი თანხები და ამ გადახდების დრო;
 - (ზ) მიღებული გირაო, ფინანსური აქტივის შემთხვევაში, ან გაცემული, ფინანსური ვალდებულების შემთხვევაში;
 - (თ) თუ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადები გამოსახულია ერთეულის სამუშაო ვალუტისაგან განსხვავებული ვალუტით, უნდა მიეთითოს საანგარიშსწორებო ვალუტა;
 - (ი) თუ გათვალისწინებულია ინსტრუმენტის გადაცვლა, გადაცვლის შედეგად მისაღები ინსტრუმენტისათვის უნდა აისახოს ა) - თ) პუნქტებში მოცემული ინფორმაცია; და
 - (კ) ინსტრუმენტის ნებისმიერი პირობა ან ინსტრუმენტთან დაკავშირებული შეთანხმება, რომლის დარღვევა მნიშვნელოვნად შეცვლის სხვა პირობებსაც (მაგალითად, თუ მაქსიმალური თანაფარდობა მთლიან ვალდებულებასა და ნეტო აქტივებს/კაპიტალს შორის დარღვეულია, ობლიგაციის პირობებით, ეს გამოიწვევს ობლიგაციის მთლიანი ძირითადი თანხის დაუყოვნებლივ გადახდას).
57. როდესაც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ფინანსური ინსტრუმენტი განსხვავდება ინსტრუმენტის სამართლებრივი ფორმისაგან, სასურველია ერთეულმა ფინანსური ინსტრუმენტის შინაარსი ახსნას ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
58. ფინანსური ინსტრუმენტების სიდიდისა და ხასიათის შესახებ ინფორმაციის ვარგისიანობის დონე უფრო ამაღლდება, თუ ნათლად იქნება გაშუქებული ცალკეულ ინსტრუმენტებს შორის ნებისმიერი ისეთი ურთიერთკავშირი, რამაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს ერთეულში მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების

ოდენობაზე, დროზე ან განსაზღვრულობაზე. მაგალითად, მნიშვნელოვანია ჰეჯირების ურთიერთობების განმარტება, რომელიც შესაძლოა არსებობდეს მაშინ, როდესაც ცენტრალური სასესხო ერთეული ინვესტიციებს ფლობს აქციების სახით, რომლისთვისაც მან შეიძინა ფუთ-ოფციონი (გაყიდვის უფლება). ანალოგიურად, მნიშვნელოვანია „სინთეტიკური ინსტრუმენტების“ ელემენტებს შორის ურთიერთკავშირის ასახვა, მაგალითად ფიქსირებულგანაკვეთიანი სავალო ინსტრუმენტები, რომელიც წარმოიქმნა მცოცავი საპროცენტო განაკვეთით სესხის აღბის შედეგად და სვოპის შედეგად, რომელიც ითვალისწინებს მცოცავი საპროცენტო განაკვეთის შეცვლას ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთით. თითოეული შემთხვევისათვის, ერთეული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ინდივიდუალურად წარადგენს ფინანსურ აქტივებსა და ფინანსურ ვალდებულებებს მათი შინაარსის შესაბამისად. ისინი წარდგენილი იქნება ცალკე, ან ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულების იმ ჯგუფებში, რომელთაც ისინი განეკუთვნება. ფინანსური ინსტრუმენტისათვის დამახასიათებელი რისკის ცვლილების ხარისხი, რაც გამოწვეულია აქტივებსა და ვალდებულებებს შორის ურთიერთკავშირით, შეიძლება ნათელი გახდეს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის, თუ განმარტებით შენიშვნებში აისახება 56-ე პუნქტით გათვალისწინებული ინფორმაცია, თუმცა, ზოგჯერ, შეიძლება აუცილებელი გახდეს დამატებითი განმარტებები.

59. სსბასს 1-ის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, შესაბამისად ერთეულმა ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს მკაფიოდ და მოკლედ, მათ შორის, ერთეულში სამოქმედოდ შემოღებული ზოგადი პრინციპები და ასევე ამ პრინციპების გამოყენების მეთოდები ერთეულის სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და მოვლენების მიმართ. ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის განმარტებითი შენიშვნები უნდა ასახავდეს:

- (ა) კრიტერიუმებს, რომელიც გამოიყენება იმის დასადგენად, თუ როდის უნდა მოხდეს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულებების აღიარება და აღიარების შეწყვეტა;
- (ბ) ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების როგორც თავდაპირველი, ისე შემდგომი შეფასებისათვის გამოყენებული მეთოდები; და
- (გ) ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების შედეგად წარმოქმნილი შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარებისა და შეფასების მეთოდები.

60. ოპერაციების სახეები, რომლისთვისაც შესაძლოა საჭირო იყოს შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ ახსნა-განმარტებების წარდგენა, შემდეგია:

- (ა) ფინანსური აქტივების ტრანსფერი, რომელშიც არსებობს უწყვეტი დაინტერესება, ან მონაწილეობა ტრანსფერის განმახორციელებელი პირის მიერ ამ აქტივებში, მაგალითად, ფინანსური აქტივების სექურიტიზაცია, უკუშესყიდვის შეთანხმებები და უკან გამოსყიდვის შეთანხმებები;
 - (ბ) ტრასტისათვის ფინანსური აქტივების ტრანსფერი ვალდებულებების დასაფარად, როდესაც მათი დაფარვის ვადა დადგება ისე, რომ ტრანსფერის დროს ტრანსფერის განმახორციელებელი არ თავისუფლდება ამ ვალდებულებებისაგან. ამის მაგალითია შინაარსობლივად ლიკვიდაციის ფონდი;
 - (გ) ცალკეული ფინანსური ინსტრუმენტების შეძენა ან ემისია, როგორც ნაწილი ოპერაციების სერიისა, განკუთვნილი შეძენილი ან გამოშვებული ცალკეული ფინანსური ინსტრუმენტის ეფექტის სინთეზირებისათვის;
 - (დ) ფინანსური ინსტრუმენტების შეძენა ან ემისია რისკების ჰეჯირების მიზნით, მაგალითად, პროცენტული განაკვეთის სვოპი ფინანსური საიჯარო ვალდებულების ჰეჯირებისათვის; და
 - (ე) ისეთი მონეტარული ფინანსური ინსტრუმენტების შეძენა ან ემისია, რომელთა გამოცხადებული საპროცენტო განაკვეთი განსხვავდება ემისიის თარიღისათვის გავრცელებული საბაზრო განაკვეთებისაგან. მაგალითად ცენტრალური სასესხო ერთეულის მიერ ფასდაკლებით ობლიგაციების გამოშვება (იხილეთ საილუსტრაციო მაგალითები, პუქნტი: სმ26).
61. ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების შეფასების მეთოდების შესახებ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების ადეკვატური ინფორმაციით უზრუნველსაყოფად სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ ახსნა-განმარტებები უნდა შეიცავდეს ინფორმაციას არა მხოლოდ იმის შესახებ აქტივის ან ვალდებულების კონკრეტული ჯგუფის მიმართ შეფასების თვითღირებულების, რეალური ღირებულებისა თუ რაიმე სხვა საფუძველი იქნა გამოყენებული, არამედ მასში ასევე უნდა აისახოს თვით ამ საფუძვლის გამოყენების მეთოდიც. მაგალითად, იმ ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ, რომელიც თვითღირებულების მეთოდით არის ასახული, შესაძლოა საჭირო გახდეს ახსნა-განმარტების წარმოდგენა იმის შესახებ, თუ ერთეულმა როგორ აღრიცხა:
- (ა) შეძენის ან ემისიის დანახარჯები;
 - (ბ) მონეტარული ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების პრემიები და დისკონტირება;

- (გ) ცვლილებები განსაზღვრადი ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასებებში, რომლებიც მონეტარულ ფინანსურ ინსტრუმენტთან, მაგალითად საქონლის ფასთან ინდექსირებულ ობლიგაციებთან არის დაკავშირებული;
- (დ) იმ გარემოებებში მომხდარი ცვლილებები, რომლებიც განაპირობებს მნიშვნელოვან განუსაზღვრელობას მონეტარული ფინანსური აქტივებიდან მისაღები ყველა სახელშეკრულებო თანხის დროულად მიღებასთან დაკავშირებით;
- (ე) ფინანსური აქტივების რეალური ღირებულების შემცირება მათ საბალანსო ღირებულებასთან შედარებით ნაკლები თანხით; და
- (ვ) რესტრუქტურიზებული ფინანსური ვალდებულებები.

რეალური ღირებულებით ასახული ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებებისათვის ერთეულმა უნდა მიუთითოს საბალანსო ღირებულება განსაზღვრული ბაზარზე კოტირებული ფასების, დამოუკიდებელი შეფასებების, ფულადი სახსრების ნაკადის დისკონტირების ანალიზის, თუ სხვა შესაბამისი მეთოდის მიხედვით, და ასევე მიუთითოს ყველა მნიშვნელოვანი დაშვება, რომელიც გაკეთდა ამ მეთოდების გამოყენებისას. (იხილეთ საილუსტრაციო მაგალითები, პუნქტი: სმ27.)

62. ერთეულმა ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში უნდა მიუთითოს ის საფუძვლები, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში რეალიზებული ან არარეალიზებული მოგებისა და ზარალის, პროცენტისა და ფინანსურ აქტივებთან და ფინანსურ ვალდებულებებთან დაკავშირებული შემოსავლების და ხარჯების სხვა მუხლების ასახვისათვის. ამავე განმარტებაში აისახება ინფორმაცია იმის შესახებ, თუ რომელი მეთოდი იქნა გამოყენებული ჰეჯირების მიზნით ფლობილი ფინანსური ინსტრუმენტებით განპირობებული შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარებისათვის. როდესაც ერთეული შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლებს ნეტო მეთოდით წარადგენს, მიუხედავად იმისა, რომ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში შესაბამისი ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა არ მომხდარა, ამგვარი წარდგენის მიზეზი უნდა აისახოს იმ შემთხვევაში, თუ მისი გავლენა მნიშვნელოვანია.

საპროცენტო განაკვეთის რისკი

63. როგორც აღიარებული, ასევე აღიარებელი ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების თითოეული ჯგუფისათვის, ერთეულმა უნდა განმარტოს ინფორმაცია, საპროცენტო განაკვეთის რისკის არსებობის შესახებ, კერძოდ:

- (ა) ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საპროცენტო განაკვეთის გადაფასების თარიღი ან გადახდის თარიღი,

**იმისდა მიხედვით, თუ რომელი თარიღი უფრო ადრე დგება;
და;**

(ბ) ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი, თუ იგი გამოიყენება.

64. ერთეული ინფორმაციას წარადგენს გავრცელებული საპროცენტო განაკვეთების მომავალი ცვლილებების შედეგების მიმართ თავისი დამოკიდებულების შესახებ. საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების ცვლილება პირდაპირ გავლენას ახდენს ზოგიერთ ფინანსურ აქტივსა და ვალდებულებასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების სახელშეკრულებო თანხებზე (ფულადი სახსრების ნაკადების რისკი) და სხვა ფულადი სახსრების ნაკადების რეალურ ღირებულებაზე (ფასის რისკი).
65. დაფარვის თარიღების ან გადაფასების თარიღების შესახებ ინფორმაცია, თუ ისინი უფრო ადრე დგება, გვიჩვენებს იმ პერიოდის ხანგრძლივობას, რომლისთვისაც საპროცენტო განაკვეთები ფიქსირებულია, ხოლო ინფორმაცია ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის შესახებ გვიჩვენებს ფიქსირებული პროცენტის დონეებს. აღნიშნული ინფორმაციის ასახვის შედეგად ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელისათვის ცნობილი ხდება საპროცენტო განაკვეთის ფასის რისკის შეფასების საფუძველი, რის წინაშეც ერთეული დგას და აქედან გამომდინარე, მოგების მიღების ან ზარალის პოტენციური შესაძლებლობა ერთეულისათვის. იმ ინსტრუმენტებისათვის, რომელთა საპროცენტო განაკვეთები იცვლება მათი დაფარვის ვადამდე, საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით, შემდგომ ცვლილებამდე პერიოდის მითითება უფრო მეტად მნიშვნელოვანია, ვიდრე მისი დაფარვის ვადის აღნიშვნა.
66. ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საპროცენტო განაკვეთის შეცვლისა და დაფარვის თარიღების შესახებ ინფორმაციისათვის, დამატების სახით, ერთეულს შეუძლია თვითონ შეარჩიოს განმარტებითი ინფორმაცია მოსალოდნელი საპროცენტო განაკვეთის შეცვლის ან დაფარვის თარიღის შესახებ, როდესაც ისინი მნიშვნელოვნად განსხვავდება ხელშეკრულებით გათვალისწინებული თარიღებისაგან. ამგვარი ინფორმაცია შეიძლება განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს, მაგალითად მაშინ, როდესაც ერთეულს შეუძლია საკმარისად საიმედოდ განჭვრიტოს ფიქსირებულგანაკვეთიანი სესხების თანხები უძრავი ქონების გირავნობით, რომლებიც დაიფარება გადახდის თარიღამდე და ამ მონაცემებს იგი გამოიყენებს საპროცენტო განაკვეთის რისკის მართვისათვის. დამატებითი განმარტებითი ინფორმაცია მოიცავს იმ ფაქტის ახსნას, რომ ეს ინფორმაცია ეყრდნობა ხელმძღვანელობის ვარაუდს მომავალი მოვლენების შესახებ და განიმარტება, თუ როგორი დაშვებები იქნა გამოყენებული საპროცენტო განაკვეთის შეცვლის ან დაფარვის თარიღების მიმართ და რამდენად

განსხვავდება ისინი ხელშეკრულებით გათვალისწინებული თარიღებისაგან.

67. ერთეულმა უნდა აჩვენოს, რომელი ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები:

(ა) განიცდის საპროცენტო განაკვეთის ფასის რისკის გავლენას. მაგალითად, მონეტარული ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთით;

(ბ) განიცდის საპროცენტო განაკვეთის ფულადი სახსრების ნაკადების რისკის გავლენას. მაგალითად, მონეტარული ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები მცოცავი საპროცენტო განაკვეთით, რომელთა განსაზღვრა ხელახლა ხდება საბაზრო განაკვეთების ცვლილების შესაბამისად; და

(გ) არ განიცდის საპროცენტო განაკვეთის რისკის გავლენას. მაგალითად, ზოგიერთი სახის ინვესტიცია წილობრივ ფასიან ქაღალდებში.

68. მონეტარული ფინანსური ინსტრუმენტის ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი (ფაქტობრივი საპროცენტო განაკვეთი) არის განაკვეთი, რომლის გამოყენება დისკონტირებული ღირებულების გაანგარიშებისას იძლევა ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულებას. დისკონტირებული ღირებულების გაანგარიშებისას საპროცენტო განაკვეთი გამოიყენება საანგარიშგებო თარიღიდან მორიგი გადაფასების (ან დაფარვის) თარიღამდე მომავალი ფულადი სახსრების მისაღები და გადასახდელი თანხების ნაკადებისა და ამ თარიღისათვის მოსალოდნელი საბალანსო ღირებულების მიმართ (ძირითადი თანხა). ამორტიზებული ღირებულებით ასახული ფიქსირებულგანაკვეთიანი ინსტრუმენტისათვის ეს განაკვეთი არის ისტორიული განაკვეთი, ხოლო მცოცავი საპროცენტო განაკვეთის მქონე ინსტრუმენტისათვის, ან რეალური ღირებულებით ასახული ინსტრუმენტისათვის ეს არის მიმდინარე საბაზრო განაკვეთი. ეფექტურ საპროცენტო განაკვეთს ზოგჯერ უწოდებენ შემოსავლის დონეს დაფარვამდე, ან მორიგი გადაფასების თარიღამდე, და წარმოადგენს ინსტრუმენტის უკუგების შიდა ნორმას მოცემულ პერიოდში.

69. 63 (ბ) პუნქტის მოთხოვნები ეხება ობლიგაციებს, თამასუქებს, სესხებსა და სხვა ანალოგიურ მონეტარულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომლებიც გულისხმობს სამომავლოდ თანხების გადახდას და წარმოქმნის მესაკუთრისათვის შემოსავალს და ემიტენტისათვის დანახარჯებს, რომლებიც ასახავს ფულის დროით ღირებულებას. ეს მოთხოვნა არ ეხება ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტებს, როგორიცაა არამონეტარული და წარმოებული ინსტრუმენტები, რომელთათვისაც არ არსებობს განსაზღვრადი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი. მაგალითად, როდესაც ინსტრუმენტები წარმოადგენს საპროცენტო განაკვეთიან წარმოებულ

ინსტრუმენტებს, მათ შორის სვოპებს, პროცენტიან ფორვარდულ გარიგებებსა და ოფციონებს, რომლებიც განიცდიან ფასის ან ფულადი ნაკადების რისკების გავლენას საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების ცვლილებიდან გამომდინარე, ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის შესახებ ახსნა-განმარტება არ მოითხოვება. თუმცა, როდესაც ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა, ერთეულმა უნდა განმარტოს ისეთი ჰეჯირების ან კონვერსიის ოპერაციების გავლენის შედეგი საპროცენტო განაკვეთის რისკზე, როგორიცაა, მაგალითად, საპროცენტო სვოპი.

70. ერთეულს შესაძლოა კვლავ ჰქონდეს მისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშებიდან ამოღებულ ფინანსურ აქტივებთან დაკავშირებული საპროცენტო განაკვეთების რისკები ისეთი ოპერაციის შედეგად, როგორიცაა სექურიტიზაცია. ანალოგიურად, ერთეულს შესაძლოა ჰქონდეს საპროცენტო განაკვეთის რისკები ისეთი ოპერაციის შედეგად, რომლის დროსაც არ ხდება ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების აღიარება ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშებაში, მაგალითად, როგორიცაა ერთეულის მიერ სესხის გაცემა ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთით, ან ძირითად მწარმოებლებზე გვალვის, ან სტიქიური მოვლენებით გამოწვეული მდგომარეობის შემსუბუქებისათვის გასაცემი სესხები. ამგვარი გარემოებების არსებობის შემთხვევაში ერთეული განმარტავს ისეთ ინფორმაციას, რაც ფინანსური ანგარიშების მომხმარებლებს საშუალებას მისცემს გაიგონ ამ რისკის შინაარსი და მასშტაბი. ფინანსური აქტივების სექურიტიზაციის ან ფინანსური აქტივების ანალოგიური გადაცემის შემთხვევაში, განმარტებითი ინფორმაცია ჩვეულებისამებრ მოიცავს გადაცემული აქტივების შინაარსს, მათ გამოცხადებულ ძირითად თანხას, საპროცენტო განაკვეთსა და დაფარვის ვადას, ასევე იმ ოპერაციის პირობებს, რომელიც განაპირობებს საპროცენტო განაკვეთის რისკის შენარჩუნებას. სესხის გაცემის ვალდებულების შემთხვევაში, განმარტებითი შენიშვნები, ჩვეულებისამებრ, მოიცავს გამოცხადებულ ძირითად თანხას, საპროცენტო განაკვეთსა და გასასესხებელი თანხის გადახდის პირობებს და იმ ოპერაციის მნიშვნელოვან პირობებს, რომელიც წარმოშობს რისკს.
71. ერთეულის საქმიანობის შინაარსი და მასშტაბები ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებულ ოპერაციებში განსაზღვრავს, თუ როგორი ფორმით იქნება წარმოდგენილი ინფორმაცია საპროცენტო განაკვეთის რისკის შესახებ - ტექსტური, ცხრილური თუ, ამ ორი კომბინაციით. თუ ერთეული მნიშვნელოვანი რაოდენობის ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტებს ფლობს, რომლებიც ექვემდებარება საპროცენტო განაკვეთის ფასის ან ფულადი სახსრების ნაკადების რისკებს, შესაბამისი განმარტებითი ინფორმაციის წარსადგენად ერთელმა შეიძლება გამოიყენოს ერთი ან მეტი შემდეგი მიდგომა:

- (ა) იმ ფინანსური ინსტრუმენტების საბალანსო ღირებულებები, რომლებიც განიცდის საპროცენტო განაკვეთის ფასის რისკის გავლენას, შეიძლება წარდგენილ იქნას ცხრილების სახით, სადაც ინსტრუმენტები დაჯგუფებული იქნება სახელშეკრულებო დაფარვის ვადების ან გადაფასების თარიღის მიხედვით:
- (i) საანგარიშგებო თარიღიდან ერთი წლის ვადა;
 - (ii) ერთ წელზე მეტი და ხუთ წელზე ნაკლები პერიოდი საანგარიშგებო თარიღიდან;
 - (iii) ხუთი ან მეტი წელი საანგარიშგებო თარიღიდან;
- (ბ) როდესაც ერთეულის საქმიანობის შედეგები მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული საპროცენტო განაკვეთის რისკის გავლენის დონეზე, ან ამ გავლენის ცვლილებებზე, სასურველია მეტი დეტალური ინფორმაციის წარმოდგენა. ისეთ ერთეულს, როგორიცაა ცენტრალური სასესხო ერთეული, შეუძლია, მაგალითად, ფინანსური ინსტრუმენტების საბალანსო ღირებულებები ასახოს ცალკე ჯგუფებად, სახელშეკრულებო დაფარვის ვადების ან გადაფასების თარიღის მიხედვით:
- (i) საანგარიშგებო თარიღიდან ერთი თვის ვადა;
 - (ii) საანგარიშგებო თარიღიდან ერთ თვეზე მეტი და სამ თვეზე ნაკლები პერიოდი; და
 - (iii) საანგარიშგებო თარიღიდან სამ თვეზე მეტი და თორმეტ თვეზე ნაკლები პერიოდი.
- (გ) ანალოგიურად, ერთეულს შეუძლია საპროცენტო განაკვეთის ფულადი სახსრების ნაკადის რისკზე გავლენა წარმოადგინოს ცხრილის სახით, რომელშიც წარმოდგენილი იქნება მცოცავი საპროცენტო განაკვეთიანი ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების აგრეგირებული საბალანსო ღირებულებები, დაჯგუფებული მომავალი დაფარვის სხვადასხვა პერიოდის მიხედვით.
- (დ) ინფორმაცია საპროცენტო განაკვეთის შესახებ შეიძლება განიმარტოს ცალკეული ფინანსური ინსტრუმენტის მიხედვით, ან ფინანსური ინსტრუმენტების თითოეული ჯგუფისათვის წარდგენილ იქნას საშუალო შეწონილი საპროცენტო განაკვეთი, ან საპროცენტო განაკვეთების დიაპაზონი. ერთეული იმ ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომლებსაც აქვთ სხვადასხვა ვალუტით გამოხატული ნომინალური ღირებულება ან მნიშვნელოვნად

განსხვავებული საკრედიტო რისკები, აჯგუფებს ცალ-ცალკე კლასებად, როდესაც აღნიშნულ ფაქტორთა ზემოქმედების შედეგად ინსტრუმენტებს გააჩნია არსებითად განსხვავებული ეფექტური საპროცენტო განაკვეთები.

72. ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთეულმა შეიძლება სასარგებლო ინფორმაცია წარადგინოს საპროცენტო განაკვეთების რისკების ერთეულზე გავლენის შესახებ იმგვარად, რომ აჩვენოს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების გავრცელებულ დონეში მომხდარი ჰიპოთეზური ცვლილების გავლენა თავისი ფინანსური ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებაზე, სამომავლო შემოსავლებსა და ფულადი სახსრების ნაკადებზე. ინფორმაცია საპროცენტო განაკვეთის მგრძნობელობის შესახებ შეიძლება ემყარებოდეს დაშვებას, რომ საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებული საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები შეიცვლება 1%-ით. საპროცენტო განაკვეთების ცვლილების შედეგები მოიცავს მცოცავ საპროცენტო განაკვეთთან ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებულ საპროცენტო შემოსავალსა და ხარჯს, აგრეთვე ფიქსირებულგანაკვეთებიანი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგად წარმოშობილ მოგებას ან ზარალს. ანგარიშგებაში ასახული საპროცენტო განაკვეთის მგრძნობელობა შეიძლება შემოიფარგლოს საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების პირდაპირი ზემოქმედებით პროცენტთან ფინანსურ ინსტრუმენტებზე, რომელსაც ერთეული განკარგავს საანგარიშგებო თარიღისათვის, რადგან ფინანსურ ბაზრებზე და ცალკეულ ერთეულებზე საპროცენტო განაკვეთების ცვლილების არაპირდაპირი შედეგების საიმედო პროგნოზირება, როგორც წესი, შეუძლებელია. საპროცენტო განაკვეთის მგრძნობელობის შესახებ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვისას, ერთეული მიუთითებს საფუძვლებს, ნებისმიერი მნიშვნელოვანი დაშვების ჩათვლით, რომლის მიხედვითაც მომზადდა ინფორმაცია.

საკრედიტო რისკი

73. როგორც აღიარებული, ასევე აუღიარებელი ფინანსური აქტივების თითოეული ჯგუფისათვის ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ინფორმაცია ერთეულზე საკრედიტო რისკის გავლენის შესახებ, მათ შორის:

- (ე) ის თანხა, რომელიც ყველაზე უკეთესად ასახავს მაქსიმალური საკრედიტო რისკის გავლენას ერთეულზე საანგარიშგებო თარიღისათვის, ნებისმიერი სახის გირაოს რეალური ღირებულების გაუთვალისწინებლად, იმ შემთხვევაში, თუ მესამე პირები ვერ შეასრულებენ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებულ ვალდებულებებს;

(ვ) საკრედიტო რისკის მნიშვნელოვანი კონცენტრაცია.

74. ერთეული წარადგენს საკრედიტო რისკთან დაკავშირებულ ინფორმაციას, რათა მისი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს საშუალება მიეცეს, შეაფასოს კონტრაგენტების მხრიდან ვალდებულებების შეუსრულებლობით გამოწვეული საანგარიშგებო თარიღისათვის ერთეულის ხელთ არსებული ფინანსური აქტივებიდან მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების შემოსვლის შესაძლო შემცირება. ამგვარი შეუსრულებლობა განაპირობებს ფინანსური ზარალის აღიარებას ერთეულის ფინანსური საქმიანობის ანგარიშგებაში. 73-ე პუნქტის თანახმად, ერთეულს არ მოეთხოვება მომავალი ზარალის ალბათობის შეფასების შესახებ განმარტებითი შენიშვნების გაკეთება.
75. საკრედიტო რისკს დაქვემდებარებული თანხების ჩვენება განმარტებით შენიშვნებში, გირაოს რეალიზაციიდან პოტენციური დაფარვის გაუთვალისწინებლად („ერთეულის მაქსიმალური საკრედიტო რისკი“), მიზნად ისახავს:
- (ზ) ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს ინფორმაცია მიაწოდოს როგორც აღიარებული, ასევე აუღიარებული ფინანსური აქტივებისათვის საკრედიტო რისკს დაქვემდებარებული თანხების თანმიმდევრული შეფასების შესახებ; და
 - (თ) გაითვალისწინოს იმის შესაძლებლობა, რომ მოსალოდნელი მაქსიმალური ზარალი შეიძლება განსხვავდებოდეს აღიარებული ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულებისაგან ან აუღიარებელი ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულებისაგან, რომელიც სხვაგვარად არის ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში.
76. საკრედიტო რისკს დაქვემდებარებული აღიარებული ფინანსური აქტივების შემთხვევაში ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აქტივების საბალანსო ღირებულება, ზარალის დასაფარად შექმნილი ნებისმიერი ანარიცხის გამოკლებით, ჩვეულებრივ, წარმოადგენს საკრედიტო რისკს დაქვემდებარებულ თანხას. მაგალითად, რეალური ღირებულებით ასახული საპროცენტო განაკვეთიანი სვოპის შემთხვევაში, მოსალოდნელი მაქსიმალური ზარალი საანგარიშგებო თარიღისათვის, ჩვეულებრივ, არის სვოპის საბალანსო ღირებულება, რადგან იგი წარმოადგენს ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში სვოპის მიმდინარე საბაზრო განაკვეთებით ჩანაცვლების დანახარჯებს. ასეთ შემთხვევებში, საჭირო აღარ არის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული თანხის გარდა სხვა დამატებითი ინფორმაციის განმარტება. მეორეს მხრივ, როგორც ეს მოცემულია 77-ე და 78-ე პუნქტებში წარმოდგენილ მაგალითებში, ერთეულის მიერ აღიარებული ზოგიერთი ფინანსური აქტივის

პოტენციური მაქსიმალური ზარალი შესაძლოა მნიშვნელოვნად განსხვავდებოდეს ამ აქტივების საბალანსო ღირებულებისაგან, ან განმარტებით შენიშვნებში ასახული სხვა ისეთი თანხებისაგან, როგორიცაა რეალური ღირებულება ან ძირითადი თანხა. ასეთ შემთხვევებში, აუცილებელია დამატებითი ახსნა-განმარტებების წარდგენა 73 (ა) პუნქტის მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად.

77. ფინანსური აქტივი, რომელიც ექვემდებარება ფინანსურ ვალდებულებასთან ურთიერთათვის სამართლებრივ უფლებას, არ უნდა იქნას წარდგენილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ფინანსური ვალდებულების გამოკლებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მათი დაფარვა იგეგმება ნეტო თანხით ან ერთდროულად. მიუხედავად ამისა, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა მიუთითოს ურთიერთგადაფარვის სამართლებრივი უფლების არსებობის შესახებ, როდესაც ინფორმაციის წარდგენა ხდება 73-ე პუნქტის შესაბამისად. მაგალითად, როდესაც ერთეული მოელის ფინანსური აქტივის რეალიზაციიდან ამონაგებს ტოლი ან უფრო მეტი სიდიდის ფინანსური ვალდებულების დაფარვამდე, რომლის მიმართაც ერთეულს აქვს ურთიერთათვის სამართლებრივი უფლება, ერთეულს შეუძლია გამოიყენოს და განახორციელოს ურთიერთათვის ეს სამართლებრივი უფლება კონტრაგენტის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობის გამო მიღებული ზარალის თავიდან ასაცილებლად. თუმცა, თუ ერთეული კონტრაგენტის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობის გამო, აგრძელებს ან აპირებს ფინანსური აქტივის ვადის გაგრძელებას, მოსალოდნელი საკრედიტო რისკი კვლავ იარსებებს, თუ განახლებული პირობებით ამონაგების მიღება მოსალოდნელია ვალდებულების დაფარვის თარიღის შემდგომ პერიოდში. დროის კონკრეტულ მომენტში რისკის შემცირების შესახებ ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელთა ინფორმირებისათვის, ერთეული განმარტებით შენიშვნებში ასახავს ურთიერთათვის უფლების არსებობის ფაქტს და მისი გამოყენების შედეგებს, როდესაც ფინანსური აქტივის მიღება მოსალოდნელია ურთიერთათვის სამართლებრივი უფლების პირობების შესაბამისად. როდესაც მოსალოდნელია, რომ ფინანსური ვალდებულება, რომლის მიმართაც არსებობს ურთიერთათვის უფლება, დაიფარება ფინანსური აქტივის რეალიზაციამდე, ერთეული განიცდის საკრედიტო რისკის ზემოქმედებას აქტივის მთლიანი საბალანსო ღირებულებით, თუ კონტრაგენტი არ შეასრულებს თავის ვალდებულებას ერთეულის მიერ ფინანსური ვალდებულების დაფარვის შემდეგ.
78. ერთეულს შესაძლოა გაფორმებული ჰქონდეს ურთიერთათვის ერთი ან მეტი გენერალური ხელშეკრულება, რომლის მიზანია ერთეულის მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის შემცირება, მაგრამ არ აკმაყოფილებდეს ურთიერთათვის კრიტერიუმებს. როდესაც ამგვარი ურთიერთათვის გენერალური ხელშეკრულება

მნიშვნელოვნად ამცირებს ისეთ ფინანსურ აქტივებთან დაკავშირებულ საკრედიტო რისკს, რომელთა ურთიერთჩათვლა არ არის განხორციელებული ფინანსური ვალდებულებით იმავე კონტრაგენტთან, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარადგინოს დამატებითი ინფორმაცია ამ შეთანხმების გავლენის შესახებ. ამგვარ ახსნა-განმარტებებში აღინიშნება, რომ:

- (ა) ურთიერთჩათვლის გენერალური ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ფინანსურ აქტივებთან დაკავშირებული საკრედიტო რისკი გამოიქვითება მხოლოდ იმ ოდენობით, რომლითაც დაიფარება ერთეულის მიერ იმავე კონტრაგენტის მიმართ არსებული ფინანსური ვალდებულებები, ამ აქტივების რეალიზაციის შედეგად; და
- (ბ) თანხა, რომლითაც ერთეულის მთლიანი მოსალოდნელი საკრედიტო რისკი შემცირებულია ურთიერთჩათვლის გენერალური ხელშეკრულების საფუძველზე, შესაძლოა არსებითად შეიცვალოს ანგარიშგების თარიღის შემდეგ ხანმოკლე პერიოდის განმავლობაში, რადგან მასზე გავლენას ახდენს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ყველა ოპერაცია.

ასევე სასურველია, რომ ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში ასახოს ურთიერთჩათვლის გენერალური ხელშეკრულების პირობები, რაც განსაზღვრავს მისი საკრედიტო რისკის შემცირების სიდიდეს.

79. როდესაც არ არსებობს აუდიარებელ ფინანსურ აქტივთან დაკავშირებული საკრედიტო რისკი, ან რისკის მაქსიმალური გავლენა 54-ე პუნქტის შესაბამისად, წარმოდგენილი ინსტრუმენტის ძირითადი, გამოცხადებული, ნომინალური თანხის, ან სხვა ანალოგიური სახელშეკრულებო თანხის ტოლია, ან მისი რეალური ღირებულება წარმოდგენილია 84-ე პუნქტის შესაბამისად, დამატებითი განმარტებითი შენიშვნები არ მოითხოვება 73(ა) პუნქტთან შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად. თუმცა, ზოგიერთი აუდიარებელი ფინანსური აქტივის შემთხვევაში მაქსიმალური ზარალი, რომელიც აღიარებული იქნებოდა კონტრაგენტის მიერ შესაბამისი ინსტრუმენტის ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში, შესაძლოა არსებითად განსხვავდებოდეს 54-ე და 84-ე პუნქტების შესაბამისად ასახული თანხებისაგან. მაგალითად, ერთეულს შეიძლება ჰქონდეს აუდიარებელი ფინანსური აქტივის და აუდიარებელი ფინანსური ვალდებულების უდთიერთჩათვლით ზარალის შემცირების უფლება, რომელსაც სხვა შემთხვევაში ერთეული განიცდიდა. ასეთ შემთხვევებში, 73-ე(ა) პუნქტი 54-ე და 84-ე პუნქტებში მოცემული განმარტებების გარდა, მოითხოვს დამატებითი განმარტებითი შენიშვნების ასახვას.

80. მეორე მხარის ვალდებულების გარანტიით უზრუნველყოფა გარანტიის გამცემისათვის წარმოშობს საკრედიტო რისკს, რომელიც გათვალისწინებული იქნებოდა, 73-ე პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად განმარტებითი შენიშვნების გაკეთებისას. ასეთი ვითარება შეძლოა, მაგალითად, წარმოიშვას სექსურიტიზაციის ოპერაციის შედეგად, როდესაც ერთეული კვლავ ექვემდებარება მისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან ამოღებულ ფინანსურ აქტივებთან დაკავშირებულ საკრედიტო რისკს. თუ ერთეულს გააჩნია აქტივების მყიდველის საკრედიტო ზარალის რეგრესის წესით კომპენსირების ვალდებულება, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან ამოღებული აქტივების შინაარსი, ამ აქტივებისაგან ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადის თანხის ოდენობა და პერიოდულობა, ასევე განმარტებით შენიშვნებში ასახავს რეგრესული ვალდებულების პირობებს და ამ ვალდებულებით განპირობებული ზარალის მაქსიმალურ თანხას. ანალოგიურად, როდესაც ადგილობრივი მთავრობა საზოგადოებრივი ინფრასტრუქტურის კერძო სექტორის პროვაიდერის ვალდებულებებს გარანტიებით უზრუნველყოფს, განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს მაქსიმალური ზარალი, რომელიც შესაძლოა წარმოიშვას ამ ვალდებულების ფარგლებში პროვაიდერის მიერ თავისი ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში.
81. საკრედიტო რისკის კონცენტრაციის შესახებ განმარტებითი შენიშვნა მზადდება იმ შემთხვევებში, როდესაც ასეთი რისკების შესახებ ინფორმაციის მიღება შეუძლებელია ერთეულის საქმიანობის შინაარსისა და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ სხვა განმარტებებიდან და ისინი მნიშვნელოვანი ზარალის შესაძლებლობას იწვევს, მეორე მხარის მიერ ვალდებულებების შეუსრულებლობის შემთხვევაში. საკრედიტო რისკის მნიშვნელოვანი კონცენტრაციის იდენტიფიცირება ერთეულის ხელმძღვანელობის მიერ ერთეულისა და მისი დებიტორების მდგომარეობის გათვალისწინებით პროფესიული განსჯის საკითხია.
82. საკრედიტო რისკის კონცენტრაცია შესაძლოა წარმოიშვას ერთ დებიტორთან ან დებიტორების ჯგუფთან, რომელთაც აქვთ მსგავსი დამახასიათებელი ნიშნები, მაგალითად, მათი ვალდებულებების დაფარვის უნარიანობაზე, ერთნაირად მოახდენს გავლენას ეკონომიკაში მომხდარი ცვლილებები ან სხვა ფაქტორები. რისკის კონცენტრაციის გამომწვევი პირობები მოიცავს დებიტორების საქმიანობის შინაარსს, როგორიცაა მათი საქმიანობის დარგი, გეოგრაფიული გარემო და მსესხებელთა ჯგუფის კრედიტუნარიანობა. მაგალითად, სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული ნახშირის მადაროს, ჩვეულებისამებრ ექნება თავისი პროდუქციის გაყიდვიდან მისაღები სავაჭრო დებიტორული

დავალიანებები, რომელთა გადაუხდელობის რისკზე გავლენას ახდენს ელექტროენერგიის გენერირების ინდუსტრიაში ეკონომიკური ფაქტორების ცვალებადობა. ბანკს, რომელიც, როგორც წესი, საერთაშორისო მასშტაბით იძლევა სესხებს, შეიძლება დაუფარავი სესხების მნიშვნელოვანი თანხა ჰქონდეს ნაკლებად განვითარებულ ქვეყნებში და ამ გასესხებული თანხების დაბრუნების თვალსაზრისით ბანკის შესაძლებლობაზე შესაძლოა უპირველესად გავლენას ახდენდეს ამ ქვეყნებში არსებული ადგილობრივი ეკონომიკური პირობები.

83. საკრედიტო რისკის კონცენტრაციის შესახებ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა გულისხმობს იმ საერთო მახასიათებლების აღწერას, რომელიც განსაზღვრავს თითოეულ კონცენტრაციას და მაქსიმალურ საკრედიტო რისკს ყველა იმ აღიარებული და აუღიარებელი ფინანსური აქტივისათვის, რომელთაც ეს მახასიათებლები საერთო აქვთ.

რეალური ღირებულება

84. როგორც აღიარებული, ასევე აუღიარებელი ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების თითოეული ჯგუფისათვის ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ინფორმაცია რეალური ღირებულების შესახებ. როდესაც ფინანსური აქტივის, ან ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულების საკმარისად საიმედოდ განსაზღვრა პრაქტიკულად შეუძლებელია ვადების, ან ხარჯების გამო, ეს ფაქტი განსაზღვრავს ფინანსური ინსტრუმენტის ძირითადი მახასიათებლების შესახებ, რომლებიც გავლენას ახდენენ მის რეალურ ღირებულებაზე, ინფორმაციასთან ერთად უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში.
85. რეალურ ღირებულების შესახებ ინფორმაცია ფართოდ გამოიყენება ფინანსური მიზნებისათვის, ერთეულის საერთო ფინანსური მდგომარეობის დასადგენად და ცალკეული ფინანსური ინსტრუმენტის შესახებ გადაწყვეტილების მისაღებად. ეს ინფორმაცია ასევე საჭიროა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის მიერ მრავალი გადაწყვეტილების მისაღებად, რადგან ხშირად იგი ასახავს ფინანსური ბაზრების შეფასებას ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების შესახებ. რეალური ღირებულების ამსახველი ინფორმაცია იძლევა იმ ფინანსური ინსტრუმენტების შედარების საშუალებას, რომელთაც არსებითად ერთი და იგივე ეკონომიკური მახასიათებლები გააჩნია მიუხედავად მათი დანიშნულებისა და იმისა, თუ ვინ და როდის გამოუშვა ან შეიძინა ინსტრუმენტები. რეალური ღირებულება ნეიტრალურ საფუძველს ქმნის ერთეულის ხელმძღვანელობის მმართველობის უნარიანობის შესაფასებლად,

გვიჩვენებს რა, მიღებული გადაწყვეტილებების შედეგებს ფინანსური აქტივების შეძენის, გაყიდვის ან თავის განკარგულებაში დატოვების, აგრეთვე ფინანსური ვალდებულებების აღების, შენარჩუნებისა თუ დაფარვის შესახებ. როდესაც ერთეული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში არ ასახავს ფინანსურ აქტივს ან ფინანსურ ვალდებულებას რეალური ღირებულებით, მაშინ ეს ინფორმაცია უნდა აისახოს დამატებითი მნიშვნელობის სახით.

86. ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულება შესაძლოა განისაზღვროს საყოველთაოდ აღიარებული ერთი ან რამდენიმე მეთოდის გამოყენებით. რეალური ღირებულების შესახებ ინფორმაციის ახსნა-განმარტება მოიცავს გამოყენებულ მეთოდს და მისი გამოყენების დროს დაშვებულ ნებისმიერ მნიშვნელოვან დაშვებას.
87. რეალური ღირებულების განმარტება ეფუძნება დაშვებას, რომ ერთეული არის ფუნქციონირებადი ერთეული ლიკვიდაციის, საკმიაწობის მასშტაბის მნიშვნელოვანი შეკვეცის, ან არახელსაყრელი გარიგების დადების განზრახვის, ან საჭიროების გარეშე. ამდენად, რეალური ღირებულება არ არის ის თანხა, რომელსაც მიიღებდა ან გადაიხდიდა ერთეული იძულებითი ოპერაციის, არანებაყოფლობითი ლიკვიდაციის ან ქონების დაუყოვნებელი გაყიდვის დროს. თუმცა, ფინანსური აქტივების და ფინანსური ვალდებულებების რეალური ღირებულების განსაზღვრისას ერთეული ითვალისწინებს არსებულ გარემოებებს. მაგალითად, იმ ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულება, რომლის გაყიდვაც ერთეულმა გადაწყვიტა ნაღდ ფულზე უახლოეს მომავალში, განისაზღვრება იმ თანხით, რომლის მიღებასაც იგი ვარაუდობს ამ გაყიდვიდან. ასეთი დაუყოვნებლივი გაყიდვის შედეგად მისაღებ თანხაზე ზეგავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა მიმდინარე ლიკვიდობა და მოცემული აქტივის ინტენსივობა.
88. თუ ფინანსური ინსტრუმენტი იცვლება აქტიურ და ლიკვიდურ ბაზარზე, მათი კოტირებული საბაზრო ფასი წარმოადგენს რეალური ღირებულების საუკეთესო მტკიცებულებას. ფლობილი აქტივის ან გამოსაშვები ვალდებულების კოტირებული საბაზრო ფასი, ჩვეულებისამებრ, არის მყიდველის მიერ შეთავაზებული მიმდინარე ფასი, ხოლო შესაძენი აქტივის, ან ფლობილი ვალდებულების კოტირებული საბაზრო ფასი არის გამყიდველის მიერ მიმდინარე შეთავაზების ფასი, ან საწყისი ფასი. როდესაც არ არსებობს მყიდველის და გამყიდველის მიერ შეთავაზებული ფასები, ყველაზე ბოლო დროს განხორციელებული გარიგების ფასი შესაძლოა წარდგენილ იქნას, როგორც მიმდინარე რეალური ღირებულების მტკიცებულება, თუ ოპერაციის თარიღიდან საანგარიშგებო თარიღამდე ადგილი არ ჰქონია მნიშვნელოვან ცვლილებას

ეკონომიკურ გარემოებებში. როდესაც ერთეულს აქვს დაახლოებით თანაბარი მდგომარეობა აქტივებისა და ვალდებულებების თანაფარდობაში, მართებული იქნება მის მიერ გასაშუალებელი საბაზრო ფასების გამოყენება რეალური ღირებულების განსაზღვრის მიზნით.

89. იმ შემთხვევაში, როდესაც ბაზარზე საქმიანობა იშვიათია, მაშინ ბაზარი არ არის კარგად ჩამოყალიბებული (მაგალითად, საფონდო ბირჟის მიღმა არსებული ზოგიერთი ბაზარი), ან ბაზარზე განხორციელებული სავაჭრო გარიგებების რაოდენობა მცირეა შესაფასებელი ფინანსური ინსტრუმენტის სავაჭრო ერთეულების რაოდენობასთან შედარებით და კოტირებული ფასები შესაძლოა არ ასახავდეს ინსტრუმენტის რეალურ ღირებულებას. ასეთ შემთხვევებში, ასევე მაშინ, როდესაც კოტირებული საბაზრო ფასი არ არსებობს, შესაძლოა გამოყენებულ იქნას შეფასების მეთოდები რეალური ღირებულების საკმარისი საიმედოობით განსაზღვრის მიზნით, რათა დაკმაყოფილდეს წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები. იმ მეთოდებს, რომელიც ფინანსურ ბაზრებზე კარგად დამკვიდრებული შეფასების მეთოდებად მიიჩნევა, განეკუთვნება სხვა, არსებითად ანალოგიური ინსტრუმენტის მიმდინარე საბაზრო ღირებულებაზე მითითება, დისკონტირებული ფულადი სახსრების ნაკადის ანალიზი და ოფციონის შეფასების მოდელები. დისკონტირებული ფულადი სახსრების ნაკადის ანალიზის დროს ერთეული იყენებს დისკონტირების განაკვეთს, რომელიც უტოლდება არსებითად იგივე პირობებისა და მახასიათებლების მქონე ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის ბაზარზე არსებულ უპირატეს საპროცენტო განაკვეთს, ასევე, ითვალისწინებს დებიტორის კრედიტუნარიანობას, დარჩენილ ვადას, რომელზეც გათვლილია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საპროცენტო განაკვეთი, ძირითადი თანხის დაფარვის დარჩენილ ვადას და იმ ვალუტას, რომელითაც უნდა განხორციელდეს გადახდები.

90.

ერთეულის ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულება, მიუხედავად იმისა იგი საბაზრო ღირებულების მიხედვით არის განსაზღვრული, თუ სხვაგვარად, განისაზღვრება იმ ხარჯების გამოქვითვის გარეშე, რომელიც გაწეული იქნებოდა შესაბამისი ფინანსური ინსტრუმენტის გაცვლის, ან დაფარვის დროს. ეს დანახარჯები შესაძლოა შედარებით უმნიშვნელო იყოს იმ ინსტრუმენტებისათვის, რომელთა გაცვლა ხორციელდება ორგანიზებულ, ლიკვიდურ ბაზრებზე, მაგრამ შესაძლოა ისინი მნიშვნელოვანი იყოს სხვა ინსტრუმენტებისათვის. საოპერაციო ხარჯები შეიძლება შედგებოდეს გადასახადებისაგან და მოსაკრებლებისაგან, აგენტებისთვის, კონსულტანტებისათვის, ბროკერების ან დილერებისათვის გადახდილი ჰონორარისაგან და საკომისიებისაგან, ასევე მარეგულირებელი უწყებების, ან ფასიანი ქაღალდების ბირჟების მიერ შემოღებული მოსაკრებლებისაგან.

91. როდესაც ინსტრუმენტის გაცვლა არ ხორციელდება ორგანიზებულ ფინანსურ ბაზარზე, შესაძლოა მართებული არ იყოს ერთეულის მიერ ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების შეფასების ამსახველი ერთი თანხის განსაზღვრა და განმარტებით შენიშვნებში წარდგენა. ამის ნაცვლად, შესაძლოა უფრო სასარგებლო იყოს, თუ ერთეული განმარტებით შენიშვნებში წარმოადგენს თანხების იმ დიაპაზონს, რომელსაც გონივრულად მიიჩნევენ, რომ განეკუთვნება ფინანსური ინსტრუმენტი.
92. როდესაც რეალური ღირებულების შესახებ ინფორმაცია არ არის წარმოდგენილი იმის გამო, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მისი განსაზღვრა საკმარისი საიმედოობით, წარმოდგენილი უნდა იყოს ინფორმაცია, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს დაეხმარება თვითონ შეაფასონ ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების საბალანსო და რეალურ ღირებულებებს შორის შესაძლო სხვაობები. ფინანსური ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებასთან დაკავშირებული ძირითადი მახასიათებლების აუსახველობის მიზეზის განმარტების გარდა, საჭიროა წარდგენილ იქნას ინფორმაცია მოცემული ინსტრუმენტების ბაზრის შესახებ. ზოგიერთ შემთხვევაში, ფინანსური ინსტრუმენტების ვადებისა და პირობების შესახებ 54-ე პუნქტის შესაბამისად წარდგენილი ახსნა-განმარტება შესაძლოა საკმარის ინფორმაციას შეიცავდეს მოცემული ფინანსური ინსტრუმენტის მახასიათებლების შესახებ. გონივრული საფუძვლის არსებობისას, ერთეულის ხელმძღვანელობას შეუძლია წარმოადგინოს თავისი მოსაზრება იმ ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების რეალურ ღირებულებასა და საბალანსო ღირებულებას შორის ურთიერთდამოკიდებულების შესახებ, რომელთათვისაც რეალური ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია.
93. დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების თავდაპირველი ღირებულებით ასახული საბალანსო ღირებულება, რომელიც ექვემდებარება ჩვეულებრივ სავაჭრო საკრედიტო პირობებს, როგორ წესი, უახლოვდება რეალურ ღირებულებას. ანალოგიურად, დაფარვის განსაზღვრული ვადის არმქონე სადეპოზიტო ვალდებულების რეალური ღირებულება მოთხოვნისთანავე საანგარიშგებო თარიღისათვის გადასახდელი თანხაა.
94. რეალური ღირებულების შესახებ ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია იმ ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების ჯგუფებთან, რომლებიც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია რეალური ღირებულებისაგან განსხვავებული ღირებულებით, წარდგენილი იქნება იმდაგვარად, რომ შესაძლებელი იყოს საბალანსო ღირებულებისა და რეალური ღირებულების შედარება. შესაბამისად,

აღიარებული ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების რეალური ღირებულება ჯგუფდება კლასებად და ურთიერთჩათვლა ხორციელდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ განხორციელდა მათი შესაბამისი საბალანსო ღირებულებების ურთიერთჩათვლა. აუდიარებული ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების რეალური ღირებულების წარდგენა ხდება აღიარებული მუხლებისაგან გამოცალკევებულ ჯგუფად ან ჯგუფებად, ხოლო ურთიერთჩათვლა ხორციელდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ისინი აკმაყოფილებენ აღიარებული ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებებისათვის განსაზღვრულ ურთიერთჩათვლის კრიტერიუმებს.

რეალურ ღირებულებაზე მეტი თანხით ასახული ფინანსური აქტივები

95. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული ერთ ან ერთზე მეტ ფინანსურ აქტივს აღრიცხავს მათ რეალურ ღირებულებაზე მეტი თანხით, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში შემდეგი ინფორმაცია უნდა ასახოს:

- (ა) ინდივიდუალური აქტივების ან აღნიშნული ინდივიდუალური აქტივების შესაბამისი ჯგუფების საბალანსო ღირებულება და რეალური ღირებულება; და
- (ბ) საბალანსო ღირებულების შეუმცირებლობის მიზეზები, მათ შორის იმ მტკიცებულებათა შინაარსი, რომლის საფუძველზეც ხელმძღვანელობა მიიჩნევს, რომ მოხდება საბალანსო ღირებულების აღდგენა.

96. ხელმძღვანელობა პროფესიული განსჯის გამოყენებით განსაზღვრავს იმ თანხას, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია ფინანსური აქტივიდან, ასევე იგი იყენებს პროფესიულ განსჯას იმის განსასაზღვრისათვის, ჩამოწეროს თუ არა აქტივის საბალანსო ღირებულება, როდესაც იგი აჭარბებს რეალურ ღირებულებას. 95-ე პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს აწვდის საბაზისო ინფორმაციას აღიქვას ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული პროფესიული განსჯა და შეაფასოს ის შესაძლებლობა, რომ ვითარება შესაძლოა შეიცვალოს, რაც განაპირობებს აქტივის საბალანსო ღირებულების შემცირებას. როდესაც ეს მართებულია, 95 (ა) პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია იმდაგვარად უნდა დაჯგუფდეს, რომ ასახოს ის მიზეზები, რომელთა გამოც ხელმძღვანელობამ არ შეამცირა საბალანსო ღირებულება.

97. ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკა ფინანსური აქტივების ღირებულების შემცირების აღიარების შესახებ, რომლის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა 54-ე პუნქტის შესაბამისად ხორციელდება, ერთეულს ეხმარება განმარტოს, თუ რატომ არის მოცემული ფინანსური აქტივი რეალურ ღირებულებაზე უფრო მეტი თანხით ასახული. ამასთან, ერთეული წარმოადგენს მიზეზებს და მტკიცებულებას მოცემულ აქტივთან დაკავშირებით, რომლის

საფუძველზეც ხელმძღვანელობა ასკვნის, რომ მოხდება აქტივის საბალანსო ღირებულების აღდგენა. მაგალითად, დაფარვის ვადამდე ფლობილი ფიქსირებულგანაკვეთიანი სესხის რეალური ღირებულება, შესაძლოა შემცირდეს მის საბალანსო ღირებულებასთან შედარებით საპროცენტო განაკვეთების ზრდის შედეგად. ასეთ ვითარებაში, გამსესხებელმა შესაძლოა არ შეამციროს საბალანსო ღირებულება, რადგან არ არსებობს მტკიცებულება, რომ მსესხებელი არ შეასრულებს თავის მოვალეობას.

პროგნოზირებული მომავალი ოპერაციების ჰეჯირება

98. იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთეული ფინანსურ ინსტრუმენტს აღრიცხავს როგორც პროგნოზირებულ მომავალ ოპერაციებთან დაკავშირებული რისკების ჰეჯირებას, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- (ა) პროგნოზირებული ოპერაციების აღწერა იმ პერიოდის ჩათვლით, რა დრომდეც მოსალოდნელია მათი მოხდენა;
- (ბ) ჰეჯირების ინსტრუმენტების აღწერა; და
- (გ) ნებისმიერი გადავადებული, ან აუღიარებელი მოგების ან ზარალის თანხა და მათი შემოსავლებად ან ხარჯებად აღიარების საგარაუდო დრო.

99.

ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკაში უნდა მიეთითოს ის გარემოებები, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტი აღრიცხება ჰეჯირების ინსტრუმენტად, ასევე მის მიმართ გამოყენებული სპეციალური აღიარებისა და შეფასების მეთოდის შინაარსი. 98-ე პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს საშუალებას აძლევს აღიქვას პროგნოზირებული მომავალი ოპერაციების ჰეჯირების შინაარსი და შედეგები. აღნიშნული ინფორმაციის აგრეგირებულად წარდგენა დასაშვებია იმ შემთხვევაში, თუ ჰეჯირებული პოზიცია შედგება რამდენიმე პროგნოზირებული ოპერაციისაგან, ან ჰეჯირება განხორციელებულია რამდენიმე ფინანსური ინსტრუმენტის გამოყენებით.

100.

ხსნა-განმარტებებში 98-ე (გ) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, წარდგენილი თანხა შეიცავს ყველა დარიცხულ მოგებასა და ზარალს იმ ფინანსური ინსტრუმენტებიდან, რომლებიც გამიზნულია პროგნოზირებული მომავალი ოპერაციების ჰეჯირების ინსტრუმენტებად გამოყენებისათვის, მიუხედავად იმისა, აღნიშნული მოგება და ზარალი აღიარებულ იქნა თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში. დარიცხული მოგება ან ზარალი

შესაძლოა არ იყოს რეალიზებული, მაგრამ ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აისახოს ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღრებულებით აღრიცხვის შედეგად; მისი აღიარება შესაძლოა შეწყდეს, თუ ჰეჯირების ინსტრუმენტი აღიარებულია თვითღირებულებით, ან შესაძლოა რეალიზებული იყოს, თუ ჰეჯირების ინსტრუმენტი გაიყიდა, ან დაიფარა. თუმცა, თითოეულ ზემოაღნიშნულ შემთხვევაში ჰეჯირების ინსტრუმენტზე დარიცხული მოგება ან ზარალი არ იქნება აღიარებული ერთეულის ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში იმ დრომდე, სანამ არ დასრულდება ჰეჯირებული ოპერაცია.

სხვა განმარტებითი შენიშვნები

101. რეკომენდებულია დამატებითი განმარტებითი შენიშვნების წარდგენა იმ შემთხვევაში, როდესაც მოსალოდნელია, რომ ისინი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს დაეხმარება უკეთ აღიქვან ფინანსური ინსტრუმენტები. სასურველია შემდეგი ინფორმაციის წარდგენა:

- (ა) ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილების მთლიანი თანხა, რომელიც მოცემული პერიოდის შემოსავლად ან ხარჯად იქნა აღიარებული;
- (ბ) ჰეჯირებულ ინსტრუმენტებზე დარიცხული გადავადებული ან აუღიარებელი მოგების ან ზარალის მთლიანი თანხა, იმ ინსტრუმენტების გამოკლებით, რომელიც დაკავშირებულია პროგნოზირებული ოპერაციების ჰეჯირებასთან; და
- (გ) აღიარებული ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების საშუალო აგრეგირებული საბალანსო ღირებულება წლის განმავლობაში; აუღიარებელი ფინანსური აქტივების და ვალდებულებების საშუალო აგრეგირებული ძირითადი, გამოცხადებული, პირობითი და სხვა ანალოგიური თანხა წლის განმავლობაში, ასევე ყველა ფინანსური აქტივის და ფინანსური ვალდებულების საშუალო აგრეგირებული რეალური ღირებულება წლის განმავლობაში, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებული თანხები არ ასახავს იმ თანხებს, რომელიც წლის განმავლობაში არსებობდა.

გარდამავალი დებულებები

102. იმ შემთხვევაში, თუ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის წინამდებარე საერთაშორისო სტანდარტის პირველად შემოღების მომენტისათვის არ არსებობს შესადარისი ინფორმაცია წინა პერიოდებისათვის, არ მოითხოვება ამგვარი ინფორმაციის წარდგენა.

ძალაში შესვლის თარიღი

103. ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს 2003 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებულ პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის. რეკომენდებულია მისი ვადაზე ადრე გამოყენება. თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტს გამოიყენებს იმ პერიოდისათვის, რომელიც დაიწყო 2003 წლის 1 იანვრამდე, მან ეს ფაქტი უნდა აღნიშნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
104. როდესაც ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის ამ სტანდარტის ძალაში შესვლის შემდგომი თარიღისათვის ნერგავს სსბასს-ით განსაზღვრულ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, ეს სტანდარტი გამოიყენება ერთეულის ყოველწლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც ფარავს დარიცხვის მეთოდის დანერგვის თარიღისათვის ან მას შემდეგ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებს.

მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე მითითებები თან ერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს სსბასს 15-ის შემადგენელ ნაწილს.

სსბასს 15-ის მოთხოვნები —მიმოხილვა

- მდ1. ყველა ერთეულმა საჭიროა განიხილოს მოქმედების სფეროს 1-8 პუნქტები და გაითვალისწინოს ფინანსური ინსტრუმენტის განმარტება და შესაბამისი კომენტარები (9-21-ე პუნქტები) იმისათვის, რომ დაადგინოს ვრცელდება თუ არა მათზე ეს სტანდარტი და ფლობენ თუ არა ისინი ფინანსურ ინსტრუმენტებს.
- მდ2. იმ ერთეულებზე, რომელთაც მხოლოდ ფინანსური აქტივები გააჩნიათ, ვრცელდება 48-101-ე პუნქტები (განმარტებითი შენიშვნები).
- მდ3. იმ ერთეულებზე, რომელთაც მხოლოდ ფინანსური აქტივები გააჩნიათ, ვრცელდება 22-28-ე და 36-38-ე პუნქტები (წარდგენა), და 84-94-ე და 98-101-ე პუნქტები (განმარტებითი შენიშვნები).
- მდ4. იმ ერთეულებზე, რომელთაც მხოლოდ წილობრივი ინსტრუმენტები გააჩნიათ, ვრცელდება 22-28-ე და 36-38-ე პუნქტები (წარდგენა) და 50-62-ე და 98-101-ე პუნქტები (განმარტებითი შენიშვნები).
- მდ5. იმ ერთეულებზე, რომელთაც გააჩნიათ როგორც ფინანსური აქტივები, ასევე ფინანსური ვალდებულებები, დამატებით ვრცელდება 39-47-ე პუნქტები (წარდგენა).
- მდ6. იმ ერთეულებზე, რომელთაც გააჩნიათ როგორც ფინანსური აქტივები, ასევე წმინდა აქტივები/კაპიტალი, დამატებით ვრცელდება 29-35-ე პუნქტები (წარდგენა).
- მდ7. ყველა ინსტრუმენტისათვის მოითხოვება შესადარისი ინფორმაცია (იხილეთ სსბასს 1, *ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენა*, პუნქტი 60-63) გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ამგვარი ინფორმაცია არ არსებობს წინამდებარე სტანდარტის შემოღების პირველ წელს (პუნქტი102).

სტანდარტის გამოყენების, წარდგენისა და გამჟღავნების მოთხოვნების შეჯამება

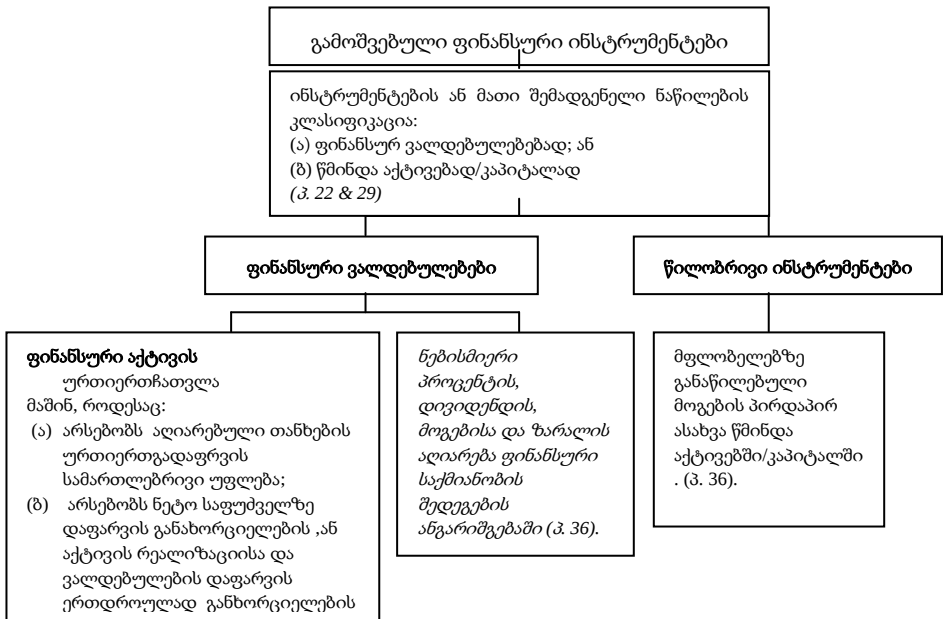
წინამდებარე ნაწილში მიმოხილულია ფინანსურ აქტივებთან, ფინანსურ ვალდებულებებთან და წილობრივ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული

მოთხოვნები. ქვემოთ მოცემულ ცხრილში წარმოდგენილია წინამდებარე სტანდარტში მუქი შრიფტით გამოყოფილი პუნქტები.

მოქმედების სფერო

მდ8. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ერთეულებზე, რომლებიც ანგარიშგებას დარიცხვის მეთოდის შესაბამისად ახორციელებენ. სახელმწიფო კომერციული საწარმოები არ შედის სსბასს მოქმედების სფეროში (მე-2 პუნქტი), თუმცა, საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობაში განმარტებულია, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები ხელმძღვანელობენ ფასს-ების მიხედვით. წინამდებარე სსბასს-ით არ მოითხოვება ამავე სტანდარტით განსაზღვრული წარდგენისა და გამჟღავნების წესების დაკმაყოფილება მე-4 პუნქტში იდენტიფიცირებული ინსტრუმენტების შემთხვევაში. კომენტარები სტანდარტის მოქმედების სფეროდან გამორიცხული ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ, მოცემულია 5-8 პუნქტებში.

წარდგენა: გამოშვებული ფინანსური ინსტრუმენტები



მდ9. წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენის მოთხოვნებს. ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიცირება შეიძლება ფინანსურ აქტივებად,

ფინანსურ ვალდებულებებზე ან წილობრივი ინსტრუმენტებზე. ეს ტერმინები განსაზღვრულია წინამდებარე სტანდარტის მე-9 პუნქტში. აღნიშნული ტერმინების შესახებ და აგრეთვე დამატებითი განხილვა, თუ რას წარმოადგენს ფინანსური ინსტრუმენტი, მოცემულია კომენტარების ნაწილის 10-21-ე პუნქტებში. წინამდებარე სტანდარტით გათვალისწინებული ფინანსური ინსტრუმენტების მაგალითები მოცემულია საილუსტრაციო მაგალითებში, პუნქტები: სმ3-სმ16.

კლასიფიკაცია

მდ10. წინამდებარე სტანდარტით ემიტენტს მოეთხოვება ფინანსური ინსტრუმენტის ან მისი კომპონენტების კლასიფიცირება ფინანსურ ვალდებულებად, ან როგორც წმინდა აქტივებად/წილობრივ კომპონენტად (22-ე პუნქტი). 23-28-ე პუნქტებში მოცემული კომენტარები ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის შეიცავს მითითებებს, რათა მათ განასხვავონ მოცემული ფინანსური ინსტრუმენტის შინაარსი, რაც ხელს შეუწყობს მომხმარებლებს შორის კლასიფიკაციის შესაბამისობას. საილუსტრაციო მაგალითებში, პუნქტები სმ18-სმ21, წარმოდგენილია იმ ინსტრუმენტების მაგალითები, რომელიც კლასიფიცირებული უნდა იქნას ვალდებულებებად, ან წმინდა აქტივებად/კაპიტალად.

მდ11. საგარუდოდ, საჯარო სექტორის მხოლოდ რამდენიმე ერთეული თუ გამოუშვებს რთულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს (30-ე პუნქტი). წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს ამგვარი ინსტრუმენტების გამოშვების შემთხვევაში ფინანსური ვალდებულებისა და წმინდა აქტივების/წილობრივი კომპონენტების ცალ-ცალკე კლასიფიცირებას და განმარტებით შენიშვნებში წარდგენას (29-ე პუნქტი). კომენტარების ნაწილის 31-33-ე პუნქტებში და საილუსტრაციო მაგალითებში, პუნქტები: სმ22 და სმ23, განხილულია სხვადასხვა შემთხვევები, როდესაც აუცილებელია განცალკევებული კლასიფიცირება. 34-ე და 35-ე პუნქტებში განხილულია ორი მეთოდი, რომლის მიხედვითაც ფინანსური ანგარიშგების შემდგენლებს შეუძლიათ საბალანსო ღირებულება მიაკუთვნონ სხვადასხვა კომპონენტებს, ხოლო საილუსტრაციო მაგალითებში, პუნქტი სმ24, წარმოდგენილია მაგალითი, თუ როგორ ხორციელდება ღირებულებების განაწილება კომპონენტებზე.

პროცენტი, დივიდენდი, ზარალი და მოგება

მდ12. წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს იმ შემთხვევებს, როდესაც ამგვარი მუხლები კლასიფიცირებული უნდა იქნას შემოსავლად, ან ხარჯად, ან პირდაპირ დადებეტდეს წმინდა აქტივებში/წილობრივ კომპონენტში (36 -ე პუნქტი). აღნიშნული კლასიფიკაციის შესახებ

დამატებითი მითითებები და დამაზუსტებელი კომენტარები მოცემულია 37-38ე პუნქტებში.

ურთიერთგადაფარვა

მდ13. წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს, თუ როდის უნდა განახორციელოს ერთეულმა ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში (39-ე პუნქტი). შემდგომი კომენტარები შეიცავს განმარტებას ინსტრუმენტების ურთიერთგადაფარვასა და ინსტრუმენტის აღიარების შეწყვეტას შორის არსებული განსხვავების შესახებ (41-ე პუნქტი), ასევე განხილულია ის პირობები, რომელიც უნდა არსებობდეს იმ დრომდე, სანამ მოხდება ურთიერთგადაფარვა (42-45-ე პუნქტები), ასევე წარმოდგენილია მაგალითები იმ სიტუაციების შესახებ, როდესაც დაუშვებელია ურთიერთგადაფარვა (46 და 47 პუნქტები). მე-40 პუნქტში მოცემულ მაგალითში განხილულია, თუ როდის შეიძლება ინსტრუმენტების ურთიერთგადაფარვა და მასში აღნიშნულია, რომ სხვა გარემოებების არსებობის შემთხვევაში მართებულია ინსტრუმენტის ცალკე წარდგენა მისი, როგორც აქტივის, ან ვალდებულების მახასიათებლების შესაბამისად. საილუსტრაციო მაგალითებში, პუნქტი სმ25, აღნიშნულია, რომ ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების კომპონენტებისაგან შემდგარი „სინთეზური ინსტრუმენტების“ ურთიერთგადაფარვა არ უნდა განხორციელდეს, თუ ისინი არ აკმაყოფილებენ 39-ე პუნქტით განსაზღვრულ ურთიერთგადაფარვის კრიტერიუმებს.

მდ14. აღნიშნულ შემთხვევებში დაშვებული ურთიერთგადაფარვა და განმარტებით შენიშვნებში წარდგენა დამატებით განხილულია წინამდებარე სტანდარტის 77-ე, 78-ე და 94-ე პუნქტებში.

გამჟღავნება

რისკის მართვის პოლიტიკა

ერთეულს მოეთხოვება წარმოადგინოს ფინანსური რისკის მართვის ამოცანებისა და პოლიტიკის აღწერა (50-ე პუნქტი).

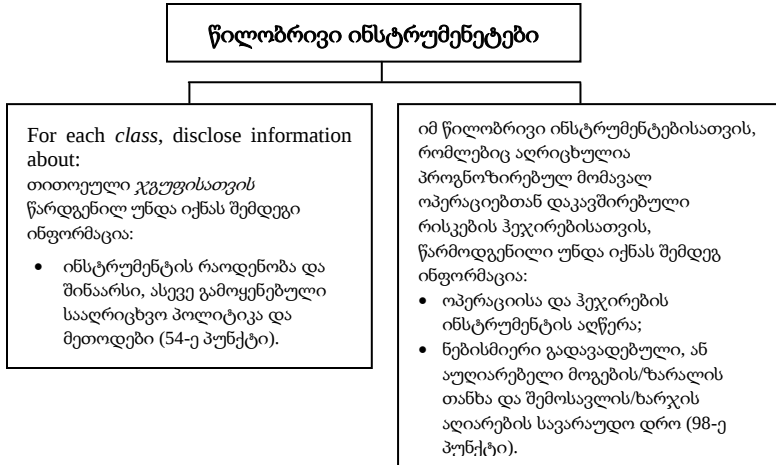
ფინანსური აქტივების გამჟღავნება



ფინანსური ვალდებულებების გამჟღავნება



წილობრივი ინსტრუმენტების გამჟღავნება



მდ15. ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი განმარტებითი შენიშვნების სრული მაგალითი მოცემულია საილუსტრაციო მაგალითებში, პუნქტი სმ31.

რისკი

მდ16. ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული სხვადასხვა სახის რისკები განხილულია წინამდებარე სტანდარტის 49-ე პუნქტში. წინამდებარე სტანდარტი (50-ე პუნქტი) მოითხოვს რისკის მართვის ამოცანებისა და პოლიტიკის შესახებ განმარტებების წარდგენას, ხოლო კომენტარების ნაწილში, 51-53-ე პუნქტებში, მითითებულია, რომ 50-ე პუნქტით გათვალისწინებული რისკების შესახებ წარსადგენი ინფორმაციის გარდა, ერთეულის ხელმძღვანელობას პროფესიულ განსჯაზე დაყრდნობით შეუძლია განსაზღვროს რა ფორმატით, რომელ ნაწილში და რამდენად დეტალურად უნდა წარადგინოს მოთხოვნილი ინფორმაცია.

ვადები, პირობები და სააღრიცხვო პოლიტიკა

მდ17. წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს ფინანსური ინსტრუმენტების რაოდენობისა და შინაარსის, ასევე გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მეთოდების შესახებ ინფორმაციის წარდგენას (54-ე პუნქტი). კომენტარების ნაწილში, 55-62-ე პუნქტები, და საილუსტრაციო მაგალითებში, პუნქტები: სმ26 და სმ27 მოცემულია მითითებები იმ სახის ინფორმაციის შესახებ, რომლის წარდგენაც შესაძლოა მართებული იყოს და ასევე იმ შემთხვევების შესახებ, როდესაც მოითხოვება ინფორმაციის წარდგენა.

საპროცენტო განაკვეთის რისკი

მდ18. საპროცენტო განაკვეთის რისკის შესახებ 63-ე პუნქტით მოთხოვნილი განმარტებითი შენიშვნების წარდგენის მიზეზები და მითითებები იმ სახის ინფორმაციის შესახებ, რომლის წარდგენაც მოითხოვება, მოცემულია კომენტარების ნაწილში, 64-70-ე პუნქტებში. ამ ინფორმაციის წარდგენის შესახებ მითითებები კი წარმოდგენილია 71-ე და 72-ე პუნქტებში.

საკრედიტო რისკი

მდ19. ფინანსური აქტივებისათვის საპროცენტო განაკვეთის რისკის შესახებ ინფორმაციის წარდგენის მიზეზები მოცემულია წინამდებარე სტანდარტის 74-ე და 75-ე პუნქტებში. კომენტარების ნაწილის 76-83-ე პუნქტები მკითხველს სთავაზობს იმ შემთხვევების მაგალითების განხილვას, როდესაც სასურველია, ან სავალდებულოა დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა საკრედიტო რისკის შესახებ.

რეალური ღირებულება

მდ20. წინამდებარე სტანდარტის 85-ე პუნქტში განმარტებულია, თუ რატომ მოითხოვება რეალური ღირებულების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა წინამდებარე სტანდარტით. რეალური ღირებულების განსაზღვრა განხილულია წინამდებარე სტანდარტის 86-91-ე და 93-ე პუნქტებში.

მდ21. წინამდებარე სტანდარტის 84-ე პუნქტი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს ათავისუფლებს ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების თითოეული ჯგუფისათვის რეალური ღირებულების შესახებ ინფორმაციის წარდგენისაგან იმ შემთხვევაში, როდესაც ამის განხორციელება პრაქტიკულად შეუძლებელია დროის ან ხარჯების ფაქტორის გამო. რეალური ღირებულების წარდგენისაგან ამგვარი გათავისუფლების შესახებ ინფორმაცია მოცემულია კომენტარების ნაწილის 92-ე პუნქტში.

მდ22. იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების ჯგუფები ასახულია რეალური ღირებულებისაგან განსხვავებული ღირებულებით, 94-ე პუნქტში აღნიშნულია, რომ ინფორმაცია ისე უნდა იყოს წარდგენილი, რომ შესაძლებელი გახდეს საბალანსო ღირებულებისა და რეალური ღირებულების შედარება.

რეალურ ღირებულებაზე მეტი თანხით ასახული ფინანსური აქტივები

მდ23. ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთეულის ხელმძღვანელობა გადაწყვეტს, რომ ფინანსური აქტივების საბალანსო ღირებულება არ შეამციროს მის რეალურ ღირებულებამდე. როდესაც ასეთ შემთხვევას აქვს ადგილი 95-ე პუნქტით ერთეულს მოეთხოვება გარკვეული ინფორმაციის ასახვა განმარტებით შენიშვნებში. 96-ე და 97-ე პუნქტებში განხილულია აღნიშნული საკითხი.

პროგნოზირებული მომავლი ოპერაციების ჰეჯირება

მდ24. 98-ე პუნქტი მოითხოვს გარკვეული განმარტებითი შენიშვნების გაკეთებას იმ ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ, რომლებიც გამოყენებულია პროგნოზირებული მომავალი ოპერაციების რისკის ჰეჯირებისათვის. 99-ე პუნქტში განმარტებულია, თუ რატომ არის მნიშვნელოვანი ამგვარი განმარტებითი შენიშვნების გაკეთება. იმავე პუნქტში მოცემულია მითითებები იმის შესახებ, თუ როდისაა შესაძლებელი ამგვარი ინფორმაციის წარდგენა აგრეგირებულ საფუძველზე. მე-100 პუნქტი განმარტავს მუხლების იმ ტიპებს, რომლებიც ჩართული იქნებოდა 98-ე (გ) ქვეპუნქტში, რომელიც შეეხება ნებისმიერი გადავადებული, ან აუღიარებელი მოგების ან ზარალის შესახებ განმარტებითი შენიშვნების წარდგენას.

სხვა განმარტებითი შენიშვნები

მდ25. წინამდებარე სტანდარტით რეკომენდირებულია, რომ ფინანსური ანგარიშგების შემდგენლებმა ისეთი ინფორმაცია წარადგინონ, რომლის შედეგადაც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები უკეთ აღიქვავენ ფინანსურ ინსტრუმენტებს. ამგვარი განმარტებითი შენიშვნების მაგალითები მოცემულია 101-ე პუნქტში.

საილუსტრაციო მაგალითები

ქვემოთ მოცემული მაგალითები დაერთვის სსბასს 15-ს, მაგრამ არ წარმოადგენს მის შემადგენელ ნაწილს.

- სმ1. წინამდებარე დანართში თვალსაჩინოდ არის წარმოდგენილი მაგალითები, რომელიც შეეხება სსბასს 15-ის ცალკეული ასპექტების გამოყენებას სხვადასხვა ტიპური ფინანსური ინსტრუმენტების მიმართ. დანართში წარმოდგენილი დეტალური მაგალითები მხოლოდ თვალსაჩინოებისთვის არის მოტანილი და არ წარმოადგენს სტანდარტის გამოყენების ერთადერთ მეთოდს მაგალითებში განხილული კონკრეტული გარემოებების შემთხვევაში. მოცემულ მაგალითებში დაშვებული ერთი ან ორი ფაქტის შეცვლის შედეგად შესაძლებელია მნიშვნელოვნად შეიცვალოს კონკრეტული ფინანსური ინსტრუმენტის შესაბამისი წარდგენის, ან განმარტებით შენიშვნებში ასახვის შესახებ დასკვნები. მოცემულ დანართში წარმოდგენილ მაგალითებში არ არის განხილული სტანდარტით გათვალისწინებული ყველა მოთხოვნის გამოყენება. ყველა შემთხვევაში სტანდარტის დებულებებს ენიჭება უპირატესობა.
- სმ2. წინამდებარე სტანდარტში არ არის განხილული ფინანსური ინსტრუმენტის აღიარება ან შეფასება. თვალსაჩინოების მიზნისათვის შესაძლოა დაშვებულ იყოს აღიარებისა და შეფასების გარკვეული პრაქტიკა, თუმცა მათი შესრულება არ არის სავალდებულო.

განმარტებები

ფინანსური ინსტრუმენტების, ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების გავრცელებული სახეები

- სმ3. ვალუტა (ფულადი სახსრები) არის ფინანსური აქტივი, რადგან იგი წარმოადგენს გაცვლის საშუალებას და ამდენად - საფუძველს ყველა ოპერაციის შესაფასებლად და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვისათვის. ზანკში ან ანალოგიურ ფინანსურ ინსტიტუტში ანაბარის სახით შეტანილი ფულადი სახსრები განიხილება ფინანსურ აქტივად, რადგან იგი წარმოადგენს დეპოზიტორის სახელშეკრულებო უფლებას ანგარიშზე არსებული ნაშთის ფარგლებში მოცემული ფინანსური ინსტრუმენტიდან გაიტანოს ფულადი სახსრები, ან გამოწეროს ჩეკი ან სხვა ანალოგიური ინსტრუმენტი კრედიტორის წინაშე არსებული ფინანსური ვალდებულების დასაფარად.
- სმ4. ფინანსური აქტივების, - რომელიც წარმოადგენს მომავალში ფულადი სახსრების მიღების სახელშეკრულებო უფლებას და შესაბამის ფინანსურ ვალდებულებებს, რომელიც წარმოადგენს მომავალში ფულადი სახსრების გადახდის სახელშეკრულებო ვალდებულებას, - ტიპური მაგალითებია:

- (ა) მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები და ვალდებულებები;
- (ბ) მისაღები და გასანაღდებელი ვალდებულებები;
- (გ) მისაღები და გადასახდელი სესხები;
- (დ) მისაღები და გასანაღდებელი ობლიგაციები.

თითოეულ შემთხვევაში, ერთი მხარის სახელშეკრულებო უფლება მიიღოს (ან ვალდებულება გადაიხადოს) ფულადი სახსრები შეესაბამება მეორე მხარის მოკორესპონდენტო ვალდებულების გადახდის (ან აქტივის მიღების) უფლებას.

სმ5. სხვა სახის ფინანსური ინსტრუმენტია ის ინსტრუმენტი, რომლის ეკონომიკურ სარგებელს წარმოადგენს ფინანსური აქტივის, მაგრამ არა ფულადი სახსრების, მიღება ან გაცემა. მაგალითად, გასანაღდებელი თამასუქები, რომელთა დაფარვა ხდება მაღალრეიტინგული ობლიგაციებით, მფლობელს სახელშეკრულებო უფლებას აძლევს მიიღოს, ხოლო ემიტენტს აძლევს სახელშეკრულებო ვალდებულებას მიაწოდოს ობლიგაციები და არა ფულადი სახსრები. ობლიგაციები წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს, რადგან ეს არის ემიტენტის ვალდებულება გადაიხადოს ფულადი სახსრები. ამიტომ ობლიგაციები მფლობელისათვის ფინანსური აქტივია, ხოლო მისი ემიტენტისათვის წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას.

სმ6. სსბასს 13-ის მიხედვით, ფინანსური იჯარა აღირიცხება როგორც რეალიზაცია გადავადებული გადახდის პირობებით. მიჩნეულია, რომ საიჯარო ხელშეკრულება უპირველეს ყოვლისა არის მეიჯარის უფლება მიიღოს, ხოლო მოიჯარის ვალდებულება გადაიხადოს გადასახდელების ნაკადი, რომელიც არსებითად იგივეა, რაც სავალო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ძირითადი თანხების და პროცენტის შერეული გადახდა. მოიჯარე თავის ინვესტიციებს ასახავს საიჯარო ხელშეკრულების თანახმად მისაღები თანხების ოდენობით და არა როგორც იჯარით გაცემულ აქტივს. მეორეს მხრივ, საოპერაციო იჯარა, უპირველეს ყოვლისა, განიხილება როგორც დაუსრულებელი ხელშეკრულება, რომელიც მეიჯარეს ავალდებულებს აქტივი გამოსაყენებლად გადასცეს მომავალ პერიოდში მისაღები ანაზღაურების სანაცვლოდ, გაწეული მომსახურების გასამრჯელოს ანალოგიურად. მეიჯარე აგრძელებს იჯარით გაცემული აქტივის, და არა ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ მომავალში მისაღები თანხის აღრიცხვას. შესაბამისად, ფინანსური იჯარა განიხილება როგორც ფინანსური ინსტრუმენტი, ხოლო საოპერაციო იჯარა არ შეიძლება მიეკუთვნოს ფინანსურ ინსტრუმენტს (იმ შემთხვევის გარდა, რომელიც შეეხება ცალკეულ გადასახდელებს, რომელთა გადახდის ვადა უკვე დადგა).

წილობრივი ინსტრუმენტები

სმ7. ჩვეულებისამებრ, საჯარო სექტორის ერთეულები, ნაწილობრივ-პრივატიზირებული სახელმწიფო კომერციული საწარმოების გარდა, არ ახორციელებენ წილობრივი ინსტრუმენტების ემისიას. წილობრივი ინსტრუმენტების მაგალითებია ჩვეულებრივი აქციები, გარკვეული ტიპის პრივილეგიური აქციები და გარანტები, ან ოფციონები ემიტენტი ერთეულის ჩვეულებრივი აქციების ხელმოწერაზე ან შეძენაზე. ერთეულის ვალდებულება გამოუშვას საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები, რომელსაც სხვა მხარეს გაუცვლის ფინანსურ აქტივებში, არ არის პოტენციურად არახელსაყრელი, რადგან აღნიშნულის შედეგად გაიზრდება წმინდა აქტივები/კაპიტალი და ერთეულს ვერ მიაყენებს ზარალს. შესაძლებლობა იმის, რომ ერთეულის წმინდა აქტივების/სააქციო კაპიტალის მფლობელებმა შესაძლოა აღმოაჩინონ, რომ მათი წილის რეალური ღირებულება შემცირდა აღნიშნული ვალდებულების შედეგად, არ განაპირობებს ამ ვალდებულების არახელსაყრელობას თვითონ ერთეულისათვის.

სმ8. ერთეულის მიერ შეძენილი ოფციონი, ან სხვა ანალოგიური ინსტრუმენტი, რომელიც მას თავისი საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტის გამოსყიდვის უფლებას აძლევს, არ განიხილება ერთეულის ფინანსურ ინსტრუმენტად. ამ ოფციონის განხორციელების შედეგად ერთეული ვერ მიიღებს ფულად სახსრებს, ან სხვა რომელიმე ფინანსურ აქტივს. ოფციონის განხორციელება პოტენციურად ხელსაყრელი არ არის ერთეულისათვის, რადგან იგი განაპირობებს წმინდა აქტივების/სააქციო კაპიტალის შემცირებას და აქტივების გასვლას ერთეულიდან. საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების გამოსყიდვის ან ანულირების შედეგად ერთეულის მიერ აღრიცხული ნებისმიერი ცვლილება წმინდა აქტივებში/კაპიტალში წარმოადგენს წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემას წილობრივი ინსტრუმენტების იმ მფლობელთათვის, რომელთაც დათმეს თავიანთი წილი წმინდა აქტივებში/კაპიტალში, ასევე - მათთვის, ვინც კვლავ ფლობს წილს წმინდა აქტივებში/კაპიტალში, და არა ერთეულის შემოსულობას ან ზარალს.

წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები

სმ9. თავდაპირველად წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები ერთ მხარეს აძლევს სახელშეკრულებო უფლებას სხვა მხარეს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით, ან აძლევს სახელშეკრულებო ვალდებულებას ფინანსური აქტივები სხვა მხარეს გაუცვალოს მისთვის პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით. ზოგიერთი ინსტრუმენტი მოიცავს გაცვლის უფლებასაც და ვალდებულებასაც. რადგან წარმოებული ინსტრუმენტებისთვის გაცვლის პირობები თავიდანვე განისაზღვრება, ფინანსურ ბაზრებზე ფასების ცვლილებებთან ერთად ეს პირობები შეიძლება ხელსაყრელი ან არახელსაყრელი გახდეს.

სმ10. ფუთ-ოფციონი ან ქოლ-ოფციონი ფინანსური ინსტრუმენტების გასაცვლელად 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 მომავალ ეკონომიკურ სარგებელზე ან შესაძლოა მომავალში განიცადოს ზარალი ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილებების გამო. მფლობელის სახელშეკრულებო უფლება და ოფციონის გამყიდველის ვალდებულება აკმაყოფილებს შესაბამისად ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების განმარტებებს. ოფციონის ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული ფინანსური ინსტრუმენტი შესაძლოა იყოს ნებისმიერი ფინანსური აქტივი აქციებისა და პროცენტის ვალდებულებების ჩათვლით. ოფციონი გამყიდველისაგან შეიძლება მოითხოვდეს სავალ ინსტრუმენტის ემისიას და არა ფინანსური აქტივის გადაცემას, მაგრამ ოფციონის საფუძვლად აღებული ინსტრუმენტი დარჩება მფლობელის ფინანსურ ინსტრუმენტად ოფციონის განხორციელების მიუხედავად. ოფციონის მფლობელის უფლება აქტივები გაცვალოს პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით, ხოლო 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. ფინანსური აქტივის გარდა სხვა აქტივის (მაგალითად საქონლის) შესყიდვის ან გაყიდვის ოფციონი არ წარმოქმნის ფინანსურ აქტივს ან ფინანსურ ვალდებულებას, რადგან იგი ვერ აკმაყოფილებს ფინანსური აქტივების მიღების ან მიწოდების, ან ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლის შესახებ განმარტებებით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს.

სმ11. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის მეორე მაგალითია ფორვარდული ხელშეკრულება ექვსთვიანი დაფარვის ვადით, რომლის მიხედვითაც ერთი მხარე (მყიდველი) ვალდებულებას იღებს გასცეს 1,000,000 ფულადი ერთეული (ფე), 1,000,000 ფე ნომინალური ღირებულების ფიქსირებულ განაკვეთიანი სახელმწიფო ობლიგაციების სანაცვლოდ, ხოლო მეორე მხარე (მყიდველი) - ვალდებულებას იღებს გასცეს 1,000,000 ფე ნომინალური ღირებულების მქონე ფიქსირებულგანაკვეთიანი სახელმწიფო ობლიგაციები, 1,000,000 ფე-ის 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 ნომინალურ ღირებულებას, პირობები შეიცვლება მყიდველის

სასარგებლოდ და არახელსაყრელი გახდება გამყიდველისათვის; თუ ობლიგაციების საბაზრო ფასი დაეცემა 1,000,000-ზე დაბლა, შედეგი საპირისპირო იქნება. მყიდველს აქვს როგორც სახელშეკრულებო უფლება (ფინანსური აქტივი), ფუთ-ოფციონის უფლების მსგავსად, ასევე სახელშეკრულებო ვალდებულება (ფინანსური ვალდებულება), ქოლ-ოფციონის უფლების მსგავსად. ოფციონების ანალოგიურად, ეს სახელშეკრულებო უფლებები და ვალდებულებები წარმოშობს ფინანსურ აქტივებსა და ფინანსურ ვალდებულებებს, რომლებიც გამოყოფილია და განსხვავდება ძირითადი ფინანსური ინსტრუმენტებისაგან (გასაცვლელი ობლიგაციები და ფულადი სახსრები). ისევე როგორც ოფციონების შემთხვევაში, 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 არის ის, რომ ფორვარდული ხელშეკრულების დროს ორივე მხარეს ვალდებულების შესრულება ევალება შეთანხმებულ დროში, მაშინ, როდესაც ოფციონის ხელშეკრულების დროს პირობის შესრულებას მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ ექნება ადგილი, როდესაც ოფციონის მფლობელი გადაწყვეტს მის შესრულებას.

- სმ12. მრავალი სხვა ტიპის წარმოებული ინსტრუმენტი გულისხმობს მომავალში გაცვლის უფლებასა და ვალდებულებას, მათ შორის საპროცენტო განაკვეთიანი და სავალუტო სვოპები, საპროცენტო განაკვეთიანი ქეფები, ქოლარები და ფლოები, სავალუტო ვალდებულებები, ევროთამასუქების გამოშვების პროგრამები და აკრედიტივი. საპროცენტო განაკვეთიანი სვოპის ხელშეკრულება შეიძლება აღქმულ იქნას როგორც ფორვარდული ხელშეკრულების ნაირსახეობა, რომლის დროსაც მხარეები სამომავლოდ შეთანხმდებიან თანამიმდევრულ ფულადი თანხების გაცვლაზე, რომელთაგან ერთი თანხის გამოთვლა ხდება მცოცავ საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით, ხოლო მეორე თანხის - ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთით. ფიუჩერული ხელშეკრულება ფორვარდული ხელშეკრულების ნაირსახეობაა, რომელიც, ძირითადად, განსხვავდება იმით, რომ ფიუჩერული ხელშეკრულებები სტანდარტიზებულია და მიმოიქცევა ბირჟაზე.

სასაქონლო ხელშეკრულებები და საქონელთან დაკავშირებული ფინანსური ინსტრუმენტები

- სმ13. როგორც ეს წინამდებარე სტანდარტის მე-18 პუნქტში არის მითითებული, ხელშეკრულებები, რომლებიც გულისხმობს ანგარიშსწორებას მხოლოდ ფიზიკური აქტივის მიღებით ან მიწოდებით (მაგალითად, ოფციონი, ფიუჩერული ან ფორვარდული ხელშეკრულება ვერცხლზე) არ წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტებს. მრავალი

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 იქნას ფულით, რადგან იგი ჩართულია ბირჟის კოტირებაში და მრავალჯერ შეიძლება მისი ხელიდან ხელში გადასვლა. თუმცა, ხელშეკრულების მყიდველი და გამყიდველი მხარეები, ფაქტობრივად, ვაჭრობენ ხელშეკრულების 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 წარმოიქმნას ფინანსური ინსტრუმენტი.

სმ14. 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 ფიზიკური აქტივების გადაცემა უნდა განხორციელდეს. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც საქონლის ყიდვა-გაყიდვა სავაჭრო კრედიტის საფუძველზე ხდება.

სმ15. ზოგიერთი ხელშეკრულება დაკავშირებულია საქონელთან, მაგრამ არ გულისხმობს გადახდას საქონლის ფიზიკური მიღებით ან მიწოდებით. ის ითვალისწინებს ფულადი სახსრებით გადახდას, რომლის ოდენობაც განისაზღვრება ხელშეკრულებაში ნაჩვენები ფორმულის თანახმად, მაგრამ არა ფიქსირებული ფულადი თანხების გადახდის მეშვეობით. მაგალითად, ობლიგაციის ძირითადი თანხა შესაძლებელია გაანგარიშებულ იქნას ნავთობის ფიქსირებული რაოდენობის საბაზრო ფასის მიხედვით, რომელიც დომინირებს ობლიგაციის დაფარვის დღისათვის. ძირითადი თანხა ინდექსირდება საქონლის ფასის მიხედვით, მაგრამ მისი დაფარვა მხოლოდ ფულადი სახსრებით ხორციელდება. ამგვარი ხელშეკრულება წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტს.

სმ16. ფინანსური ინსტრუმენტის განმარტება აგრეთვე ითვალისწინებს ისეთ ხელშეკრულებას, რომელიც ფინანსური აქტივის ან ვალდებულების გარდა წარმოშობს არაფინანსურ აქტივს ან ვალდებულებას. ასეთი ფინანსური ინსტრუმენტი, ხშირად, ერთ მხარეს აძლევს ფინანსური აქტივის არაფინანსურ აქტივზე გაცვლის უფლებას. მაგალითად, ნავთობთან დაკავშირებული ობლიგაცია შეიძლება მის მფლობელს აძლევდეს ფიქსირებული პერიოდული საპროცენტო გადახდების და ობლიგაციის დაფარვის თარიღისათვის ფულადი სახსრების ფიქსირებული ოდენობის მიღების უფლებებს ძირითადი თანხის სანაცვლოდ ნავთობის ფიქსირებული რაოდენობის მიღების ოფციონის

უფლებით. ამ ოფციონის განხორციელების სასურველი დრო პერიოდულად განსხვავებული იქნება, რაც დამოკიდებულია ნავთობის რეალური ღირებულების თანაფარდობაზე ობლიგაციით გათვალისწინებული ნავთობისა და ფულადი სახსრების გაცვლის კოეფიციენტთან (გასაცვლელი ფასი) მიმართებით. ობლიგაციის მფლობელის განზრახვა ოფციონის განხორციელებასთან დაკავშირებით გავლენას არ ახდენს აქტივების კომპონენტების არსზე. მფლობელის ფინანსური აქტივი და ემიტენტის ფინანსური ვალდებულება ობლიგაციას აქცევს ფინანსურ ინსტრუმენტად, მიუხედავად სხვა ტიპის აქტივებისა და ვალდებულებებისა, რომლებიც აგრეთვე წარმოიქმნება.

სმ17. მიუხედავად იმისა, რომ წინამდებარე სტანდარტი არ იყო შემუშავებული სასაქონლო ან სხვა ისეთი სახის ხელშეკრულებებისათვის, რომლებიც არ აკმაყოფილებს ფინანსური ინსტრუმენტის შესახებ განმარტებას, ერთეულებმა შესაძლოა განიხილონ, მართებულია თუ არა გამოიყენონ წინამდებარე სტანდარტით გათვალისწინებული განმარტებითი შენიშვნების მნიშვნელოვანი დებულებები.

ვალდებულებები და წმინდა აქტივები/კაპიტალი

სმ18. მიუხედავად იმისა, რომ საჯარო სექტორის ერთეულები ჩვეულებრივ არ ახდენენ წილობრივი ინსტრუმენტების ემისიას, იმ შემთხვევაში, თუ ისინი განახორციელებენ ამგვარი ინსტრუმენტების ემისიას, ემიტენტისათვის შედარებით ადვილი იქნება ცალკეული ფინანსური ინსტრუმენტების ტიპების კლასიფიცირება ვალდებულებებად, ან წმინდა კაპიტალად. წილობრივი ინსტრუმენტების მაგალითებია ჩვეულებრივი აქციები და ოფციონები, რომელთა განხორციელების შემთხვევაში ოფციონის გამყიდველს მოეთხოვება ჩვეულებრივი აქციების გამოშვება. ჩვეულებრივი აქციები ემიტენტს არ ავალდებულებს აქტივები გადასცეს აქციონერებს გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ემიტენტი ოფიციალურად ახორციელებს განაწილებას და იურიდიულად ვალდებული ხდება აქციონერთა წინაშე მოიქცეს ამგვარად. ეს შესაძლოა მაშინ მოხდეს, როდესაც გამოცხადდება დივიდენდები, ან როდესაც მიმდინარეობს ერთეულის ლიკვიდაცია და ყველა ის აქტივი, რომელიც დარჩება ვალდებულებების დაკმაყოფილების შემდეგ, განაწილდება აქციონერებზე.

„უვადო“ სავალ ინსტრუმენტები

სმ19. „უვადო“ სავალ ინსტრუმენტები, როგორცაა „უვადო“ ობლიგაციები, ობლიგაციები უზრუნველყოფის გარეშე და ფასიანი ქაღალდების თამასუქები, ჩვეულებრივ, მის მფლობელს ანიჭებს სახელშეკრულებო უფლებას, ანაზღაურება მიიღოს პროცენტის სახით განსაზღვრულ თარიღებში, განუსაზღვრელი მომავალი პერიოდის განმავლობაში, ძირითადი თანხის მიღების გარეშე ან ძირითადი თანხის მიღების უფლებით, მაგრამ ისეთი პირობებით, რაც ნაკლებად სავარაუდოა ან

გათვალისწინებულია შორეულ მომავალში. მაგალითად, ერთეულმა შეიძლება გამოუშვას ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტი, რომლითაც მუდმივად მოითხოვება ყოველწლიური გადახდები გამოცხადებული საპროცენტო განაკვეთის, 8%-ის ოდენობით, გამოყენებული იქნას გამოცხადებული ნომინალური, ან ძირითადი თანხის, 1,000 ფულადი ერთეულის, მიმართ. იმ დაშვებით, რომ გამოშვებული ინსტრუმენტის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი გამოშვების მომენტისათვის 8%-ს შეადგენს, ემიტენტი თავის თავზე იღებს სახელშეკრულებო ვალდებულებას, რომ მომავალში განახორციელებს პროცენტის გადახდებს უწყვეტად, რომლის რეალური ღირებულება (დისკონტირებული ღირებულება) იქნება 1,000 ფე. ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელსა და ემიტენტს წარმოეშობათ ფინანსური აქტივი და ფინანსური ვალდებულება, შესაბამისად, 1,000 ფულადი ერთეულის ოდენობით, და შესაბამისი 80 ფე-ის ტოლი ყოველწლიური საპროცენტო შემოსავლის და ხარჯის ოდენობით, მუდმივად.

პრივილეგიური აქციები

სმ20. პრივილეგიური აქციები შეიძლება გამოშვებული იყოს სხვადასხვა უფლებით. პრივილეგიური აქციების ვალდებულებად ან ნეტო აქტივებად/წილობრივ ინსტრუმენტებად კლასიფიცირების დროს ერთეულმა უნდა შეაფასოს აქციებთან დაკავშირებული განსაკუთრებული უფლებები იმის დასადგენად, ავლენენ თუ არა ისინი ფინანსური ვალდებულების ძირითად მახასიათებლებს. მაგალითად, პრივილეგიური აქცია, რომელიც გამოსყიდვას ითვალისწინებს გარკვეული თარიღისათვის ან მფლობელის არჩევანით, აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების შესახებ არსებულ განმარტებას, თუ ემიტენტს გააჩნია ფინანსური აქტივების გადაცემის ვალდებულება აქციის მფლობელისათვის. ემიტენტის მიერ, სახსრების უკმარისობის ან საკანონმდებლო შეზღუდვის გამო, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პრივილეგიური აქციების დაფარვის ვალდებულების შესრულების შეუძლებლობა არ იწვევს ვალდებულების გაუქმებას. ემიტენტის არჩევანის უფლება, დაფაროს აქციები, არ აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების ცნებას, რადგან ემიტენტს აღებული არა აქვს მიმდინარე ვალდებულება აქციების მფლობელთათვის ფინანსური აქტივების გადაცემის შესახებ. აქციების დაფარვა დამოკიდებულია მხოლოდ ემიტენტის გადაწყვეტილებაზე. თუმცა ვალდებულება შესაძლოა წარმოიშვას მაშინ, როდესაც ემიტენტი განახორციელებს თავის არჩევანის უფლებას, ჩვეულებისამებრ აქციების გამოსყიდვის განზრახვის შესახებ აქციონერების ოფიციალური შეტყობინების საფუძველზე.

სმ21. როდესაც პრივილეგიური აქციები გამოსყიდვას არ ექვემდებარება, შესაბამისი კლასიფიკაცია უნდა განისაზღვროს აქციების სხვა უფლებების მიხედვით, რომლებიც მათ ახლავს. როდესაც ემიტენტი, მიუხედავად იმისა აქციები კუმულაციურია თუ არაკუმულაციური,

პრივილეგიური აქციების მფლობელებზე დივიდენდებს საკუთარი შეხედულებისამებრ ანაწილებს, აქციები წილობრივ ინსტრუმენტს წარმოადგენს.

რთული ფინანსური ინსტრუმენტები

სმ22. წინამდებარე სტანდარტის 29-ე პუნქტი ვრცელდება მხოლოდ რთული ფინანსური ინსტრუმენტების ვიწრო ჯგუფზე იმ მიზნით, რომ ემიტენტებმა ვალდებულებითი და წილობრივი კომპონენტები ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ცალკე წარადგინონ. 29-ე პუნქტი არ ვრცელდება რთულ ინსტრუმენტებზე მათი მფლობელთა პოზიციიდან.

სმ23. რთული ფინანსური ინსტრუმენტის ზოგად სახეს წარმოადგენს სავალო ფასიანი ქაღალდი, რომელშიც ჩართულია კონვერტაციის ოფციონი, მაგალითად, როგორიცაა, ობლიგაცია, რომელიც კონვერტირებადია ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციებად. წინამდებარე სტანდარტის 29-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ ამგვარი ფინანსური ინსტრუმენტის ემიტენტმა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ვალდებულებისა და წილობრივი ინსტრუმენტის კომპონენტები ცალკე წარადგინოს მათი თავიდაპირველი აღიარებისას:

- (ა) ემიტენტის მოვალეობა, აწარმოოს პროცენტებისა და ძირითადი თანხის დაგეგმილი გადახდები, წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას იმ დრომდე, სანამ არ მოხდება ინსტრუმენტის კონვერტაცია. დასაწყისში, ვალდებულებითი ელემენტის რეალური ღირებულება არის ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების სახელშეკრულებო პირობებით დადგენილი დისკონტირებული ღირებულება. დისკონტირება ხორციელდება იმ საპროცენტო განაკვეთით, რომელიც გამოიყენება ბაზარზე მოცემული დროისათვის ისეთი ინსტრუმენტებისთვის, რომელთაც შესადარისი საკრედიტო სტატუსი გააჩნია და არსებითად უზრუნველყოფს ფულადი სახსრების იმავე ნაკადს იმავე პირობებით, მაგრამ კონვერტაციის არჩევანის გარეშე.
- (ბ) წილობრივი ინსტრუმენტი წარმოადგენს ემიტენტის ვალდებულების წმინდა აქტივებად/წილობრივ ინსტრუმენტად კონვერტირების ჩართულ ოფციონს. ოფციონის რეალური ღირებულება მოიცავს მის დროით და შიდა ღირებულებებს, თუ ასეთი არსებობს. ოფციონის ან სხვა წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის შიდა ღირებულება წარმოადგენს საბაზისო ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ნამეტს, თუ ამგვარი რამ არსებობს, მის სახელშეკრულებო ფასზე, რომლითაც უნდა მოხდეს ინსტრუმენტის შეძენა, ემისია, გაყიდვა ან გაცვლა. წარმოებული ინსტრუმენტის დროითი ღირებულება არის რეალურ ღირებულებას გამოკლებული შიდა ღირებულება. დროითი

ღირებულება დაკავშირებულია წარმოებული ინსტრუმენტის დაფარვის ვადის დარჩენილი პერიოდის ხანგრძლივობასთან ან მისი მოქმედების ვადის გასვლასთან. იგი ასახავს წარმოებული ინსტრუმენტის მფლობელის მიერ მიუღებელ შემოსავალს იმის გამო, რომ იგი არ ფლობდა საბაზისო ინსტრუმენტს, ასევე - დანახარჯს, რომელიც წარმოებული ინსტრუმენტის მფლობელმა თავიდან აიცილა, არ მოუწია მოცემული ინსტრუმენტის დაფინანსება, ასევე - ღირებულებას, რომლითაც ფასდება წარმოებული ინსტრუმენტის შიდა ღირებულების გაზრდის შესაძლებლობა მისი განადღების ვადის დადგომამდე, ან მოქმედების ვადის გასვლამდე საბაზისო ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების მომავალში ცვალებადობის გამო. ჩვეულებისამებრ, კონვერტირებად ობლიგაციაში ჩართულ ოფციონს, ან მსგავს ინსტრუმენტს ემისიის დროს არ გააჩნია შიდა ღირებულება.

სმ24. წინამდებარე სტანდარტის 34-ე პუნქტში აღწერილია, თუ როგორ უნდა შეფასდეს რთული ფინანსური ინსტრუმენტის კომპონენტები თავდაპირველი აღიარების დროს. შემდეგ მაგალითში დეტალურად არის ნაჩვენები, თუ როგორ ხორციელდება ამგვარი შეფასება.

ერთეული 1-ლი წლის დასაწყისში უშვებს 2,000 კონვერტირებად ობლიგაციას. ობლიგაციებს აქვს სამწლიანი ვადა და გამოშვებულია ნომინალის სახით, ნომინალური ღირებულებით, 1,000 ფე ერთი ცალისათვის, რაც მთლიანად იძლევა 2,000,000 ფე შემოსავალს. პროცენტი გადახდილი უნდა იყოს გადავადებით, წლიური 6%-იანი ნომინალური საპროცენტო განაკვეთით. 6. ყოველი ობლიგაცია დაფარვის ვადამდე ნებისმიერ დროს კონვერტირებადია 250 ჩვეულებრივ აქციაში.

ობლიგაციების გამოშვებისას საბაზრო უპირატესი საპროცენტო განაკვეთი მსგავსი ვალდებულებებისათვის, კონვერსიული ვარიანტების გარეშე, შეადგენს 9%-ს. გამოშვების თარიღისათვის ერთი ჩვეულებრივი აქციის საბაზრო ფასი არის 3. ობლიგაციების დაფარვის სამი წლის განმავლობაში სავარაუდოდ მისაღები დივიდენდების თანხა ერთ აქციაზე უტოლდება 0.14-ს ყოველი წლის ბოლოს. ურისკო წლიური საპროცენტო განაკვეთი სამი წლის ვადით 5%-ს შეადგენს.

წილობრივი ინსტრუმენტის კომპონენტის ნარჩენი ღირებულების შეფასება:

სმ25. ზემოაღნიშნული მიდგომის შესაბამისად, პირველად ხდება ვალდებულებითი კომპონენტის შეფასება და გამოშვებული ობლიგაციიდან ამონაგებსა და ვალდებულების რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობა მიეკუთვნება წმინდა აქტივებს/წილობრივ კომპონენტს. ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულების გამოთვლა ხდება 9%-იანი დისკონტირების განაკვეთით, რომელიც არის საბაზრო

საპროცენტო განაკვეთი მსგავსი ობლიგაციებისათვის, რომელთაც არ ახლავს კონვერსიის უფლება, როგორც ეს ქვემოთაა ნაჩვენები.

სამი წლის ბოლოს გადასახდელი ძირითადი თანხის – 2,000,000 ფე დისკონტირებული ღირებულება,	1,544,367
სამი წლის განმავლობაში გადავადებით გადასახდელი პროცენტის - 120,000ფე დისკონტირებული ღირებულება	<u>303,755</u>
სულ ვალდებულების კომპონენტი	1,848,122
წილობრივი კომპონენტი (გამოქვითვის მეთოდით)	<u>151,878</u>
ობლიგაციების ემისიის შემოსავალი	<u>2,000,000</u>

წმინდა აქტივების/წილობრივი კომპონენტის შეფასება ოფციონის ფასწარმოქმნის მოდელით:

სმ26. ოფციონის ფასწარმოქმნის მოდელები შესაძლოა გამოყენებული იქნას კონვერსიული ოფციონის რეალური ღირებულების პირდაპირ და არა გამოქვითვის გზით განსაზღვრისათვის, როგორც ეს ზემოთ არის ნაჩვენები. ოფციონის ფასწარმოქმნის მოდელები ხშირად გამოიყენება ფინანსური ინსტიტუტების მიერ ყოველდღიური ოპერაციების ფასების განსაზღვრისათვის. არსებობს მრავალი მოდელი, რომელთაგან ბლექ-სქოულში მოდელი ერთ-ერთი ყველაზე ცნობილი მოდელია. თითოეულ მოდელს გააჩნია მთელი რიგი ვარიანტები. მომდევნო მაგალითში ნაჩვენებია ბლექ-სქოულში მოდელის ერთ-ერთი ვარიანტი, რომელიც ითვალისწინებს ფინანსურ სახელმძღვანელოებში ან სხვა წყაროებში არსებული ცხრილების გამოყენებას. მოდელის ამ ვერსიის გამოყენების საფეხურები ქვემოთ არის წარმოდგენილი.

სმ27. ეს მოდელი, პირველ რიგში მოითხოვს იმ ორი თანხის გამოთვლას, რომელიც გამოიყენება ოფციონის შეფასების ცხრილებში:

- (ა) ოფციონის საბაზისო აქტივის რეალური ღირებულების პროპორციული ცვლილებების სტანდარტული გადახრა მრავლდება იმ პერიოდის კვადრატულ ფესვზე, რომელიც დარჩენილია ოფციონის შესრულების ვადის დამთავრებამდე..

ეს თანხა უკავშირდება ოფციონის, ამ შემთხვევაში კონვერტირებადი ობლიგაციების გამომშვები ერთეულის ჩვეულებრივ აქციების, საბაზისო აქტივის ფასში ხელსაყრელ (თუ არახელსაყრელ) პოტენციურ ცვლილებებს. საბაზისო აქტივზე უკუგების ცვალებადობა შეფასებულია უკუგების სტანდარტული გადახრის მაჩვენებლით. რაც უფრო დიდია სტანდარტული გადახრა, მით უფრო მეტია ოფციონის რეალური ღირებულება.

ამ მაგალითში აქციებზე ყოველწლიური უკუგების სტანდარტულ გადახრად დაშვებულია 30%. კონვერტაციის უფლების

განხორციელების ვადის გასვლამდე პერიოდი კი სამი წელია. აქციების რეალური ღირებულების პროპორციული ცვლილებების სტანდარტული გადახრა, გამრავლებული ოფციონის ვადის გასვლამდე პერიოდის კვადრატულ ფესვზე იქნება:

$$0.3 \times \sqrt{3} = \underline{0.5196}$$

- (ბ) ოფციონის საბაზისო აქტივის რეალური ღირებულების შეფარდება ოფციონის გამოყენების ფასის დისკონტირებულ ღირებულებასთან.

ეს თანხა ოფციონის საბაზისო აქტივის დისკონტირებულ ღირებულებას უკავშირებს იმ თვითღირებულებას, რომელიც ოფციონის მფლობელმა უნდა გადაიხადოს მოცემული აქტივის მისაღებად, და დაკავშირებულია ოფციონის შიდა ღირებულებასთან. რაც უფრო დიდია ეს თანხა, მით უფრო დიდია ქოლ-ოფციონის რეალური ღირებულება. ამ მაგალითში, თითოეული აქციის საბაზრო ფასი ობლიგაციის გამოშვებისას 3 ფე-ს უდრის. ოფციონის ვადის განმავლობაში სავარაუდოდ მისაღები დივიდენდების დისკონტირებული ღირებულება გამოიქვითება საბაზრო ფასიდან, რადგან დივიდენდების გადახდის შედეგად მცირდება აქციების რეალური ღირებულება, და ამდენად, ოფციონის რეალური ღირებულებაც.

$$3 - 0.3813 = 2.6187 \text{ ერთ აქციაზე}$$

ყოველი წლის ბოლოს ერთ აქციაზე დივიდენდის, 0.14-ის, დისკონტირებული ღირებულება, რომლის დისკონტირება ხდება ურისკო 5%-იანი განაკვეთით, შეადგენს 0,3813-ს. ამდენად, ოფციონის საბაზისო აქტივის რეალური ღირებულება იქნება:

$$2.6187 \div 3.4554 = \underline{0.7579}$$

განხორციელების ფასის დისკონტირებული ღირებულება არის 4 ერთ აქციაზე, რომელიც დისკონტირებულია ურისკო 5%-იანი განაკვეთით სამი წლის განმავლობაში იმ დაშვების გაკეთებით, რომ ობლიგაციები კონვერტირებულია დაფარვის ვადის დადგომისთანავე, ანუ - 3.4554 წელში.

ამდენად, თანაფარდობა განისაზღვრება როგორც:

$$0.1105 \times 2.6187 \text{ ერთ აქციაზე} \times 250 \text{ აქცია ერთ ობლიგაციაზე} \times 2,000 \text{ ობლიგაციაზე} = \underline{144,683}$$

რთული ინსტრუმენტის სავალო ნაწილის რეალური ღირებულება, რომელიც ზემოთ გაანგარიშებული იქნა დისკონტირებული ღირებულებით, პლუს ბლექ-სქოლზის ოფციის ფასწარმოქმნის მოდელის გამოყენებით გაანგარიშებული ოფციონის რეალური ღირებულება, არ უტოლდება კონვერსიული ობლიგაციების

გამომგებიდან მისაღებ შემოსავალს, 2,000,000 ფე-ს (ანუ, 1,848,122 + 144,683 = 1,992,805). მოცემული მცირე სხვაობა შეიძლება პროპორციულად განაწილდეს ორი კომპონენტის რეალურ ღირებულებაზე, რათა განისაზღვროს ვალდებულების რეალური ღირებულება 1,854,794-ის ოდენობით და ოფციონის რეალური ღირებულება 145,206-ის ოდენობით.

ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა

სმ28. წინამდებარე სტანდარტი არ ითვალისწინებს სპეციალურ მიდგომას ეგრეთ წოდებული „სინთეზური ინსტრუმენტებისათვის“, რომლებიც წარმოადგენს ცალკეული ფინანსური ინსტრუმენტების დაჯგუფებებს, რომლებიც შეიძინეს და ფლობენ სხვა ინსტრუმენტის მახასიათებლების მისაღებად. მაგალითად, მცოცავგანაკვეთიანი გრძელვადიანი სავალო ინსტრუმენტი გაერთიანებული საპროცენტო განაკვეთიან სვოპთან, რომელიც ითვალისწინებს მცოცავი გადასახდელების მიღებას და ფიქსირებული გადასახდელების სინთეზს ფიქსირებულგანაკვეთიან გრძელვადიან ვალთან. „სინთეზური ინსტრუმენტის“ თითოეული განცალკევებული კომპონენტი წარმოადგენს სახელშეკრულებო უფლებას ან ვალდებულებას, რომელსაც ახლავს თავისი საკუთარი ვადები და პირობები და შესაძლოა თითოეული მათგანის ცალ-ცალკე გადაცემა ან დაფარვა. თითოეულ კომპონენტს ახლავს რისკები, რომლებიც შესაძლებელია განსხვავდებოდეს იმ რისკისაგან, რომლებიც სხვა კომპონენტების წინაშე დგას. შესაბამისად, როდესაც „სინთეზური ინსტრუმენტის“ ერთი კომპონენტი არის აქტივი, ხოლო მეორე - ვალდებულება, მათი ურთიერთგადაფარვა არ ხდება და ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში არ აისახება ნეტო საფუძველზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ისინი აკმაყოფილებენ წინამდებარე სტანდარტის 39-ე პუნქტით განსაზღვრულ კრიტერიუმებს ურთიერთჩათვლის შესახებ. ამგვარი შემთხვევები ხშირია. განმარტებითი შენიშვნების წარდგენა მოითხოვება თითოეული ფინანსური ინსტრუმენტის პირობებისა და ვადების შესახებ, რომელიც „სინთეზური ინსტრუმენტის“ კომპონენტს წარმოადგენს ისე, რომ არ გაითვალისწინება „სინთეზური ინსტრუმენტის არსებობა“, თუმცა ერთეულმა შესაძლოა დამატებით მიუთითოს კომპონენტებს შორის არსებული ურთიერთდამოკიდებულების შინაარსი (იხ. წინამდებარე სტანდარტის 58-ე პუნქტი).

განმარტებითი შენიშვნები

სმ29. წინამდებარე სტანდარტის მე-60 პუნქტში წარმოდგენილია იმ საკითხების ფართო კატეგორიების მაგალითები, რომლებიც, თუ მნიშვნელოვანია, ერთეულმა უნდა ასახოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ გაკეთებულ განმარტებით შენიშვნებში. თითოეულ შემთხვევაში ერთეულს შეუძლია ორი ან მეტი განსხვავებული სააღრიცხვო მეთოდიდან შეარჩიოს ერთ-ერთი. ქვემოთ უფრო ვრცლად არის

განხილული მე-60 პუნქტში მოცემული მაგალითები, რომელიც გვთავაზობს იმ შემთხვევების დამატებით მაგალითებს, როდესაც ერთეულს მოეთხოვება სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ განმარტებითი შენიშვნების გაკეთება.

- (ა) ერთეულს შეუძლია შეიძინოს ან გამოუშვას ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტი, რომლის შესაბამისი ვალდებულებები თითოეული მხარის მიერ არ შესრულებულა ნაწილობრივ ან მთლიანად (ასეთ ხელშეკრულებას ზოგჯერ უწოდებენ შეუსრულებელ ან დაუმთავრებელ ხელშეკრულებას). შესაძლოა, ასეთი ფინანსური ინსტრუმენტი მოიცავდეს სამომავლო გაცვლას და მისი შედეგები დამოკიდებული იყოს მომავალ მოვლენაზე. მაგალითად, არც უფლება და არც ვალდებულება, რომ გაცვლა განხორციელდეს ფორვარდული ხელშეკრულების ფარგლებში, არ განაპირობებს რაიმე ოპერაციას საბაზისო ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით კონტრაქტის ვადის ამოწურვამდე, მაგრამ მოცემული უფლება და ვალდებულება შეადგენს შესაბამისად ფინანსურ აქტივს და ფინანსურ ვალდებულებას. ანალოგიურად, ფინანსური გარანტია არ მოითხოვს გარანტიის გამცემისაგან გარანტიით უზრუნველყოფილი ვალის მფლობელის წინაშე აიღოს რაიმე ვალდებულება იმ დრომდე, სანამ ადგილი არ ექნება მის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობას. თუმცა, გარანტია არის გარანტიის გამცემის ფინანსური ვალდებულება, რადგან ეს არის სახელშეკრულებო ვალდებულება ერთი ფინანსური ინსტრუმენტი (ჩვეულებისამებრ, ფულადი სახსრები) გაცვალოს სხვა ფინანსურ ინსტრუმენტზე (მისაღები მოთხოვნები გაკოტრებული დებიტორიდან) იმ პირობებით, რომელიც პოტენციურად არახელსაყრელია.
- (ბ) ერთეულმა შესაძლოა განახორციელოს ისეთი ოპერაცია, რომელიც ფორმით ფინანსური ინსტრუმენტის პირდაპირ მიღებას, ან გასვლას წარმოადგენს, მაგრამ არ მოიცავს მასში არსებული ეკონომიკური ინტერესის გადაცემას. ამგვარ შემთხვევას წარმოადგენს უკუშესყიდვის და უკან გამოსყიდვის შეთანხმებები. საპირისპირო შემთხვევაში, ერთეულმა შესაძლოა შეიძინოს, ან გადასცეს სხვა მხარეს ეკონომიკური წილი ფინანსურ ინსტრუმენტში ისეთი ოპერაციის მეშვეობით, რომელიც თავისი ფორმით არ გულისხმობს ქონებაზე საკუთრების უფლების შეძენას, ან გაყიდვას. მაგალითად, არარეგრესული სესხით სარგებლობის დროს, ერთეულმა მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან შესაძლოა გირაოდ ჩადოს და დათანხმდეს, რომ გირაოდ ჩადებული მოთხოვნებიდან მიღებული შემოსულობები გამოიყენოს მხოლოდ სესხის მომსახურებისათვის.
- (გ) ერთეულმა შესაძლოა განახორციელოს ფინანსური აქტივის ნაწილობრივი, ან არასრული ტრანსფერი. მაგალითად,

სექურიტიზაციის შემთხვევაში, ერთეული შეიძენს, ან გადასცემს სხვა მხარეს ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებულ, მომავალში მისაღებ გარკვეულ, მაგრამ არა მთელ ეკონომიკურ სარგებელს.

- (დ) ერთეულს შესაძლოა მოეთხოვებოდეს, ან ნებაყოფლობით განიზრახოს ერთმანეთს დაუკავშიროს ორი ან მეტი ინდივიდუალური ფინანსური ინსტრუმენტი, კონკრეტული აქტივების მიღებისა და კონკრეტული ამოცანების დაკმაყოფილების მიზნით. ამგვარი კომბინაცია შესაძლოა, მაგალითად, მოიცავდეს „შინაარსობლივად“ ლიკვიდაციის ფონდებს, რომელშიც თავმოყრილია ფინანსური აქტივები ვალდებულების დაფარვის მიზნით ისე, რომ ეს აქტივები არ მიიღოს კრედიტორმა ამ ვალდებულების დაფარვის დროს, ასევე - არარეგრესული გარანტირებული დაფინანსებისა და სესხის დაფარვის ფონდის შესახებ შეთანხმებებს.
- (ე) ერთეულმა შესაძლოა გამოიყენოს რისკის მართვის სხვადასხვა მეთოდები ფინანსური რისკების ზეგავლენის მინიმუმამდე შესამცირებლად. ეს მეთოდები, მაგალითად, მოიცავს ჰეჯირებას, მცოცავპროცენტიანი განაკვეთის კონვერსიას ფიქსირებულ განაკვეთად, ან ფიქსირებული განაკვეთის კონვერსიას მცოცავპროცენტიან განაკვეთად, რისკების დივერსიფიკაციას, რისკების გაერთიანებას, გარანტიებსა და დაზღვევის სხვადასხვა ტიპებს (მათ შორის, გარანტია და „ზიანის არ მიყენების“ შეთანხმებები). აღნიშნული მეთოდები, ზოგადად, ამცირებს ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებულ რამდენიმე სხვადასხვა ფინანსური რისკიდან მხოლოდ ერთი რისკიდან ზარალის მიღების ალბათობას და შეიცავს დამატებითი, მაგრამ მხოლოდ რისკების ალბათობის ნაწილობრივი ნეიტრალიზების დაშვებას.
- (ვ) ერთეულმა შესაძლოა თეორიულად გააერთიანოს ორი ან მეტი ცალკეული ინსტრუმენტი პირობითად „სინთეზურ ინსტრუმენტად“, ან - ზემოთ მოცემულ „დ“ და „ე“ პუნქტებში აღწერილი მიზნებისაგან განსხვავებული მიზნით.
- (ზ) ერთეულმა შესაძლოა შეიძინოს ან გამოუშვას ფინანსური ინსტრუმენტი ისეთი ოპერაციის მეშვეობით, როდესაც ინსტრუმენტის სანაცვლოდ მისაღები კომპენსაციის თანხის ოდენობა არ არის განსაზღვრული. ასეთი ოპერაციები შესაძლოა მოიცავდეს არაფულად ანაზღაურებას, ან რამდენიმე აქტივის გაცვლას.
- (თ) ერთეულმა შესაძლოა შეიძინოს ან გამოუშვას ობლიგაცია, თამასუქი ან სხვა მონეტარული ინსტრუმენტი განსაზღვრული თანხით, ან საპროცენტო განაკვეთით, რომელიც განსხვავდება მოცემული ინსტრუმენტისათვის ბაზარზე არსებული უპირატესი

საპროცენტო განაკვეთისაგან. ამგვარ ფინანსურ ინსტრუმენტებს განეკუთვნება ნულოვანკუპონიანი ობლიგაციები და სესხები რომელიც ერთი შეხედვით ხელსაყრელი პირობებით არის გაფორმებული, მაგრამ არ მოიცავს ფულად კომპენსაციას, მაგალითად, დაბალპროცენტიანი სესხები თანამშრომლებისათვის.

სმ30. წინამდებარე სტანდარტის 61-ე პუნქტში განხილულია რამდენიმე საკითხი, რომელიც ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ ინფორმაციის წარდგენისას უნდა გაითვალისწინოს იმ შემთხვევაში, როდესაც აღნიშნული საკითხები მნიშვნელოვანია შეფასების თვითღირებულების მეთოდის გამოყენებისას. მონეტარული ფინანსური აქტივიდან მისაღები თანხების ამოღების განუსაზღვრელობის შემთხვევაში, ან მაშინ, როდესაც ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულება მის საბალანსო ღირებულებასთან შედარებით უფრო მცირდება სხვა მიზეზების გამო, ერთეული მიუთითებს იმ პოლიტიკას, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრა შემდეგი საკითხები:

- (ა) აქტივის საბალანსო ღირებულების შემცირების დრო;
- (ბ) რა თანხით შემცირდება საბალანსო ღირებულება;
- (გ) როგორ უნდა აღიარდეს ნებისმიერი შემოსავალი აქტივიდან; და
- (დ) შესაძლებელია თუ არა საბალანსო ღირებულების შემცირების გაუქმება მომავალში ვითარების შეცვლის შემთხვევაში.

გამჟღავნების მოთხოვნები

სმ31. წინამდებარე მაგალითში წარმოდგენილია ეკონომიკური ერთეული, რომელიც მოიცავს მთელ რიგ ნახევრად პრივატიზებულ სახელმწიფო კომერციულ საწარმოებს, რომელთაც გამოუშვეს კონვერსიული ობლიგაციები და პრივილეგირებული აქციები.

შენიშვნა X1. სააღრიცხვო პოლიტიკის შეჯამება (ამონარიდი)

სავაჭრო მოთხოვნები

სავაჭრო მოთხოვნები აისახება თავდაპირველ ანგარიშფაქტურაში მოცემული თანხის ოდენობით და სავარაუდო სავაჭრო მოთხოვნების გამოკლებით, რომელიც ეფუძნება წლის ბოლოს ყველა მისაღებ თანხას. უიმედო ვალები ჩამოიწერება მათი იდენტიფიცირებისას.

ინვესტიციები

დარეგისტრირებულ და დაურეგისტრირებელ ფასიან ქაღალდებში წილები, გარდა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული კონტროლირებული ერთეულისა და მეკავშირე ერთეულებისა, აღიარდება

თვითღირებულებით, ხოლო დივიდენდებიდან შემოსავალი, მისი მიღებისას, აღიარდება ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში.

ნულოვანკუპონიანი ობლიგაციების ძირითადი თანხა გაიანგარიშება ინვესტიციის საბოლოო გამოსყიდვის თანხასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების დისკონტირებით. დისკონტირების თანხის ამორტიზაცია ხდება დაფარვის ვადის პერიოდით. დისკონტირების განაკვეთი ნაგულისხმევია ამ ოპერაციის დროს.

სესხები

ვალები და სავალო ვალდებულებები აღირიცხება ძირითადი თანხით, რომელიც წარმოადგენს სესხის მომსახურებასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადის დისკონტირებულ ღირებულებას. პროცენტის დარიცხვა ხდება მისი დაფარვის ვადით და აისახება როგორც სხვა კრედიტორების ნაწილი.

კონვერსიული თამასუქების გამოშვებისას ვალდებულებითი კომპონენტის, რომელიც წარმოადგენს თამასუქის მფლობელებისათვის მომავალში ძირითადი და საპროცენტო თანხების გადახდის ვალდებულებას, რეალური ღირებულება გაიანგარიშება ეკვივალენტური არაკონვერსიული თამასუქის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით. ნარჩენი ღირებულება, რომელიც წარმოადგენს კონვერტირების ოფციონის რეალურ ღირებულებას, ჩაირთვება წილობრივ ინსტრუმენტში როგორც სხვა წილობრივი ფასიანი ქაღალდები მომდევნო პერიოდებში ოფციონის ღირებულებაში მომხდარი ცვლილების აღიარების გარეშე. ვალდებულება ჩაირთვება სესხებში და აისახება ამორტიზებული ღირებულების მიხედვით, ხოლო თამასუქებზე გადასახდელი საპროცენტო განაკვეთი აღიარდება როგორც სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯი ფაქტობრივი შემოსავლის მიხედვით იმ დრომდე, სანამ არ ამოიწურება მოცემული ვალდებულება კონვერსიის დროს, ან თამასუქის ვადის დაფარვის დადგომისას.

გამოსყიდვადი პრივილეგიური აქციები, რომელიც ითვალისწინებს სავალდებულო გამოსყიდვას, ან რომელთა გამოსყიდვაც არჩევითია მფლობელის მიერ, ჩაირთვება ვალდებულებებში, რადგან შინაარსობლივად ისინი წარმოადგენს სესხს. აქციებზე გადასახდელი დივიდენდები დარიცხვის მეთოდით აღიარდება ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში როგორც პროცენტი და ფინანსური ხარჯები.

წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები

ერთეული აფორმებს ფორვარდულ სავალუტო გაცვლით ხელშეკრულებებს და საპროცენტო სვოპის ხელშეკრულებებს.

საპროცენტო სვოპის ხელშეკრულებების ფარგლებში მისაღები ან გადასახდელი ნეტო თანხა პროგრესულად აღიარდება დაფარვის ვადის განმავლობაში. ანგარიშგების პერიოდში აღიარებული თანხა აღირიცხება როგორც საპროცენტო და ფინანსური ხარჯების კორექტირება და თითოეული საანგარიშგებო თარიღისათვის ჩაირთვება სხვა დებიტორებში და კრედიტორებში.

შენიშვნა X2. ფინანსური რისკის მართვა

ფინანსური რისკის ფაქტორები

ერთეული თავისი საქმიანობის განხორციელებისას სხვადასხვა რისკის წინაშე დგება, მათ შორის მის საქმიანობაზე ზეგავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები: ცვლილებები სასესხო და საფონდო ბირჟაზე არსებულ ფასებში, სავალუტო გაცვლით კურსებსა და საპროცენტო განაკვეთებში. ერთეულის რისკების მართვის ზოგად პროგრამაში ყურადღება გამახვილებულია ფინანსური ბაზრების არაპროგნოზირებადობაზე და მასში დასახულია გზები იმისათვის, რომ მინიმუმამდე შემცირდეს პოტენციური უარყოფითი ზეგავლენა ერთეულის ფინანსური საქმიანობის შედეგებზე. ერთეული იყენებს წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს, როგორცაა საპროცენტო განაკვეთიანი სვოპები და სავალუტო ხელშეკრულებები, გარკვეული რისკების ზემოქმედების ჰეჯირებისათვის.

მმართველი საბჭოს მიერ დამტკიცებული პოლიტიკისა და ფინანსთა სამინისტროს კეთილგონივრული მითითებების შესაბამისად, რისკების მართვას ახორციელებს ცენტრალური სახაზინო სააგენტო (სახაზინო კორპორაცია). საოპერაციო სტრუქტურულ ერთეულებთან მჭიდრო თანამშრომლობით სახაზინო კორპორაცია განსაზღვრავს, აფასებს და ახორციელებს ფინანსური რისკების ჰეჯირებას. საბჭო წერილობითი ფორმით შეიმუშავებს რისკის მართვის საერთო პრინციპებს, ასევე წერილობით პოლიტიკას კონკრეტული სფეროებისათვის, მაგალითად სავალუტო გაცვლითი კურსის რისკებისათვის, საპროცენტო განაკვეთის რისკებისა და საკრედიტო რისკებისათვის, წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენებისა და ჭარბი ლიკვიდობის ინვესტირებისათვის.

საპროცენტო განაკვეთის რისკი

ერთეულის შემოსავალი და საოპერაციო ფულადი სახსრების ნაკადები მნიშვნელოვნად დამოუკიდებელია საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებებისგან. ერთეულს არ გააჩნია მნიშვნელოვანი პროცენტიანი აქტივები. ერთეულის პოლიტიკა ითვალისწინებს სესხით სარგებლობის დაახლოებით 80%-ის შენარჩუნებას ფიქსირებული განაკვეთით. წლის ბოლოს ერთეულის სესხების 75% ფიქსირებულგანაკვეთიანია. ზოგჯერ ერთეული სესხებს ცვლადი საპროცენტო განაკვეთით იღებს და საპროცენტო განაკვეთთან სვოპებს ფულადი სახსრების ჰეჯირების მიზნით იყენებს მომავალში პროცენტების გადახდისათვის, რაც ეკონომიკურ ზეგავლენას ახდენს მცოცავგანაკვეთიანი პროცენტიდან ფიქსირებულგანაკვეთიან პროცენტზე ნასესხები საშუალებების კონვერტირებაზე. საპროცენტო განაკვეთიანი სვოპები ერთეულს საშუალებას აძლევს მიიღოს გრძელვადიანი სესხები მცოცავი საპროცენტო განაკვეთით და გადააქციოს ისინი ფიქსირებულ განაკვეთებად, რომელებიც უფრო დაბალია იმ საპროცენტო განაკვეთთან შედარებით, რომელიც იარსებებდა პირდაპირ ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთით სესხებისას. საპროცენტო განაკვეთიანი სვოპების შემთხვევაში, ერთეული თანხმდება სხვა მხარეებთან, რომ განსაზღვრული ინტერვალებით (უმთავრესად, ყოველკვარტალურად) გაცვლის სხვაობას ფიქსირებულ

საკონტრაქტო განაკვეთებსა და მცოცავ განაკვეთებს შორის, რომელიც გაინაგარიშება წინასწარ შეთანხმებული პირობითი ძირითადი თანხების მიხედვით.

საკრედიტო რისკი

ერთეულს არ აქვს საკრედიტო რისკის მნიშვნელოვანი კონცენტრაცია. წარმოებული ინსტრუმენტების კონტრაგენტები და ფულადი ოპერაციები შემოიფარგლება მაღალი საკრედიტო ხარისხის ფინანსური ინსტიტუტებით. ერთეულის პოლიტიკა ითვალისწინებს საკრედიტო რისკის მოცულობის შეზღუდვას ნებისმიერი ფინანსური ინსტიტუტის შემთხვევაში.

ლიკვიდობის რისკი

ლიკვიდობის რისკის კეთილგონივრული მართვის პოლიტიკა ითვალისწინებს საკმარისი ოდენობის ფულადი სახსრებისა და ბაზარზე ადვილად რეალიზებადი ფასიანი ქაღალდების ფლობას საკმარისი ოდენობით, ასევე სახსრებზე ხელმისაწვდომობას ადეკვატური საკრედიტო ვალდებულების მეშვეობით და საბაზრო პოზიციების დახურვის უნარს. სახაზინო კოპორაციის მიზანია მოქნილი დაფინანსების შენარჩუნება გარანტირებული საკრედიტო ხაზების მეშვეობით.

რეალური ღირებულების შეფასება

საფონდო ბირჟაზე კოტირებული წარმოებული ინსტრუმენტების და სავაჭრო, ანუ გასაყიდად არსებული ფასიანი ქაღალდების რეალური ღირებულება ეფუძნება საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებულ კოტირებულ საბაზრო ფასებს. საპროცენტო განაკვეთიანი სვოპების რეალური ღირებულება გაინგარიშება წინასწარ შეფასებული მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადის დისკონტირებული ღირებულების მიხედვით. ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულებების რეალური ღირებულება განისაზღვრება საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებული ფორვარდული სავალუტო საბაზრო განაკვეთების მიხედვით.

იმ წარმოებული ინსტრუმენტების და სხვა ფინანსური ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების შეფასებისას, რომელთა კოტირება არ ხდება საფონდო ბირჟაზე, ერთეული იყენებს სხვადასხვა მეთოდებს და აკეთებს დაშვებებს საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებულ საბაზრო პირობებზე დაყრდნობით. გრძელვადიანი სესხისათვის გამოიყენება კოტირებული საბაზრო ფასები, ან დილერთა კვოტები სპეციფიკური, ან ანალოგიური ინსტრუმენტებისათვის. სხვა მეთოდები, როგორიცაა ოფციონის ფასწარმოქმნის მოდელები და მომავალი ფულადი სახსრების წინასწარშეფასებული დისკონტირებული ღირებულება, გამოიყენება იმისათვის, რომ განისაზღვროს დარჩენილი ფინანსური ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება.

დაშვებულია, რომ ფინანსური აქტივებისა და ერთ წელზე ნაკლები დაფარვის ვადის მქონე ფინანსური ვალდებულებების ნომინალური ღირებულება,

შემცირებული ნებისმიერი წინასწარშეფასებული საკრედიტო კორექტირების თანხით, უტოლდება საკუთარ რეალურ ღირებულებებს. ფინანსური ვალდებულებების რეალური ღირებულება განმარტებით შენიშვნებში ასასვსიათვის ფასდება მომავალი სახელშეკრულებო ფულადი სახსრების ნაკადის დისკონტირების გზით იმ მიმდინარე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით, რომელიც ერთეულისათვის ხელმისაწვდომია ანალოგიური ინსტრუმენტებისათვის.

შენიშვნა X3. ფინანსური ინსტრუმენტები

(i) არასაბალანსო წარმოებული ინსტრუმენტები

ერთეული წარმოადგენს წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების მხარეს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში იმისათვის, რომ მოახდინოს საპროცენტო და სავალუტო განაკვეთების მერყეობის რისკის ჰეჯირება.

საპროცენტო განაკვეთებიანი სვოპების კონტრაქტები

ამჟამად, ერთეულის სესხების საშუალო ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთი 8.5%-ს უდრის. ეს წარმოადგენს ერთეულის პოლიტიკას, რომ დაიცვას სესხების ნაწილი ზრდადი საპროცენტო განაკვეთების რისკისაგან. შესაბამისად, ერთეულმა გააფორმა საპროცენტო განაკვეთიანი სვოპების ხელშეკრულებები, რომლებიც მას ავალდებულებს მიიღოს ცვლადი განაკვეთებით გადახდილი პროცენტი, ხოლო თვითონ პროცენტი გადაიხადოს ფიქსირებული განაკვეთით. ხელშეკრულების შესრულება ხდება ნეტო საფუძველზე, ხოლო საანგარიშგებო თარიღისათვის მისაღები ან გადასხდელი ნეტო თანხა ჩაირთება სხვა დებიტორებში, ან სხვა კრედიტორებში.

ხელშეკრულებებით მოითხოვება ნეტო პროცენტის მიიღება ან გადახდა ყოველ 90-ე დღეს დაფარვის თარიღები ემთხვევა იმ თარიღებს, როდესაც გადახდილი უნდა იქნას პროცენტი შესაბამის სესხთან დაკავშირებით.

ამჟამად არსებული სვოპები დაუფარავი ძირითადი სესხის დაახლოებით 60%-ს შეადგენს (20X1-40%) და მათი ვადა იწურება თითოეული სესხის დაფარვის ვადის დადგომისთანავე. ფიქსირებულგანაკვეთიანი საპროცენტო განაკვეთები მერყეობს 7.8%-დან 8.3%-მდე (20X1-9.0% და 9.6%), ხოლო ცვლადი განაკვეთები აღინიშნება 0.5% -დან 1.0% -მდე, რომელიც აღემატება 90 დღიანი საბანკო ბანკნოტის განაკვეთს, რომელიც საანგარიშგებო თარიღისათვის შეადგენდა 8.2%-ს (20X1-9.4%).

20X2 წლის 30 ივნისის მდგომარეობით საპროცენტო განაკვეთიანი სვოპის კონტრაქტების პირობითი ძირითადი თანხები და დაფარვის პერიოდები შემდეგია:

	20X2	20X1
	\$'000	\$'000
1 წელზე ნაკლები პერიოდი	30	20

1-2 წელი	250	170
2-3 წელი	250	170
3-4 წელი	300	80
4-5 წელი	180	–
	1,010	440

ფორვარდული სავალუტო კონტრაქტები

მიმდინარეობს მგზავრთა სარკინიზგო გადაყვანის სისტემის მნიშვნელოვანი განახლება და მიმდინარეობს მოძრავი შემადგელობის შესყიდვა „A“ და „B“ ქვეყნიდან. სავალუტო გაცვლითი კურსის ცვალებადობისაგან თავის დასაცავად ერთეულმა ფორვარდული სავალუტო კონტრაქტები გააფორმა და შეიძინა უცხოური ვალუტა A (უვA) და უცხოური ვალუტა B (უვB).

კონტრაქტები შესრულებულად ჩაითვლება მაშინ, როდესაც მოძრავი შემადგელობის ძირითადი ტვირთების ჩამოსვლის გრაფიკი შედგება, რომელიც მოიცავს მომდევნო ფინანსური წლის განმავლობაში განსახორციელებელ მოსალოდნელ შესყიდვებს.

საანგარიშგებო თარიღისათვის განსახორციელებელი კონტრაქტების შესახებ არსებობს შემდეგი დეტალური ინფორმაცია:

უვA-ს შესყიდვა	ეროვნული ვალუტის გაყიდვა	ვალუტა	საშუალო გაცვლითი კურსი	
	20X2	20X1	20X2	20X1
	\$'000	\$'000		
დაფარვის ვადა				
0–6 თვე	2,840	3,566	0.7042	0.7010
6–12 თვე	4,152	1,466	0.7225	0.6820

უვB-ს შესყიდვა	ეროვნული ვალუტის გაყიდვა	ვალუტა	საშუალო გაცვლითი კურსი	
	20X2	20X1	20X2	20X1
	\$'000	\$'000		
დაფარვის ვადა				
0–6 თვე	4,527	2,319	0.6627	0.6467
6–12 თვე	–	1,262	–	0.6337

რადგან აღნიშნული ხელშეკრულებები წარმოადგენს მომავალი შესყიდვების ჰეჯირებას, ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული ნებისმიერი

არარეალიზირებული მოგება ან ზარალი ხელშეკრულებების ღირებულებასთან ერთად გადავადდება და აღიარდება შესაბამისი საბაზისო ოპერაციის შეფასებისას. გადავადებულ თანხაში შედის ნებისმიერი მოგება და ზარალი, რომელიც მიღებულ იქნა დაფარვის ვადამდე შეწყვეტილი ჰეჯირებული ხელშეკრულებებიდან, რომელთა შემთხვევაშიც კვლავ მოსალოდნელია ჰეჯირებული ოპერაციის განხორციელება.

(ii) საკრედიტო რისკის გამჟღავნება

ერთეულის ფინანსური აქტივების საკრედიტო რისკი, რომელიც აღიარებულია ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, აქციებში განხორციელებული ინვესტიციების გამოკლებით, ჩვეულებისამებრ, წარმოადგენს საბალანსო ღირებულებას საექვო ვალებისათვის გაკეთებული ნებისმიერი ანარიცხების გამოკლებით.

გადასაპირბელი თამასუქები და ნულოვანკუპონიანი ობლიგაციები, რომელთა შესყიდვაც განხორციელდა ნომინალურ ღირებულებამდე დისკონტირებული ფასით, აისახება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში დაფარვის თარიღისათვის არსებულ რეალიზებად თანხაზე ნაკლები ოდენობით. ერთეულის მთლიანი საკრედიტო რისკი შესაძლოა ასევე მოიცავდეს საბალანსო ღირებულებასა და რეალიზებად თანხას შორის სხვაობას.

კონსოლიდირებული ერთეულის აღიარებული ფინანსური აქტივები მოიცავს მისაღებ მოთხოვნებს, რომელიც წარმოიქმნება წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტებიდან მიღებული არარეალიზირებული მოგებიდან. რაც შეეხება არასაბალანსო ფინანსურ ინსტრუმენტებს, მათ შორის მისაღებ წარმოებულ ინსტრუმენტებს, საკრედიტო რისკი ასევე წარმოიქმნება კონტრაგენტის მიერ ხელშეკრულების მოქმედების ვადის ამოწურვისას შესაბამისი ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულებების შესაძლო შეუსრულებლობის შედეგად. მნიშვნელოვანი რისკი წარმოიქმნება ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების შედეგად და კონსოლიდირებული ერთეული ზარალის მიღების რისკის წინაშე დგას იმ შემთხვევაში, თუ კონტრაგენტები ვერ უზრუნველყოფენ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული თანხის გადახდას. საანგარიშებო თარიღისათვის არის მისაღებია შემდეგი თანხები (ეროვნული ვალუტის ეკვივალენტი):

	20X2 \$'000	20X1 \$'000
ადგილობრივი ვალუტა	2,073	1,422
უცხოური ვალუტა	11,599	8,613

(iii) საპროცენტო განაკვეთის რისკი

ერთეულის საპროცენტო განაკვეთის რისკი და ეფექტური საშუალო შეწონილი საპროცენტო განაკვეთი დაფარვის პერიოდების მიხედვით წარმოდგენილია ქვემოთ მოცემულ ცხრილში. საპროცენტო განაკვეთებისათვის, რომელიც

შეეხება აქტივების ან ვალდებულებების თითოეულ ჯგუფს, იხილეთ ფინანსური ანგარიშგების ინდივიდუალური შენიშვნები [თან ერთვის].

რისკი უმთავრესად წარმოიქმნება ცვლადი საპროცენტო განაკვეთების მქონე აქტივებისა და ვალდებულებებისაგან, რადგან ერთეულს განხზრახული აქვს ფიქსირებულგანაკვეთიან აქტივებსა და ვალდებულებებს დაფარვის ვადამდე ფლობდეს.

(iv) ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულების წმინდა რეალური ღირებულება

საბალანსო ფინანსური ინსტრუმენტები

ერთეულის ფულადი სახსრების და მათ ეკვივალენტების, უპროცენტო ფულადი ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების წმინდა რეალური ღირებულება დაახლოებით მათ საბალანსო ღირებულებას უტოლდება.

სხვა ფულადი ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების წმინდა რეალური ღირებულება ეფუძნება საბაზრო ფასებს, თუ არსებობს შესაბამისი ბაზარი, ან განისაზღვრება მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების დისკონტირების გზით ანალოგიური მახასიათებლების მქონე აქტივებსა და ვალდებულებებზე ამჟამად არსებული საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით.

ორგანიზებულ ბაზარზე კოტირებული წილობრივი ინსტრუმენტები შეფასდა საანგარიშგებო თარიღისათვის უპირატესი საბაზრო ფასების მიხედვით. არაკოტირებული წილობრივი ინვესტიციების წმინდა რეალური ღირებულების შეფასებას ახორციელებს სახაზინო კორპორაცია საბაზისო წმინდა აქტივების, მომავალში მისაღები მოგების მიხედვით და ნებისმიერი სხვა სპეციფიკური გარემოების გათვალისწინებით, რომელიც შეეხება მოცემულ ინვესტიციას.

არასაბალანსო ფინანსური ინსტრუმენტები

ერთეული დაზღვეულია ნებისმიერი ისეთი ზარალის მიმართ, რომელიც შესაძლოა წარმოიშვას გარკვეულ არასამთავრობო კორპორაციებში არსებულ აქციებთან დაკავშირებით. კომპენსაციის წმინდა რეალურ ღირებულებად განისაზღვრა აქციების საბალანსო ღირებულებასა და წმინდა რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობა.

ქოლ-ოფციონი დაუკავშირებელ მხარეს საშუალებას აძლევს შეიძინოს ერთეულის წილი. კომპანიას „ინტერ პროვინშიალ ეარლაინს“ არ გააჩნია ფულადი სახსრები და მისი წმინდა რეალური ღირებულება უმნიშვნელოა.

ისეთი სასესხო ვალდებულებების წმინდა რეალური ღირებულება, რომელიც ექვემდებარებოდა შინაარსობლივად ლიკვიდაციის ფონდს და რომლის გადახდის გარანტიაც უზრუნველყოფილია ერთეულის მიერ, უტოლდება მათ ნომინალურ ღირებულებას.

იმ ფინანსური აქტივების, ან ფინანსური ვალდებულებების წმინდა რეალური ღირებულება, რომელიც წარმოიქმნა საპროცენტო განაკვეთებიანი სვოპების

ხელშეკრულების შედეგად, განისაზღვრა საბალანსო ღირებულების ოდენობით, რაც წარმოადგენს საანგარიშგებო თარიღისათვის ამჟამად მისაღებ, ან გადასახდელ თანხას და წინასწარშეფასებული ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადის დისკონტირებულ ღირებულებას, რომელიც არ იქნა აღიარებული აქტივად, ან ვალდებულებად. ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულებებისათვის ნეტო რეალური ღირებულებად განისაზღვრება საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებული არარეალიზირებული მოგება ან ზარალი, რომელიც გაანგარიშებულია ანალოგიური დაფარვის ვადის მქონე ხელშეკრულებებისათვის განკუთვნილი მიმდინარე ფორვარდული განაკვეთების მიხედვით.

ერთეულს შესაძლოა წარმოეშვას ფინანსური ვალდებულებები გარკვეული გაუთვალისწინებელი მოვლენის წარმოქმნის შემთხვევაში. არ არის მოსალოდნელი მნიშვნელოვანი ზარალი ნებისმიერ გაუთვალისწინებელ მოვლენასთან დაკავშირებით და ქვემოთ წარმოდგენილი ნეტო რეალური ღირებულება ასახავს ფინანსთა სამინისტროს შეფასებებს, რომელთა გადახდაც კომპენსაციის სახით უნდა განახორციელოს ერთეულმა სხვა მხარის მიერ ამ გაუთვალისწინებელ მოვლენებზე პასუხისმგებლობის აღებისათვის.

საანგარიშგებო თარიღისათვის ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება და წმინდა რეალური ღირებულება შემდეგია:

	20X2		20X1	
	საბალანსო დირებულება \$'000	წმინდა რეალური დირებულება \$'000	საბალანსო დირებულება \$'000	წმინდა რეალური დირებულება \$'000
საბალანსო ფინანსური ინსტრუმენტები				
ფინანსური აქტივები				
ფულადი სახსრები	250	250	200	200
დეპოზიტები	3,952	3,952	2,881	2,881
სავაჭრო მოთხოვნები	5,374	5,374	3,935	3,935
გადასაპირებელი თამასუქები	440	437	140	140
სესხები დირექტორებზე	147	121	136	107
სხვა მოთხოვნები	424	425	124	124
სესხები დაკავშირებულ მხარეებზე	800	800	200	200
აქციები სხვა დაკავშირებულ მხარეებში	200	227	200	227
აქციები სხვა კორპორაციებში	100	100	200	190
ნულოვანკუპონიანი ობლიგაციები	60	58	–	–
არაკოტირებული ფინანსური აქტივები	11,747	11,744	8,016	8,004
კოტირებული ინვესტიციები				
აქციები არასამთავრობო კორპორაციებში	1,100	900	100	60
ობლიგაციები	200	215	–	–
	13,047	12,859	8,116	8,064
ფინანსური ვალდებულებები				
სავაჭრო ვალდებულებები	2,405	2,405	1,762	1,762
სხვა ვალდებულებები	740	740	650	650
საბანკო ოვერდრაფტი	2,350	2,350	2,250	2,250
საბანკო სესხები	530	537	900	898
გადასახდელი თამასუქები	250	241	130	130
კონვერსიული თამასუქები	1,800	1,760	–	–
გამოსყიდვადი პრივილეგიური აქციები	1,000	875	1,000	860

	20X2		20X1	
	საბალანსო ღირებულება \$'000	წმინდა რეალური ღირებულება \$'000	საბალანსო ღირებულება \$'000	წმინდა რეალური ღირებულება \$'000
სხვა სესხები	430	433	150	150
საიჯარო ვალდებულებები	575	570	650	643
არაკოტირებული ფინანსური ვალდებულებები	10,080	9,911	7,492	7,343
არასაბალანსო ფინანსური ინსტრუმენტები	2,000	2,072	3,000	3,018
ფინანსური აქტივები	12,080	11,983	10,492	10,361
მიღებული კომპენსაცია	— ⁽ⁱ⁾	200	— ⁽ⁱ⁾	40
ფორვარდული გაცვლითი ხელშეკრულებები	61 ⁽ⁱⁱ⁾	61	26	26
საპროცენტო განაკვეთიანი სვოპი	2 ⁽ⁱⁱ⁾	13	1	2
	63	274	27	68
ფინანსური ვალდებულებები				
ქოლ-ოფციონები	—	—	—	—
ანულირებული ობლიგაციები	—	1,000	—	—
ფორვარდული გაცვლითი ხელშეკრულებები	607 ⁽ⁱⁱⁱ⁾	402	304	231
პირობითი ვალდებულებები	—	25	—	30
	607	1,427	304	261

(i) ჩართულია ზემოაღნიშნულ კოტირებული ინვესტიციების საბალანსო ღირებულებაში.

(ii) საბალანსო ღირებულება არის არარეალიზებადი მოგება, ან ზარალი, რომელიც აისახა ზემოთ წარმოდგენილ საბალანსო ფინანსურ აქტივებში და ვალდებულებებში.

იმ აქტივების და ვალდებულებების ჯგუფების გარდა, რომელიც აღწერილია როგორც „კოტირებული“, ფინანსური აქტივების და ვალდებულებების არც ერთი ჯგუფით არ ხდება დაუყოვნებლივ ვაჭრობა ორგანიზებულ ბაზრებზე სტანდარტული ფორმით.

თუმცა, ცალკეული ფინანსური აქტივი აღრიცხულია წმინდა რეალურ ღირებულებაზე მეტი თანხით, მმართველმა საბჭომ არ მოახდინა ამ აქტივების ჩამოწერა, რადგან მას განზრახული აქვს ამ აქტივების ვადის დაფარვამდე შენარჩუნება.

წმინდა რეალურ ღირებულებაში არ შედის ის ხარჯები, რომელიც გაწეულ იქნა აქტივის რეალიზაციის დროს და მოიცავს ყველა ხარჯს, რომელიც გაწეულ იქნებოდა ვალდებულების დაფარვისას.

ბასს 32-თან შედარება

სსბასს 15, *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები და წარდგენა* უმთავრესად ეფუძნება ბასს 32-ს (განახლებულია 1998 წელს), *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა*. სსბასს 15-სა და ბასს 32-ს შორის ძირითადი განსხვავებები შემდეგია:

- ბასს 32-ში ცვლილებები შევიდა 2000 წლის ოქტომბერში, რათა ამოღებული ყოფილიყო განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნები, რომლებიც ზედმეტი გახდა ბასს 39-ის, ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება შემოღების შდეგად. რადგან ამჟამად არ არსებობს არც ერთი სსბასს, რომელიც განიხილავს ფინანსური ინსტრუმენტების აღიარებასა და შეფასებას შედეგად, პროგნოზირებადი სამომავლო ოპერაციების ჰეჯირების შესახებ პუნქტები შენარჩუნებულ იქნა სსბასს 15-ში.
- ბასს 32-ში წარმოდგენილი კომენტარების გარდა სსბასს 15-ს დაემატა კომენტარები, რომელიც განმარტავს საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ ამ სტანდარტის დებულებების გამოყენებას ბუღალტრული აღრიცხვისას.
- სსბასს 15 გარკვეულ შემთხვევებში იყენებს ბასს 32-გან განსხვავებულ ტერმინოლოგიას. ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითები სსბასს 15-ში შეეხება ტერმინებს: შემოსავალი, ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგება, და წმინდა აქტივები/წილობრივი კომპონენტები (იმ შემთხვევების გამოკლებით, რომლებიც მიუთითებს წილობრივ ინსტრუმენტებზე. ბასს 32-ში აღნიშნული ტერმინების ეკვივალენტური ტერმინებია მოგება, მოგება-ზარალის ანგარიშგება, და საკუთარი კაპიტალი.
- სსბასს 15 შეიცავს განმარტებას სადაზღვევო ხელშეკრულებების შესახებ. სადაზღვევო ხელშეკრულებები განმარტებულია მხოლოდ ბასს 32-ში მოცემულ კომენტარებში.
- სსბასს 15 შეიცავს მითითებებს გამოყენებაზე, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების დასახმარებლად. ბასს 32 არ შეიცავს ასეთ მითითებებს..
- სსბასს 15 შეიცავს წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი განმარტებითი შენიშვნების საილუსტრაციო მაგალითებს. ბასს 32 არ შეიცავს განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნების არც ერთ მაგალითს.

სბასს 16 —საინვესტიციო ქონება

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ (ბასს) 40-ს (შეცვლილია 2003 წელს), *საინვესტიციო ქონება*, რომელიც გამოცემულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის მიერ (ბასსს). ამონარიდები ბასს 40-დან გამოყენებულია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში, შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting

Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის სავაჭრო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე

სსბასს 16 —საინვესტიციო ქონება

სსბასს-ის ისტორია

ეს ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ების შედგად ცვლილებებს..

სსბასს 16, საინვესტიციო ქონება, გამოქვეყნდა 2001 წლის დეკემბერში.

2006 წლის დეკემბერში სსბასსს-მ გამოაქვეყნა კორექტირებული სსბასს 16.

მას შემდეგ სსბასს 16–მა განიცადა შემდეგი ცვლილებები:

- სსბასს-ის 2011 წლის გაუმჯობესება (გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში)
- სსბასს-ის გაუმჯობესება (გამოიცა 2010 წლის იანვარში)
- სსბასს 27, სოფლის მეურნეობა (გამოიცა 2009 წელს)

სსბასს 16-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2011 წლის ოქტომბერი
6	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
12	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
13	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
29	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
40	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
57	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
		წლის იანვარი
59	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
62	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
62ა	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
62ბ	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
63	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
66	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
101ა	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი
გადაწყვეტილების საილუსტრაციო ხე	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის იანვარი

2006 წლის დეკემბერი

სბასს 16 —საინვესტიციო ქონება

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1
მოქმედების სფერო	2–6
განმარტებები	7–19
მოიჯარის ქონებრივი ინტერესი ჩვეულებრივი იჯარის დროს.....	8
საინვესტიციო ქონება.....	9–19
აღიარება.....	20–25
შეფასება აღიარებისას.....	26–38
შეფასება აღიარების შემდეგ	39–65
სააღრიცხვო პოლიტიკა	39–41
რეალური ღირებულების მოდელი.....	42–64
რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასების შეუძლებლობა	62–64
თვითღირებულების მოდელი	65
გადატანები სხვა კატეგორიაში	66–76
გასვლა	77–84
განმარტებითი შენიშვნები	85–90
რეალური ღირებულების და თვითღირებულების მოდელები	85–90
რეალური ღირებულების მოდელი	87–89
თვითღირებულების მოდელი	90
გარდამავალი დებულებები	91–100
ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის პირველად გამოყენება.....	91–93
რეალური ღირებულების მოდელი.....	94–97
თვითღირებულების მოდელი	98–100
ძალაში შესვლის თარიღი	101–102

სსზასს 16-ის (2001 წლის) გაუქმება.....	103
დასკვნის საფუძველი	
ჰადაწვეტილების საილუსტრაციო ხე	
ბასს 40-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 16, *საინვესტიციო ქონება*, მოცემულია პუნქტებში 1–103. ყველა პუნქტს გააჩნია თანაბარი ძალა. სსბასს 16 აღქმულ უნდა იყოს მისი მიზნის, დასკვნის და *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის* კონტექსტში. დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში სსბასს 3, *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*, წარმოადგენს სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევის და გამოყენების საფუძველს.

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია საინვესტიციო ქონების მიმართ ბუღალტრული აღრიცხვის და მასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენის წესების დადგენა.

მოქმედების სფერო

2. ერთეულმა, რომელიც ამზადებს და წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებებს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით, უნდა გამოიყენოს მოცემული სტანდარტი საინვესტიციო ქონების აღრიცხვისას.
3. მოცემული სტანდარტი მოქმედებს საჯარო სექტორის ყველა ერთეულის მიმართ, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
4. სსბასს–ს მიერ გამოცემული საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესავალი განმარტავს, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს) იყენებენ ბასსს–ის მიერ გამოცემულ ფასს–ს. სკს–ები განმარტებულია სსბასს 1–ში, *ფინანსური ანგარიშგებების წარდგენა*.
5. მოცემული სტანდარტი გამოიყენება საინვესტიციო ქონების აღრიცხვისთვის, მათ შორის (ა) მოიჯარის ფინანსურ ანგარიშგებებში იჯარით გასაცემად გათვალისწინებული იმ საინვესტიციო ქონების შეფასებისთვის, რომელიც აღირიცხება ანგარიშგებაში, როგორც ფინანსური იჯარით გადაცემული და (ბ) მეიჯარის მიერ მოიჯარისათვის საოპერაციო იჯარით გაცემული საინვესტიციო ქონების მეიჯარის ფინანსურ ანგარიშგებებში შეფასებისთვის. მოცემული სტანდარტი არ მოიცავს სსბასს 13–ში, *იჯარა, განხილულ საკითხებს*, მათ შორის:
 - (ა) იჯარის კლასიფიცირება ფინანსურ ან ოპერაციულ იჯარად;
 - (ბ) საინვესტიციო ქონების იჯარიდან მიღებული ამონაგების აღიარება (შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან);
 - (გ) მეიჯარის ფინანსურ ანგარიშგებაში იჯარით გასაცემი იმ უძრავი ქონების შეფასება, რომელიც ანგარიშგებაში აღირიცხება როგორც ოპერაციული იჯარით გაცემული.
 - (დ) მეიჯარის ფინანსურ ანგარიშგებაში ფინანსურ იჯარაში განხორციელებული წმინდა ინვესტიციების შეფასებისათვის.
 - (ე) გაყიდვები უკუიჯარით, ოპერაციების აღრიცხვა; და
 - (ვ) ფინანსური იჯარისა და საოპერაციო იჯარის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა.

6. მოცემული სტანდარტი არ გამოიყენება:

- (ა) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ბიოლოგიურ აქტივებთან (იხ. სსბასს 27, *სოფლის მეურნეობა*); და
- (ბ) ისეთ სასარგებლო წიაღისეულის მარაგების შესწავლასა და მოპოვების უფლებაზე, როგორიცაა ნავთობი, ბუნებრივი გაზი და სხვა მსგავსი არაგანახლებადი ბუნებრივი რესურსები.

განმარტებები

7. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

საბალანსო ღირებულება (ამ სტანდარტის მიზნებისათვის) არის ღირებულება, რომლითაც აქტივი აისახება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

თვითღირებულება არის ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების გადახდილი თანხა, ან სხვა სახის ანაზღაურების რეალური ღირებულება, რომელიც გადახდილია აქტივის შეძენისათვის და მისი შეძენის ან შექმნის მომენტში.

საინვესტიციო ქონება არის ქონება (მიწა ან შენობები, ან შენობის ნაწილი, ან ორივე ერთად), რომელიც გამიზნულია შემოსავლების მისაღებად იჯარით გაცემის გზით ან კაპიტალის ღირებულების ნაზრდის მისაღებად, ან ორივე მიზნით, და არა:

- (ა) საქონლის წარმოებაში ან მიწოდებაში, მომსახურების გაწევიდან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის გამოსაყენებლად; ან
- (ბ) ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებში გასაყიდად.

მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება არის ქონება, რომელიც ფლობილია (მესაკუთრის ან მოიჯარის მიერ, ფინანსური იჯარის ხელშეკრულებით) საქონლის წარმოების ან მიწოდების, მომსახურების გაწევის ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

საოპერაციო იჯარით მოიჯარესთან არსებული უძრავი ქონება

8. საოპერაციო იჯარით მოიჯარესთან არსებული ქონება, შეიძლება კლასიფიცირებული და აღრიცხული იქნას საინვესტიციო ქონებად, მხოლოდ მაშინ, როდესაც (ა) უძრავი ქონება სხვა მხრივ

დააკმაყოფილებს საინვესტიციო ქონების განმარტებას და (ზ) მოიჯარე აქტივის აღიარებისთვის იყენებს რეალური ღირებულების მოდელს, როგორც ეს აღწერილია 42–64 პუნქტებში. კლასიფიკაციის ასეთი ვარიანტი შეიძლება გამოყენებულ იქნას ქონების ცალკეული ობიექტისათვის. თუმცა, როდესაც კლასიფიკაციის ასეთი ვარიანტი შერჩეულია ჩვეულებრივი იჯარით გაცემული ქონების რომელიმე ობიექტისათვის, ყველა ქონება, რომელიც კლასიფიცირებულია საინვესტიციო ქონებად, აღირიცხება რეალური ღირებულების მოდელით. თუ შერჩეულია ზემოაღნიშნული კლასიფიკაციის ვარიანტი, ამგვარად კლასიფიცირებული ყველა ქონების შესახებ ინფორმაცია ექვემდებარება წარდგენას 85–89 პუნქტების შესაბამისად.

საინვესტიციო ქონება

9. არსებობს სხვადასხვა გარემოებები, როდესაც საჯარო სექტორის ერთეულები ქონებას ფლობენ მათი იჯარით გაცემიდან შემოსავლების მიღების ან კაპიტალის ღირებულების გაზრდის მიზნით. მაგალითად, შესაძლებელია შეიქმნას საჯარო სექტორის ერთეული (გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა), რომელიც განახორციელებს სახელმწიფო ქონების პორტფელის მართვას კომერციულ საფუძველზე. ასეთ შემთხვევაში, ერთეულის საკუთრებაში არსებული ქონება, გარდა ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებში გადასაყიდი ქონებისა, შეესაბამება საინვესტიციო ქონების განმარტებას. საჯარო სექტორის ერთეულები შესაძლოა ფლობდნენ ქონებას მათი იჯარით გაცემიდან შემოსავლების მიღებისა და კაპიტალის ღირებულების გაზრდის მიზნით და იყენებდნენ ამონაგებ სახსრებს მათი სხვა (მომსახურების გაწევის) საქმიანობების დასაფინანსებლად. მაგალითად, უნივერსიტეტი ან ადგილობრივი სახელმწიფო ორგანო შეიძლება ფლობდეს შენობას, რომელიც კომერციულ საფუძველზე გაიცემა იჯარით გარე პირებზე შემოსავლების მიღების მიზნით და არა საქონლის მიწოდების, ან მოსახურების გასაწევად. ეს ქონება აგრეთვე ჩაითვლება საინვესტიციო ქონებად.
10. საინვესტიციო ქონებას ფლობენ მათი იჯარით გაცემიდან შემოსავლების მიღების ან კაპიტალის ღირებულების ზრდის, ან ორივე მიზნით. ამრიგად, საინვესტიციო ქონების საშუალებით ხდება ფულადი სახსრების ნაკადების წარმოქმნა ერთეულის მფლობელობაში არსებული სხვა აქტივებისგან დამოუკიდებლად. ეს განასხვავებს საინვესტიციო ქონებას საჯარო სექტორის ერთეულის კონტროლირებულ მიწისგან ან შენობებისგან, ასევე მესაკუთრის მიერ დაკავებული უძრავი ქონებისაგან. საქონლის წარმოებას ან მიწოდებას, მომსახურების გაწევას (ან ქონების გამოყენება ადმინისტრაციული მიზნებისათვის) აგრეთვე შეუძლია ფულადი სახსრების ნაკადების წარმოქმნა. მაგალითად, საჯარო სექტორის

ერთეულებს შეუძლიათ გამოიყენონ შენობა საქონლის მიწოდების და მომსახურების გასაწევად ღირებულების სრულად ან ნაწილობრივ ანაზღაურების სანაცვლოდ. თუმცა, შენობები გამოიყენება საქონლის წარმოების და მომსახურების გაწევის ხელშეწყობის მიზნით, ხოლო ფულადი სახსრების ნაკადები უკავშირდება არა მხოლოდ შენობებს, არამედ წარმოების და მომსახურების მიწოდების პროცესში გამოყენებულ სხვა აქტივებს. სსპასს 17, *ძირითადი საშუალებები*, გამოიყენება მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების მიმართ.

11. ზოგიერთ ქვეყანაში, საჯარო სექტორში არსებობს ადმინისტრაციული პირობები, რომლის მიხედვითაც ერთეულებს შეუძლიათ აკონტროლონ აქტივი, რომლის იურიდიული მესაკუთრე შეიძლება სხვა ერთეული იყოს. მაგალითად, სამინისტრო შეიძლება აკონტროლებდეს და ანგარიშგებაში აღრიცხავდეს გარკვეულ შენობებს, რომლის იურიდიული მესაკუთრეც არის სახელმწიფო.. ასეთ შემთხვევებში, მესაკუთრის მიერ დაკავებული უძრავი ქონება ნიშნავს ქონებას, რომელიც დაკავებულია ისეთი ერთეულის მიერ, რომელიც ამ ქონებას აღიარებს საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებებში.

12 . საინვესტიციო ქონების მაგალითებია:

- (ა) მიწა, რომელიც გამიზნულია კაპიტალის ღირებულების გრძელვადიანი ზრდისათვის, და არა მოკლე ვადაში გასაყიდად მიმდინარე საქმიანობის ფარგლებში. მაგალითად კაპიტალის ღირებულების ზრდის მიზნით საავადმყოფოს მფლობელობაში არსებული მიწა, რომელიც შეიძლება მომავალში გაიყიდოს ხელსაყრელ დროს.
- (ბ) მიწა, რომლის სამომავლო დანიშნულება მიმდინარე პერიოდში განუსაზღვრელია. (იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთეულს არ განუსაზღვრავს გამოიყენოს თუ არა მიწა, როგორც „მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება“, მათ შორის მომსახურების გაწევისათვის, მაგალითად, ნაკრძალების მომსახურება ეხლანდელი და მომავალი თაობებისათვის, ან გაყიდოს ის მოკლე ვადაში მიმდინარე საქმიანობის ფარგლებში, მაშინ მიწა მიიჩნევა კაპიტალის ღირებულების გასაზრდელად განკუთვნილ ქონებად.
- (გ) შენობა, რომელიც ერთეულის საკუთრებაშია (ან მასთანაა ფინანსური იჯარის ხელშეკრულებით) და გაცემულია ერთი ან რამდენიმე საოპერაციო იჯარის ხელშეკრულებით კომერციულ საფუძველზე. მაგალითად უნივერსიტეტი შეიძლება ფლობდეს შენობას, რომელსაც ის გასცემს იჯარით სხვა პირებზე, კომერციულ საფუძველზე.

- (დ) შენობა, რომელიც არ არის დაკავებული მაგრამ განკუთვნილია საოპერაციო იჯარით ერთი ან რამდენიმე ხელშეკრულებით გადასაცემად, კომერციულ საფუძველზე.
 - (ე) ქონება, რომელიც შენდება ან რეკონსტრუქციის პროცესშია, მომავალში მისი საინვესტიციო ქონების სახით გამოყენების მიზნით.
13. იმ ობიექტების მაგალითები, რომლებიც არ წარმოადგენს საინვესტიციო უძრავ ქონებას და შესაბამისად არ შედის მოცემული სტანდარტის მოქმედების სფეროში, არიან:
- (ა) უძრავი ქონება, რომელიც გამიზნულია გასაყიდად ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებში, ან შენდება, ან რეკონსტრუქცია უტარდება გაყიდვის მიზნით (იხ. სსბასს 12, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები). მაგალითად, მუნიციპალურ მთავრობას შუძლია რეგულარულად მიიღოს დამატებითი შემოსავლები ქონების ყიდვა-გაყიდვით. ამ შემთხვევაში, ქონება, რომელიც გამიზნულია უახლოეს მომავალში გასაყიდად ან რეკონსტრუქციისათვის შემდგომი გადაყიდვისათვის, კლასიფიცირდება, როგორც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა. ბინათმშენებლობის დეპარტამენტს ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებში შეუძლია მის მფლობელობაში არსებული საბინო ფონდის რეგულარულად გაყიდვა ცვალებადი დემოგრაფიული მდგომარეობის მიხედვით. ამ შემთხვევაში, გასაყიდად გამიზნული ნებისმიერი საბინაო ფონდი კლასიფიცირდება როგორც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა.
 - (ბ) ქონება, რომელიც შენდება ან რეკონსტრუქციის პროცესშია მესამე მხარის დაკვეთით. მაგალითად, ქონების მართვის სამინისტრომ შეიძლება დადოს სამშენებლო ხელშეკრულებები ისეთ ერთეულებთან, რომლებიც წარმოადგენს გარე მხარებს მის ადმინისტრაციასთან მიმართებაში. (იხ. სსბასს 11, სამშენებლო ხელშეკრულებები).
 - (გ) მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება (იხ. სსბასს 17), (სხვასთან ერთად) ასევე ქონება, რომელიც მომავალში გამოყენებული იქნება, როგორც მესაკუთრის მიერ დაკავებული უძრავი ქონება. ასევე, შემდგომში რეკონსტრუქციის მიზნით განკუთვნილი ქონება, რომელიც მომავალში გამოყენებული იქნება მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების სახით; ერთეულის თანამშრომლების მიერ დაკავებული ქონება, მაგალითად: საცხოვრებელი ბინები სამხედრო პირებისათვის (იმის მიუხედავად იხდებიან თუ არა თანამშრომლები საიჯარო ქირას საბაზრო განაკვეთებით); და

ჩამოწერისათვის განკუთვნილი მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება.

(დ) [ამოღებულია]

(ე) ქონება, რომელიც გადაცემულია სხვა ერთეულზე ფინანსური იჯარის ხელშეკრულებით.

(ვ) ქონება, რომელიც გამოიყენება სოციალური მომსახურების გასაწევად, რომელიც აგრეთვე წარმოქმნის ფულად სახსრებს. მაგალითად, ბინათმშენებლობის დეპარტამენტი შეიძლება ფლობდეს დიდ საბინაო ფონდს, რომელიც გამიზნულია დაბალი შემოსავლების მქონე ოჯახების ბინით უზრუნველყოფისთვის საბაზროზე დაბალი საიჯარო გადასახდელებით. ამ პირობებში, ქონება მომსახურების გასაწევად არის ფლობილი და არა იჯარით გაცემიდან შემოსავლის მისაღებად, ან კაპიტალის ღირებულების გასაზრდელად, ხოლო იჯარით გაცემიდან შემოსავლის მიღება მეორეხარისხოვანია ქონების ფლობის მიზნების გათვალისწინებით. ასეთი ქონება არ განიხილება „საინვესტიციო ქონებად“, მისი აღირიცხვა მოხდება სსბასს 17-ის შესაბამისად.

(ზ) ქონება, რომელიც გამოყენებულია სტრატეგიული მიზნებისათვის და რომელთა აღრიცხვა წარმოებს სსბასს 17-ის შესაბამისად.

14. ზოგიერთ ქვეყანაში საჯარო სექტორის ერთეულები ფლობენ ქონებას მომსახურების გაწევის მიზნით და არა მათი იჯარით გაცემიდან შემოსავლების მისაღებად ან კაპიტალის ღირებულების გასაზრდელად. ასეთ შემთხვევებში, ქონება ვერ პასუხობს საინვესტიციო ქონების განსაზღვრებას. მიუხედავად ამისა, თუ საჯარო სექტორის ერთეული ფლობს ქონებას მათი იჯარით გაცემიდან შემოსავლების მისაღებად, ან კაპიტალის ღირებულების გასაზრდელად, შეიძლება გამოყენებულ იქნას მოცემული სტანდარტი. ზოგიერთ შემთხვევებში, საჯარო სექტორის ერთეულები ფლობენ ქონებას, (ა) რომლის ერთი ნაწილის მეშვეობით უპირატესად ხდება მათი იჯარით გაცემიდან შემოსავლების მიღება და კაპიტალის ღირებულების ზრდა და არა მომსახურების გაწევა და (ბ) მეორე ნაწილი კი გამოიყენება საქონლის მიწოდების და მომსახურების გასაწევად, ან ადმინისტრაციული მიზნებისთვის. მაგალითად, საავადმყოფო ან უნივერსიტეტი შეიძლება ფლობდეს შენობას, რომლის ნაწილი გამოყენებულია ადმინისტრაციული მიზნით, ხოლო სხვა ნაწილი გაცემულია იჯარით, როგორც საცხოვრებელი ბინები კომერციულ საფუძველზე. თუ ქონების ეს ნაწილები შეიძლება გაიყიდოს ცალ–ცალკე (ან გაიცეს ცალ–ცალკე ფინანსური იჯარის ფორმით), ერთეული აღრიცხავს მათ

ცალ-ცალკე. თუ ეს ნაწილები არ შეიძლება გაიყიდოს ცალ-ცალკე, ქონება წარმოადგენს საინვესტიციო ქონებას თუ მისი უმნიშვნელო ნაწილი გამოიყენება საქონლის წარმოების ან მომსახურების გაწევისთვის, ან ადმინისტრაციული მიზნებით.

15. ზოგიერთ შემთხვევებში, ერთეული დამატებით მომსახურებას უწევს მისი კუთვნილი ქონების მოიჯარეებს, ერთეული განიხილავს ასეთ ქონებას საინვესტიციო ქონებად თუ ამ მომსახურების ღირებულება მთლიანი ხელშეკრულების უმნიშვნელო ნაწილია. მაგალითად, თუ სახელმწიფო სააგენტო (ა) ფლობს საოფისე შენობას, რომელიც გამოიყენება მხოლოდ საიჯარო მიზნებისათვის და იჯარით გაიცემა მხოლოდ კომერციულ საფუძველზე და (ბ) მოიჯარეებს უწევს უსაფრთხოების უზრუნველყოფისა და მიმდინარე ექსპლუატაციის მომსახურებას.
16. სხვა შემთხვევებში, დამატებით გაწეული მომსახურება უფრო მნიშვნელოვანია. მაგალითად, მთავრობა შეიძლება ფლობდეს სასტუმროს ან საერთო საცხოვრებელს, რომლის მართვა ხორციელდება მისი მთავარი ქონების მართვის დეპარტამენტის მიერ. კლიენტებისათვის გაწეული მომსახურების ღირებულება, მთლიანი ხელშეკრულების მნიშვნელოვან ნაწილს შეადგენს. ამიტომ, მესაკუთრის მიერ მართული სასტუმრო ან საერთო საცხოვრებელი წარმოადგენს მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონებას და არა საინვესტიციო ქონებას.
17. ზოგჯერ, შესაძლებელია გაძნელდეს იმის დადგენა, არის თუ არა დამატებითი მომსახურება იმდენად მნიშვნელოვანი, რომ ქონება ვერ ხვდებოდეს საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში. მაგალითად, მთავრობას ან სახელმწიფო სააგენტოს, რომელიც სასტუმროს მფლობელია, შეუძლია გარკვეული ფუნქციების გადაცემა მესამე მხარისათვის მართვის ხელშეკრულების ფარგლებში. ამგვარი ხელშეკრულების პირობები შეიძლება იყოს ძალზე განსხვავებული. ერთის მხრივ, მთავრობის ან სახელმწიფო სააგენტოს პოზიცია შესაძლოა თავისი არსით შემოიფარგლოს პასიური ინვესტორის პოზიციით. მეორეს მხრივ, მთავრობამ ან სახელმწიფო სააგენტომ შეიძლება მესამე მხარეს გადასცეს გარკვეული ოპერაციული ფუნქციები და იმავდროულად შეინარჩუნოს სასტუმროს საკმთანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების ნაკადების ცვლილებზე მნიშვნელოვანი დამოკიდებულება.
18. იმის დასადგენად, კლასიფიცირდეს თუ არა ქონება საინვესტიციო ქონებად, საჭიროა სათანადო მსჯელობა. ერთეული შემთხვევებს შესაბამის კრიტერიუმებს იმგვარად, რომ მოხდება ამ სათანადო მსჯელობის თანმიმდევრულად გამოყენება 9–17 პუნქტებში მოცემული საინვესტიციო ქონების განმარტებისა და რეკომენდაციების შესაბამისად. პუნქტი 86(გ) მოითხოვს

კრიტერიუმების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას, თუ ასეთი კლასიფიცირება გართულებულია.

19. ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთეულს გააჩნია ქონება, რომელიც გაცემულია იჯარით და დაკავებულია მისი მაკონტროლებელი ერთეულის ან სხვა კონტროლირებული ერთეულის მიერ. ასეთი ქონება კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში არ კლასიფიცირდება საინვესტიციო ქონებად, ვინაიდან ეს ქონება ერთეულის პერსპექტივიდან ითვლება მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონებად. თუმცა ქონების მესაკუთრე ერთეულის გადმოსახედიდან ქონება წარმოადგენს საინვესტიციო უძრავ ქონებას, თუ ის შეესაბამება მე-7 პუნქტში მოცემულ განმარტებას. შესაბამისად, მეიჯარე საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებებში ამ ქონებას განიხილავს საინვესტიციო ქონებად. ამგვარი ვითარება შეიძლება შეიქმნას, როდესაც მთავრობა ქმნის ქონების მართვის ერთეულს სამთავრობო საოფისე შენობების კონტროლის მიზნით. შემდგომ შენობები, კომერციულ საფუძველზე, იჯარით გადაეცემა სხვა სახელმწიფო ერთეულებს. ქონების მართვის ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებებში, ქონება აღირიცხება საინვესტიციო ქონებად. თუმცა მთავრობის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებებში ქონება აღირიცხული იქნება როგორც ძირითადი საშუალებები სსბასს 17-ის შესაბამისად.

აღიარება

20. საინვესტიციო ქონება უნდა აღიარებულ იქნას აქტივად მხოლოდ მაშინ, როდესაც:
 - (ა) მოსალოდნელია, რომ ერთეული მიიღებს მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებულ სასარგებლო მომსახურების პოტენციალს; და
 - (ბ) შესაძლებელია საინვესტიციო ქონების თვითღირებულების ან რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება.
21. იმის დასადგენად, აკმაყოფილებს თუ არა ობიექტი აღიარების პირველ კრიტერიუმს, ერთეულმა უნდა შეაფასოს პირველადი აღიარების მომენტისთვის არსებული მონაცემების საფუძველზე მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან სასარგებლო მომსახურების პოტენციალის განსაზღვრებადობის ხარისხი. ისეთი საკმარისი განსაზღვრებადობის ხარისხის არსებობა, რომ ერთეულში მოხდება მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან სასარგებლო მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა, გულისხმობს იმის გარანტიას, რომ ერთეული მიიღებს აქტივთან დაკავშირებულ სარგებელს და იგი თავის თავზე აიღებს შესაბამის რისკებსაც. ასეთი გარანტია არსებობს მხოლოდ მაშინ, როდესაც რისკები და სარგებელი გადასულია ერთეულზე. ვიდრე ეს მოხდება, აქტივის შემენის ოპერაცია

შეიძლება გაუქმდეს მნიშვნელოვანი საჯარიმო სანქციის გარეშე და ამიტომ, აქტივის აღიარება არ ხდება.

22. აღიარების მეორე კრიტერიუმი, როგორც წესი, ადვილად სრულდება, ვინაიდან გაცვლითი ოპერაცია, რომელიც ადასტურებს აქტივის შეძენას, განსაზღვრავს მის თვითღირებულებას. ამ სტანდარტის 27-ე პუნქტის თანახმად, გარკვეულ გარემოებებში, საინვესტიციო ქონება შეიძლება შეძენილ იქნას უსასყიდლოდ ან სიმბოლური ღირებულებით. ასეთ შემთხვევაში, თვითღირებულება წარმოადგენს საინვესტიციო ქონების რეალურ ღირებულებას მისი შეძენის დღისათვის.
23. აღიარების ამ პრინციპების შესაბამისად, ერთეული აფასებს საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებულ ყველა დანახარჯს მათი გაწევის მომენტისათვის. ეს დანახარჯები მოიცავს საინვესტიციო ქონების შეძენის თავდაპირველ დანახარჯებს და მის გაზრდასთან, ქონების ნაწილის შეცვლასთან და მომსახურებასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს.
24. მე-20 პუნქტში მოცემული აღიარების პრინციპის შესაბამისად, ერთეული საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულებაში არ რთავს ასეთი ქონების ყოველდღიური ტექნიკური მომსახურების დანახარჯებს. ეს დანახარჯები გაწევისთანავე აღიარდება ნამეტის ან დეფიციტის შემდგენლობაში. ყოველდღიური ტექნიკური მომსახურების დანახარჯები უპირველეს ყოვლისა მოიცავს შრომის ანაზღაურებას, სახარჯი მასალების ღირებულებას და შეიძლება მოიცავდეს სხვა უმნიშვნელო დეტალების ღირებულებასაც. ამ დანახარჯების გაწევის მიზანს ხშირად წარმოადგენს ქონების რემონტი და ექსპლუატაცია.
25. საინვესტიციო ქონება შეიძლება შეძენილ იქნას ჩანაცვლების მიზნით. მაგალითად, შიდა ძველი კედლის შეცვლა ახალი კედლით. აღიარების პრინციპის მიხედვით, ერთეული არსებული საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულებაში რთავს ახალი ნაწილების ღირებულებას მისი გაწევის მომენტისათვის იმ პირობით, რომ სრულდება აღიარების კრიტერიუმები. შეცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულება ექვემდებარება ჩამოწერას წინამდებარე სტანდარტის აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნების შესაბამისად.

შეფასება აღიარებისას

26. საინვესტიციო ქონება თავდაპირველად უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით (საოპერაციო ხარჯები ჩართული უნდა იქნას თავდაპირველ შეფასებაში).

27. როდესაც საინვესტიციო ქონება შეძენილია არაგაცვლითი ოპერაციით, მისი თვითღირებულება უნდა შეფასდეს შეძენის თარიღისათვის არსებული მისი რეალური ღირებულებით.
28. შეძენილი საინვესტიციო ქონების თვითღირებულება მოიცავს შესყიდვის ფასსა და ნებისმიერ პირდაპირ დანახარჯს. პირდაპირი დანახარჯები მოიცავს, მაგალითად, პროფესიული იურიდიული მოსახურების ღირებულებას, გადასახადს ქონების გადაცემაზე და სხვა საოპერაციო ხარჯებს.
29. [ამოღებულია]
30. საინვესტიციო ქონების ღირებულება არ იზრდება:
 - (ა) საწყისი ორგანიზაციული ხარჯებით (თუ ისინი აუცილებელი არაა ქონების იმ მდგომარეობამდე მისაყვანად, რომ შესაძლებელი იყოს ხელმძღვანელობის მიერ მათთვის განსაზღვრული ფუნქციების შესრულება).
 - (ბ) საოპერაციო ზარალით, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა იმ მომენტამდე, სანამ საინვესტიციო ქონება მიაღწევდა მოიჯარის მიერ დაგეგმილ დატვირთვის დონეს; ან
 - (გ) ქონების მშენებლობის ან რეკონსტრუქციის პროცესში გაწეული მასალების, შრომის ანაზღაურების ან სხვა რესურსების ზენორმატიული ხარჯებით.
31. თუ მოხდა საინვესტიციო ქონების საფასურის გადახდის გადავადება, მის თვითღირებულებას წარმოადგენს მისი ფულადი სახსრებში გამოსახული ფასის ეკვივალენტი. სხვაობა ამ თანხასა და მთლიანად გადახდილ თანხებს შორის განვადების პერიოდის განმავლობაში უნდა აღიარდეს როგორც საპროცენტო ხარჯები.
32. საინვესტიციო ქონება შეიძლება მიღებულ იქნას არაგაცვლითი ოპერაციით. მაგალითად, ცენტრალურმა მთავრობამ შეიძლება სახელმწიფო ხელისუფლების ადგილობრივ ორგანოს უანგაროდ გადასცეს ზედმეტი საოფისე ფართი, რომელიც შემდგომ იჯარით იქნა გაცემული საბაზრო ფასებით. საინვესტიციო ქონება შეიძლება აგრეთვე მიღებულ იქნას არაგაცვლითი ოპერაციით ქონების კონფისკაციის გზით. ასეთ შემთხვევაში, ქონების ღირებულება განისაზღვრება მისი შეძენის თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულებით.
33. როდესაც ერთეული 27-ე პუნქტის შესაბამისად, საკუთარ საინვესტიციო ქონებას თავდაპირველად აღიარებს რეალური ღირებულებით, რეალური ღირებულება წარმოადგენს ქონების თვითღირებულებას. პირველადი აღიარების შემდეგ ერთეულმა უნდა გადაწყვიტოს გამოიყენებს ის რეალური ღირებულების

მოდელს (42–64 პუნქტები) თუ თვითღირებულების მოდელს (65 პუნქტი).

34. იჯარით გასაცემი და საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირებული ქონების თავდაპირველი ღირებულება უნდა განისაზღვროს სსზასს 13–ის 28–ე პუნქტით დადგენილი ფინანსური იჯარის აღრიცხვის წესებით, ანუ აქტივი აღიარებულ უნდა იქნას ქონების რეალურ ღირებულებასა და მინიმალური საიჯარო გადასახდელის დისკონტირებულ ღირებულებას შორის უმცირესი სიდიდის მიხედვით. ანალოგიური თანხა უნდა აღიარდეს ვალდებულების სახით იმავე პუნქტის შესაბამისად.
35. იჯარის ხელშეკრულების მიხედვით, გადახდილი ნებისმიერი ანაზღაურებული თანხა, ამ კონტექსტში ითვლება მინიმალური საიჯარო გადასახდელების ნაწილად და ამიტომ ჩაითვლება აქტივის ღირებულებაში, მაგრამ გამოირიცხება ვალდებულებიდან. თუ იჯარით გასაცემი ქონება კლასიფიცირებულია საინვესტიციო ქონებად, მაშინ რეალური ღირებულებით აისახება სწორედ ეს ქონება და არა მთლიანი ქონება. ქონების რეალური ღირებულების დადგენასთან დაკავშირებული რეკომენდაციები მოცემულია 42–61 პუნქტებში აღწერილ რეალური ღირებულების მოდელში. ეს რეკომენდაციები აგრეთვე გამოიყენება რეალური ღირებულების დასადგენად ისეთ შემთხვევებში, როდესაც მისი გამოყენება ხდება, როგორც თვითღირებულება, თავდაპირველი აღიარებისას.
36. საინვესტიციო ქონების ერთი ან რამდენიმე ობიექტი შეიძლება შეძენილ იქნას არაფულად აქტივზე ან აქტივებზე ან კომბინირებულ ფულად და არაფულად აქტივებზე გაცვლით. შემდგომში მოყვანილი მსჯელობა ეხება ერთი არაფულადი აქტივის მეორეზე გაცვლას, თუმცა იგი აგრეთვე გამოიყენება წინა მსჯელობაში აღწერილი გაცვლებისთვისაც. ასეთი საინვესტიციო ქონების თვითღირებულება ფასდება რეალური ღირებულებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც (ა) გაცვლის ოპერაციას არ გააჩნია კომერციული შინაარსი ან (ბ) არც მიღებული და არც გადაცემული აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია. მიღებული აქტივი ამ გზით იმ შემთხვევაშიც ფასდება, თუ ერთეულს არ შეუძლია გადაცემული აქტივის აღიარების დაუყოვნებლივ შეწყვეტა. თუ მიღებული აქტივი არ ფასდება რეალური ღირებულებით, მისი თვითღირებულების შეფასება სდება გადაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულების საფუძველზე.
37. ერთეული განსაზღვრავს, გააჩნია თუ არა გაცვლით ოპერაციას კომერციული შინაარსი ამ ოპერაციის შედეგად მოსალოდნელ ფულად ნაკადებში ცვლილების სიდიდის ან სასარგებლო

მომსახურების პოტენციალის მხედველობაში მიღებით. გაცვლით ოპერაციას გააჩნია კომერციული შინაარსი, თუ:

- (ა) მიღებული აქტივის ფულადი სახსრების ნაკადების ან სასარგებლო მომსახურების პოტენციალის პარამეტრები (რისკი, ვადები და სიდიდე) განსხვავდება გადაცემული აქტივის ფულადი სახსრების ნაკადების ან სასარგებლო მომსახურების პოტენციალის მახასიათებლებისგან; ან
- (ბ) გაცვლის შედეგად შეიცვალა ერთეულისათვის დამახასიათებელი ოპერაციების იმ ნაწილის ღირებულებითი შეფასება, რომელზეც ზეგავლენა მოახდინა ოპერაციამ. და
- (გ) (ა) ან (ბ) პუნქტში მითითებული სხვაობა მნიშვნელოვანია გაცვლილი აქტივების რეალურ ღირებულებასთან მიმართებაში.

გაცვლითი ოპერაციის კომერციული შინაარსის განსაზღვრის მიზნით, ერთეულისათვის დამახასიათებელი ოპერაციების იმ ნაწილის ღირებულებითი შეფასება, რომელზეც გავლენა მოახდინა გარიგებამ, უნდა ასახოს დაბეგვრის შედეგები, თუ არსებობს დაბეგვრის ბაზა. ამ ანალიზის შედეგები შეიძლება გასაგები იყოს ერთეულის მიერ დეტალური გაანგარიშების ჩატარების გარეშე.

38. იმ აქტივის რეალური ღირებულება, რომლისთვისაც არ არსებობს შესადარისი საბაზრო გარიგებები, შესაძლებელია საიმედოდ შეფასდეს, თუ (ა) მოცემული აქტივის რეალური ღირებულების გონივრული შეფასების რხევის დიაპაზონი მნიშვნელოვანი არ არის ან (ბ) ამ დიაპაზონის ფარგლებში სხვადასხვა სიდიდეების ალბათობა შეიძლება გონივრულად შეფასდეს და გამოიყენებულ იქნას რეალური ღირებულების გასაანგარიშებლად. თუ ერთეულს შეუძლია საიმედოდ განსაზღვროს მიღებული ან გადაცემული აქტივის რეალური ღირებულება, მაშინ ღირებულების შესაფასებლად გამოიყენება გადაცემული აქტივის რეალური ღირებულება, თუ მიღებული აქტივის რეალური ღირებულება უფრო მეტად თვალსაჩინო არაა.

შეფასება აღიარების შემდეგ

სააღრიცხვო პოლიტიკა

39. 43-ე პუნქტში აღწერილი გამონაკლისის გარდა, ერთეულმა უნდა აირჩიოს თავის სააღრიცხვო პოლიტიკად 42–64 პუნქტში მოცემული რეალური ღირებულების მოდელი ან 65-ე პუნქტში აღწერილი თვითღირებულების მოდელი და ეს მეთოდი გამოიყენოს საინვესტიციო ქონების ყველა ობიექტისათვის.
40. სსბასს 3, სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები, ადგენს, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკის

ცვლილებები დაშვებულია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლის შედეგად ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია შეიცავს უფრო მეტად საიმედო და მისაღებ ინფორმაციას ერთეულის ოპერაციების შედეგებზე, სხვა მოვლენებსა და ფინანსურ მდგომარეობაზე, ფინანსურ შედეგებზე და ფულადი სახსრების ნაკადებზე. ძალზედ ნაკლებსავარაუდოა, რომ რეალური ღირებულების მოდელიდან თვითღირებულების მოდელზე გადასვლა უზრუნველყოფს უფრო ზუსტი ინფორმაციის წარდგენას.

41. მოცემული სტანდარტი მოითხოვს, რომ ყველა ერთეულმა განსაზღვროს საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება მათი შეფასების (თუ სუბიექტი იყენებს რეალური ღირებულების მოდელს), ან ინფორმაციის გასამჟღავნებლად (თუ ერთეული იყენებს თვითღირებულების მოდელს). რეკომენდებულია, თუმცა სავალდებულო არაა, რომ ერთეულმა მოახდინოს საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების დადგენა ისეთი დამოუკიდებელი შემფასებლის მიერ, რომელსაც გააჩნია აღიარებული და შესაფერისი პროფესიული კვალიფიკაცია და შესაფასებელი საინვესტიციო ქონების ანალოგიური კატეგორიისა და ადგილმდებარეობის უახლოეს წარსულში შეფასების გამოცდილება.

რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელი

42. თუ თავდაპირველი აღიარების შემდეგ, ერთეული აირჩევს რეალური ღირებულების მოდელს, მან მთელი საინვესტიციო ქონების ობიექტები უნდა შეფასოს რეალური ღირებულებით, გარდა 62-ე პუნქტში აღნიშნული შემთხვევებისა.
43. თუ მოიჯარესთან საოპერაციო იჯარით არსებული ქონება კლასიფიცირდება საინვესტიციო ქონებად მე-8 პუნქტის შესაბამისად, მაშინ 39-ე პუნქტი არ გამოიყენება. გამოიყენებულ უნდა იქნას რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელი.
44. საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების ცვლილებით გამოწვეული ნამეტი ან დეფიციტი იმ პერიოდს უნდა მიეკუთვნოს, როდესაც წარმოქმნას ჰქონდა ადგილი.
45. საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება არის ფასი, რომლითაც ქონება შეიძლება გაიყვალოს კარგად გათვითცნობიერებული გარიგების მსურველ დამოუკიდებელ მხარეებს შორის (იხ. პუნქტი 7). როგორც წესი, რეალური ღირებულება გამორიცხავს შეფასებით ღირებულებას გაზრდილს ან შემცირებულს ისეთი გარემოებების ან პირობების ზეგავლენით, როგორებიცაა განსაკუთრებული სახის დაფინანსება, გაყიდვის ოპერაცია უკუიჯარის პირობით, გარიგებაში მონაწილე ნებისმიერი მხარისათვის მიცემული საგანგებო კომპენსაციები ან ფასდაკლებები.

46. რეალური ღირებულების დადგენისას, ერთეული არ ითვალისწინებს საოპერაციო ხარჯებს, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას აქტივის გაყიდვით ან სხვა სახით გასვლისას.
47. **საინვესტიციო ქონების რეალურმა ღირებულებამ უნდა ასახოს ბაზრის ის მდგომარეობა, რომელიც არსებობდა სააგარიშგებო თარიღისათვის.**
48. რეალური ღირებულება განისაზღვრება დროის კონკრეტული მომენტისათვის. ვინაიდან ბაზრის პირობები შეიძლება შეიცვალოს, შეფასებული რეალური ღირებულება შეიძლება იყოს არაზუსტი ან არასათანადო დროის კონკრეტული მომენტისათვის. რეალური ღირებულების განმარტება ასევე გულისხმობს გაცვლის ან გაყიდვის ხელშეკრულების ერთდროულად აღსრულებას ფასში რაიმე ცვლილების გარეშე, რომელსაც შეიძლება ადგილი ჰქონდეს კარგად გათვითცნობიერებულ და გარიგების მსურველ დამოუკიდებელ მხარეებს შორის იმ შემთხვევაში, როდესაც გაცვლა და გარიგების აღსრულება დროის სხვადასხვა მომენტში ხდება.
49. საინვესტიციო ქონების ღირებულება სხვასთან ერთად ასახავს საიჯარო შემოსავლებს მიმდინარე იჯარის ხელშეკრულებიდან და კარგად გათვითცნობიერებულ და გარიგების დადების მსურველი მხარეების მიერ მომავალი იჯარის ხელშეკრულებებიდან საიჯარო შემოსავლებზე გაკეთებულ გონივრულ და დასაბუთებულ დაშვებებს. არსებული მდგომარეობის გათვალისწინებით, რეალური ღირებულება, ანალოგიურ საფუძველზე, ასევე ასახავს ფულადი სახსრების ნებისმიერ გადინებას (საიჯარო გადასახდელებისა და ფულადი სახსრების სხვა გადინებას), რომელიც შეიძლება მოსალოდნელი იყოს ქონებასთან დაკავშირებით. ზოგიერთი, ამ ფულადი სახსრების გადინებიდან ასახულია ვალდებულებაში, მაშინ, როდესაც სხვა ფულადი სახსრების გადინებები არ აისახება ფინანსურ ანგარიშგებებში უფრო გვიანდელ თარიღამდე (მაგალითად, ისეთი პერიოდული გადასახდელები, როგორიცაა პირობითი საიჯარო გადასახდელი).
50. 34-ე პუნქტი განსაზღვრავს იჯარით გადაცემული უძრავი ქონების თვითღირებულების თავდაპირველი აღიარების საფუძველს. 42-ე პუნქტი მოითხოვს აუცილებლობის შემთხვევაში იჯარით გადაცემული ქონების გადაფასებას რეალური ღირებულებით, საბაზრო განაკვეთით დადებულ იჯარის ხელშეკრულებაში, იჯარით გადაცემული ქონების რეალური ღირებულება შეძენის თარიღისათვის ყველა მოსალოდნელი საიჯარო გადასახდელის (მათ შორის, ის გადასახდელები, რომელიც დაკავშირებულია აღიარებულ ვალდებულებასთან) გამოკლებით ნულის ტოლი უნდა იყოს. რეალური ღირებულება არ იცვლება, მიუხედავად იმისა, იჯარით გადაცემული აქტივი და ვალდებულება აღირიცხება რეალური ღირებულებით თუ მინიმალური საიჯარო გადასახდელების

დისკონტირებული ღირებულებით სსბასს 13-ის 28-ე პუნქტის შესაბამისად. ამგვარად, იჯარით გადაცემული აქტივის 34-ე პუნქტის მიხედვით დადგენილი ღირებულების გადაფასებამ 42-ე პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრულ რეალურ ღირებულებამდე, არ უნდა მიგვიყვანოს არანაირი თავდაპირველი მოგების ან ზარალის წარმოქმნამდე, თუ რეალური ღირებულების დადგენა დროის სხვადასხვა მომენტში არ ხდება. ეს შეიძლება მოხდეს მაშინ, როდესაც გადაწყვეტილება რეალური ღირებულებით აღრიცხვის არჩევის თაობაზე მიიღება თავდაპირველი აღიარების შემდეგ.

51. რეალური ღირებულების განსაზღვრაში ნახსენებია „კარგად გათვითცნობიერებული, გარიგების მსურველი მხარეები“. „კარგად გათვითცნობიერებული“ ამ კონტექსტში გულისხმობს, რომ ორივე, გარიგების მსურველი მყიდველი და გამყიდველი საკმარისად არიან ინფორმირებულნი საინვესტიციო ქონების ობიექტის ძირითად თვისებებსა და მახასიათებლების შესახებ, იცნობენ მისი გამოყენების ფაქტობრივ და პოტენციურ შესაძლებლობებს და საანგარიშგებო თარიღისათვის ბაზარზე არსებულ მდგომარეობას. გარიგების დადების მსურველი მყიდველი მოტივირებულია, მაგრამ იძულებული არაა დადოს გარიგება. ასეთი მყიდველი არ მიისწრაფვის და არც მიზნად ისახავს ნებისმიერ ფასად შეიძინოს ქონება. სავარაუდო მყიდველი არ გადაიხდიდა იმაზე უფრო მაღალ ფასს, ვიდრე კარგად გათვითცნობიერებული და გარიგების მსურველი მყიდველები და გამყიდველები მოითხოვდნენ.
52. გარიგების დადების მსურველი გამყიდველი არ მიისწრაფვის, არც იძულებულია და არც მზადაა ნებისმიერ ფასად გაყიდოს ქონება ან დააწესოს ისეთი ფასი, რომელიც არ ჩაითვლება გონივრულად არსებულ საბაზრო პირობებში. გარიგების დადების მსურველი გამყიდველი დაინტერესებულია გაყიდოს საინვესტიციო უძრავი ქონება მოცემულ საბაზრო პირობებში ყველაზე საუკეთესო ფასად. საინვესტიციო უძრავი ქონების რეალური მფლობელის ფაქტიური მდგომარეობა არ მიიღება მხედველობაში, ვინაიდან გაყიდვის დადების მსურველი გამყიდველი წარმოადგენს ჰიპოტეტურ მფლობელს (მაგალითად გარიგების დადების მსურველი გამყიდველი არ მიიღებს მხედველობაში საინვესტიციო უძრავი ქონების რეალური მფლობელის დაბეგვრასთან დაკავშირებულ ინდივიდუალურ პირობებს).
53. რეალური ღირებულების განსაზღვრაში გამოიყენება ცნება „დამოუკიდებელ მხარეებს შორის დადებული გარიგება“. დამოუკიდებელ მხარეებს შორის დადებული გარიგება“ წარმოადგენს ოპერაციას ორ ისეთ მხარეს შორის, რომლებსაც არ გააჩნიათ რაიმე განსაკუთრებული და გამორჩეული ურთიერთობა, რომლის შედეგადაც დადგინდებოდა ბაზრისათვის არატიპური ფასი. იგულისხმება, რომ ასეთი გარიგება დაიდება ერთმანეთთან

დამოუკიდებელ მხარეებს შორის, რომლებიც მოქმედებენ დამოუკიდებლად.

54. რეალური ღირებულების საუკეთესო დასაბუთებას წარმოადგენს ისეთივე ადგილმდებარეობისა და მდგომარეობის, აგრეთვე მსგავსი საიჯარო ან სხვა ხელშეკრულების საგნის ქონების ობიექტის მიმდინარე ფასები აქტიურ ბაზარზე. ერთეულმა უნდა გამოავლინოს ქონების თვისებასთან, ადგილმდებარეობასთან, მდგომარეობასთან ან ქონებასთან დაკავშირებულ საიჯარო ან სხვა ხელშეკრულებათა პირობებში არსებული ყველანაირი განსხვავებები.
55. 54-ე პუნქტში აღწერილ აქტიურ ბაზარზე მიმდინარე ფასების არარსებობის შემთხვევაში, ერთეული ითვალისწინებს სხვადასხვა წყაროდან მიღებულ ისეთ ინფორმაციას როგორიცაა:
 - (ა) განსხვავებული თვისების, მდგომარეობის ან მდებარეობის (ან განსხვავებული იჯარის ან ხელშეკრულების საგნის) ქონების მიმდინარე ფასები აქტიურ ბაზრებზე, არსებული განსხვავებების კორექტირების გათვალისწინებით;
 - (ბ) ანალოგიური ქონების ნაკლებად აქტიური ბაზრების ბოლო ფასებს, რომელიც გაკორექტირებულია ამ ფასებით დადებული გარიგების შემდეგ ეკონომიკური პირობების ცვლილებების გათვალისწინებით; და
 - (გ) ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების საიმედოდ შეფასებაზე დამყარებულ დისკონტირებული ფულადი სახსრების ნაკადების პროგნოზებს, რომლებიც ეფუძნება მოქმედი იჯარის ან სხვა ხელშეკრულებების პირობებს, და ასევე (როდესაც შესაძლებელია) გარე წყაროების ისეთ მონაცემებს, როგორიცაა, ანალოგიური მდებარეობისა და მდგომარეობის ქონების საიჯარო გადასახდელების საბაზრო განაკვეთები, ისეთი დისკონტირების განაკვეთების გამოყენება, რომლებიც ასახავენ ფულადი სახსრების ნაკადების სიდიდის და წარმოქმნის ვადების გაურკვევლობის ხარისხის მიმდინარე საბაზრო შეფასებებს.
56. ზოგიერთ შემთხვევაში, წინა პუნქტში დასახელებული ინფორმაციის სხვადასხვა წყაროებზე დაყრდნობით შეიძლება გაკეთდეს განსხვავებული დასკვნები, საინვესტიციო ქონების რეალურ ღირებულებაზე. ერთეული შეისწავლის ასეთი განსხვავებების გამოძწევ მთხევრებს, რათა განსაზღვროს რეალური ღირებულების ყველაზე საიმედო შეფასება, რეალური ღირებულების გონივრული შეფასებების დიაპაზონში.
57. გამონაკლის შემთხვევაში, როდესაც ერთეული პირველად იძენს საინვესტიციო ქონებას (ან, როდესაც არსებული ქონება პირველად გადაიქცევა საინვესტიციო ქონებად მისი დანიშნულების

ცვლილების შემდეგ), არსებობს იმის უტყუარი მტკიცებულება, რომ რეალურ ღირებულებათა გონივრული შეფასების დიაპაზონში იმდენად დიდი ცვლილებაა, და ამათუ იმ შედეგის მიღების ალბათობების შეფასება იმდენად რთულია, რომ რეალური ღირებულების განცალკევებით შეფასება მიუღებელია. ეს შეიძლება იმაზე მიუთითებდეს, რომ შეუძლებელია საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ დადგენა უწყვეტად (იხ. პუნქტი 62).

58. რეალური ღირებულება განსხვავდება აქტივის გამოყენების ღირებულებისაგან, რომელიც განმარტებულია სსპასს 21-ში *ფულადი სახსრების არაწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება* და სსპასს 26-ში, *ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება*. რეალური ღირებულებაში ასახება გათვითცნობიერება და კარგად გათვითცნობიერებული და ასეთი გარიგების დადების მსურველი მყიდველისა და გამყიდველის შეფასება. ამისგან განსხვავებით, აქტივის გამოყენების ღირებულება ასახავს ერთეულის შეფასებებს, მათ შორის, ისეთი ფაქტორების ზეგავლენას, რომლებიც დამახასიათებელია მოცემული ერთეულისათვის და ზოგადად არ ეხება სხვა ერთეულებს. მაგალითად, რეალური ღირებულება არ ასახავს არც ერთ ქვემოთ ჩამოთვლილ ფაქტორს, თუ ისინი ხელმიუწვდომელია კარგად გათვითცნობიერებული გარიგების დადების მსურველი მყიდველისა და გამყიდველისათვის:
- (ა) სხვადასხვა ადგილზე განთავსებული ქონების პორტფელის ფორმირების შედეგად წარმოქმნილი დამატებითი ღირებულება;
 - (ბ) საინვესტიციო ქონებისა და სხვა აქტივების გაერთიანებით მიღებული სინერგიის ეფექტი;
 - (გ) მხოლოდ ამჟამინდელ მფლობელთან დაკავშირებული სპეციფიკური იურიდიული უფლებები ან შეზღუდვა; და
 - (დ) მხოლოდ ამჟამინდელი მფლობელისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკური საგადასახადო ტვირთი ან შეღავათები.
59. რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელის შესაბამისად, საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულების დადგენისას, ერთეულმა თავიდან უნდა აიცილოს იმ აქტივებისა და ვალდებულებების ორმაგი აღრიცხვა, რომლებიც აღიარებულია ცალკე აქტივებისა და ვალდებულებების სახით. მაგალითად:
- (ა) ისეთი მანქანა-დანადგარები, როგორებიცაა ლიფტები და ჰაერის კონდიციონერების სისტემები ხშირად წარმოადგენს შენობის შემადგენელ ნაწილს და შეტანილია საინვესტიციო

ქონების რეალურ ღირებულებაში და არ აღიარდება როგორც ძირითადი საშუალებები.

- (ბ) თუ ოფისი გაქირავებულია ავეჯთან ერთად, ოფისის რეალური ღირებულება, როგორც წესი, მოიცავს ავეჯის რეალურ ღირებულებასაც, რადგან საიჯარო გადასახდელი განკუთვნილია ავეჯით გაწყობილი ოფისისათვის. იმ შემთხვევაში, როდესაც ავეჯის ღირებულება შესულია საინვესტიციო ქონების რეალურ ღირებულებაში, ერთეული ამ ავეჯს არ აღიარებს, როგორც ცალკე აქტივს.
- (გ) საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება არ მოიცავს დარიცხულ ან წინასწარ გადახდილ საიჯარო შემოსავლებს, რადგან ერთეული მათ აღიარებს ცალკე აქტივის ან ვალდებულების სახით.
- (დ) იჯარით გასაცემი საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება ასახავს ფულადი სახსრების მოსალოდნელ ნაკადებს (პირობითი საიჯარო გადასახდელის ჩათვლით, რომელიც ექვემდებარება გადარიცხვას. შესაბამისად, თუ უძრავი ქონების დადგენილი შეფასება არ მოიცავს ყველა გადასახდელ თანხას, მაშინ საჭიროა გათვალისწინებულ იქნას ყველა აღიარებული საიჯარო ვალდებულება, რათა რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელის გამოყენებით განისაზღვროს საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულება.

- 60. საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება არ ასახავს ქონების გაუმჯობესების ან სრულყოფის მიზნით მომავალში გასაწევ კაპიტალურ დანახარჯებს, და ასევე არც გასაწევი ხარჯების გაწევის შედეგად მოსალოდნელ მომავალ სარგებელს.
- 61. ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთეული მოელის, რომ საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებული გადახდილი თანხების (აღიარებული ვალდებულების დასაფარი გადასახდელების გარდა) დისკონტირებული ღირებულება გადააჭარბებს მომავალში მისაღები შესაბამისი ფულადი შემოსავლების დისკონტირებულ ღირებულებას. ასეთ შემთხვევაში, ერთეული გამოიყენებს სსბას 19-ს *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*, რათა განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა შესაბამისი ვალდებულების აღიარება და თუ აუცილებელია, როგორ უნდა შეფასდეს იგი.

რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასების შეუძლებლობა

- 62. არსებობს საკამათო დაშვება, რომ ერთეული მუდმივად შეძლებს საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრას. თუმცა, გამოწვევის შემთხვევებში, როდესაც ერთეული პირველად იძენს საინვესტიციო ქონებას, შეძენის

მომენტში (ან როდესაც ხსენებული ქონება გადაიქცევა საინვესტიციო ქონებად, მის დანიშნულებაში მომხდარი ცვლილების შედეგად) შეიძლება აღმოჩნდეს, რომ შეუძლებელია უწყვეტად ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. ეს ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც შესადარისი საბაზრო ოპერაციები იშვიათად ხორციელდება და რეალური ღირებულების დადგენის ალტერნატიული გზები არ არსებობს (მაგალითად, მოსალოდნელი დისკონტირებული ფულადი ნაკადების პროგნოზების საფუძველზე) თუ ერთეული მივა იმ დასკვნამდე, რომ მშენებარე საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა შეუძლებელია, მაგრამ ვარაუდობს, რომ ეს შესაძლებელი იქნება მშენებლობის დამთავრების შემდეგ, მან მოცემული მშენებარე საინვესტიციო ქონება უნდა შეაფასოს თვითღირებულებით, ვიდრე შესაძლებელი იქნება ან მისი რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა, ან მშენებლობის დამთავრებამდე (იმისდა მიხედვით ამ ორიდან, რომელიც უფრო ადრე მოხდება). თუ ერთეული მივა იმ დასკვნამდე, რომ საინვესტიციო ქონების (მშენებარე საინვესტიციო უძრავი ქონების გარდა) რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა უწყვეტად შეუძლებელია, მან ეს საინვესტიციო ქონება უნდა შეაფასოს სსბასს 17-ის შესაბამისად თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელის გამოყენებით. ამ დროს, საინვესტიციო ქონების ნარჩენი ღირებულება ჩაითვლება ნულის ტოლად. სუბიექტმა სსბასს 17-ის გამოყენება უნდა გააგრძელოს საინვესტიციო ქონების გასვლამდე.

- 62ა. როგორც კი ერთეული შეძლებს მშენებარე საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრას, რომელიც ადრე თვითღირებულებით ჰქონდა შეფასებული, მან ეს საინვესტიციო ქონება რეალური ღირებულებით უნდა შეაფასოს. მიიჩნევა, რომ საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა შესაძლებელია მშენებლობის დასრულების შემდეგ. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ქონება უნდა აისახოს თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელით სსბასს 17-ის 62-ე პუნქტის შესაბამისად.
- 62ბ. დაშვება იმის თაობაზე, რომ მშენებარე საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია, შესაძლოა უარყოფილი იქნას მხოლოდ თავდაპირველი აღიარებისას. ერთეულის, რომელმაც მშენებარე საინვესტიციო ქონების ობიექტი რეალური ღირებულებით შეაფასა, არა აქვს უფლება დაასკვნას, რომ დასრულებული საინვესტიციო ქონების ობიექტის რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა შეუძლებელია.
63. გამონაკლის შემთხვევებში, როდესაც 62-ე პუნქტში მითითებული მიზეზების გამო, ერთეული იძულებულია ამა თუ იმ საინვესტიციო ქონების ღირებულება სსბასს 17-ის შესაბამისად

თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელით განსაზღვროს, ერთეული ყველა სხვა საინვესტიციო ქონებას, მათ შორის მშენებარე საინვესტიციო ქონებას აფასებს რეალური ღირებულებით, ასეთ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ ერთეულის ერთი საინვესტიციო ქონების ობიექტისათვის შეუძლია გამოიყენოს თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელი, მან უნდა გაარძელოს დანარჩენი ყოველი საინვესტიციო ქონების ობიექტების აღრიცხვა არეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელით.

64. იმ შემთხვევაში, თუ ადრე ერთეული საინვესტიციო ქონების შეფასებისას იყენებდა რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელს, მაშინ მან რეალური ღირებულებით შეფასება უნდა განაგრძოს ქონების გასვლამდე (ან იმ მომენტამდე, როდესაც ქონება იქცევა მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონებად, ან როდესაც ერთეული დაიწყებს ქონების რეკონსტრუქციას შემდგომში მისი გაყიდვის მიზნით ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებში), მაშინაც კი, თუ შემცირდება ბაზარზე წარმოებული შესადარისი ოპერაციების სიხშირე, ან გაძნელდება საბაზრო ფასების შესახებ ინფორმაციის მოპოვება.

თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელი

65. ერთეული, რომელიც თავდაპირველი აღიარების შემდეგ აირჩევს თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელს, საკუთარი საინვესტიციო ქონების შეფასება უნდა განახორციელოს ამ მოდელთან მიმართებაში სსბასს 17-ით განსაზღვრულ მოთხოვნების შესაბამისად, ანუ თვითღირებულებას მინუს ნებისმიერი აკუმულირებული ცვეთა და გაუფასურების შედეგად აკუმულირებული ზარალი.

გადატანები სხვა კატეგორიაში

66. საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში გადატანა, ან ამ კატეგორიიდან ამოღება შეიძლება მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც იცვლება მისი დანიშნულება, რაც მტკიცდება:

- (ა) მესაკუთრის მიერ ქონების საკუთარი საჭიროებისათვის გამოყენების დაწყებით, საინვესტიციო ქონების კატეგორიიდან მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების კატეგორიაში გადატანისას;
- (ბ) გაყიდვის მიზნით მისი რეკონსტრუქციის დაწყებით, საინვესტიციო ქონების კატეგორიიდან სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კატეგორიაში გადასატანად;
- (გ) მესაკუთრის მიერ ქონების საკუთარი საჭიროებისათვის გამოყენების დასრულებით, მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების კატეგორიიდან საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში გადასაყვანად; ან

(დ) საოპერაციო იჯარის (კომერციულ საფუძველზე) დაწყებით, რომლის ფარგლებშიც ქონება სხვა მხარეს გადაეცემა იჯარით, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კატეგორიიდან საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში გადასატანად.

(ე) [ამოღებულია]

67. სახელმწიფო ერთეულების მიერ ქონების გამოყენების ფორმა შეიძლება შეიცვალოს დროთა განმავლობაში. მაგალითად, სახელმწიფო ერთეულმა შეიძლება გადაწყვიტოს შენობის დაკავება, რომელიც გამოყენებულია, როგორც საინვესტიციო ქონება ან გადაწყვიტოს იმ შენობის გადაიარაღება, რომელიც მიმდინარე მომენტში გამოყენებულია საზღვაო ფლოტის საცხოვრებლად ან ადმინისტრაციულ ოფისად და ის გადააქციოს სასტუმროდ კომერციული სექტორის ერთეულისათვის გადასაცემად, ექსპლუატაციის მიზნით. პირველ შემთხვევაში, შენობა აღირიცხებოდა როგორც საინვესტიციო ქონება, ვიდრე მას დაიკავებდა სახელმწიფო ერთეული. მეორე შემთხვევაში, შენობა აღირიცხება როგორც ძირითადი საშუალება, ვიდრე შეწყდება მისი თავდაპირველი გამოყენება და მოხდება მისი რეკლასიფიკაცია საინვესტიციო ქონების კატეგორიად.
68. 66(ბ) პუნქტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა ქონების ობიექტი საინვესტიციო უძრავი ქონების კატეგორიიდან სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კატეგორიაში მხოლოდ მაშინ გადაიტანოს, როდესაც იცვლება ქონების დანიშნულება, რაც დასტურდება გაყიდვის მიზნით ქონების ობიექტის რეკონსტრუქციის დაწყებით. თუ ერთეული გადაწყვეტს საინვესტიციო ქონების გასვლას რეკონსტრუქციის გარეშე, მას კვლავ ასახავს, როგორც საინვესტიციო ქონებას მისი აღიარების შეწყვეტამდე (ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშებიდან ამოღება) და არ განიხილავს მას, როგორც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობას. ანალოგიურად, თუ ერთეული იწყებს არსებული საინვესტიციო ქონების ობიექტის რეკონსტრუქციას შემდგომში კვლავ საინვესტიციო ქონების სახით გამოყენების მიზნით, ქონება რჩება საინვესტიციო ქონებად, მაშინ ეს ობიექტი ინარჩუნებს საინვესტიციო ქონების სტატუსს და არ ხდება მისი რეკლასიფიცირება მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების კატეგორიად რეკონსტრუქციის განმავლობაში
69. ქონების მართვის სახელმწიფო დეპარტამენტს შეუძლია სისტემატიურად შეამოწმოს თავისი შენობები მის მიერ დადგენილ მოთხოვნებთან შესაბამისობის შეფასების მიზნით და შემოწმების პროცესში შეიძლება მოხდეს გარკვეული შენობების გამოვლენა და გასაყიდად გამოყოფა. ამ სიტუაციაში, შენობები შეიძლება ჩაითვალოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობად. თუმცა, თუ სახელმწიფო ერთეული გადაწყვეტს შეინარჩუნოს შენობა მისი

იჯარით გადაცემით შემოსავლის მიღების ან კაპიტალის ღირებულების ზრდის შესაძლებლობის გამო, მაშინ ეს შენობა რეკლასიფიცირებულ უნდა იქნას საინვესტიციო ქონებად მისი საოპერაციო იჯარით გაცემის მომენტიდან.

70. 71–76-ე პუნქტები ეხება აღიარებისა და შეფასების საკითხებს და გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთეული საინვესტიციო ქონების აღრიცხვისათვის იყენებს რეალური ღირებულების მოდელს. თუ ერთეული იყენებს თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელს, მაშინ საინვესტიციო ქონების, მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონებისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კატეგორიებს შორის ობიექტების გადატანა არ იწვევს არც გადატანილი ქონების საბალანსო ღირებულების და არც ობიექტის ღირებულების ცვლილებას, შეფასების ან ინფორმაციის გახსნის მიზნებით.
71. რეალური ღირებულებით ასახული საინვესტიციო უძრავი ქონების კატეგორიიდან ობიექტის მესაკუთრის მიერ დაკავებულქონების კატეგორიაში ან სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობაში გადატანისას, ამ ობიექტის ღირებულება შემდგომი აღრიცხვისათვის, სსბასს 17-ის ან სსბასს 12-ის შესაბამისად არის მისი რეალური ღირებულება ქონების დანიშნულების ცვლილების თარიღისათვის.
72. თუ მესაკუთრის მიერ დაკავებული უძრავი ქონება გადადის საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში, რომელიც უნდა აღირიყოს რეალური ღირებულებით, ერთეულიმ სსბასს 17 უნდა გამოიყენოს ქონების დანიშნულების ცვლილების თარიღამდე. ერთეულმა ამ თარიღისათვის არსებული ნებისმიერი სხვაობა, სსბასს 17-ის შესაბამისად განსაზღვრული ქონების საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის, უნდა ასახოს, როგორც გადაფასება, სსბასს 17-ის შესაბამისად.
73. ერთეული აგრძელებს ცვეთის დარიცხვას და ყველა გაუფასურების ზარალის აღიარებას იმ თარიღამდე, როდესაც მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება იქცევა რეალური ღირებულებით აღრიცხულ საინვესტიციო ქონებად, ერთეულმა ამ თარიღისათვის არსებული ნებისმიერი სხვაობა, სსბასს 17-ის შესაბამისად განსაზღვრული ქონების საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის, უნდა ასახოს, როგორც გადაფასება სსბასს 17-ის შესაბამისად. სხვა სიტყვებით:
 - (ა) ობიექტის საბალანსო ღირებულების ნებისმიერი შემცირება აღიარებული უნდა იყოს პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში, ამასთან, ობიექტის ღირებულება მცირდება ამავე ობიექტის გადაფასების შედეგად უკვე აღიარებული კაპიტალის

ღირებულების ნამეტით შექმნილი რეზერვიდან ამავე ნამეტის გამოქვითვით.

(ბ) საბალანსო ღირებულების ნებისმიერი ზრდა აღრიცხვაში აისახება შემდეგნაირად:

(i) ღირებულების ზრდა ამ ქონების ადრე აღიარებული გაუფასურების ზარალის სიდიდემდე აღიარდება იმავე პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში. პერიოდის განმავლობაში ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული ღირებულების ზრდის სიდიდე არ აჭარბებს იმ თანხას, რომელიც საჭიროა საბალანსო ღირებულების იმ სიდიდემდე აღსადგენად, რომელიც განისაზღვრებოდა (ცვეთის გამოკლებით), თუ წინა პერიოდებში არ მოხდებოდა ამ ობიექტის გაუფასურებით გამოწვეული ზარალის აღიარება.

(ii) ღირებულების ზრდის ნებისმიერი დარჩენილი ნაწილით კრედიტდება წმინდა აქტივების/კაპიტალის ანგარიში, როგორც გადაფასების შედეგად მიღებული ღირებულების ნამეტი. საინვესტიციო ქონების შემდგომი გასვლის შემთხვევაში, წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ასახული მოცემული ობიექტის გადაფასების შედეგად მიღებული ღირებულების ნამეტი შეიძლება გადატანილ იქნას დაგროვილ ნამეტში ან დეფიციტში. გადაფასებით მიღებული ღირებულების ნამეტის ანგარიშიდან დაგროვილი ნამეტის ან დეფიციტის ანგარიშზე თანხის გადატანა არ აისახება ნამეტში ან დეფიციტში

74. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კატეგორიიდან ობიექტის რეალური ღირებულებით აღრიცხული საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში გადატანისას, ნებისმიერი განსხვავება გადატანის თარიღისათვის არსებული ქონების რეალურ ღირებულებასა და მის წინანდელი საბალანსო ღირებულებას შორის უნდა აღიარდეს იმავე პერიოდის ნამეტში და დეფიციტში.

75. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კატეგორიიდან ობიექტის რეალური ღირებულებით აღრიცხული საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში გადატანის აღრიცხვის წესი შეესაბამება მარაგის გაყიდვის აღრიცხვის წესს.

76. ერთეულის მიერ რეალური ღირებულებით აღსარიცხავი საინვესტიციო ქონების საკუთარი ძალებით მშენებლობის ან რეკონსტრუქციის დასრულებისას, ამ თარიღისათვის ქონების რეალურ ღირებულებასა და მის წინანდელ საბალანსო ღირებულებას შორის ნებისმიერი განსხვავება აღიარდება იმავე პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში.

გასვლა

77. საინვესტიციო ქონების აღიარება წყდება (ამოიღება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან) იმ შემთხვევაში, როდესაც მოხდება ქონების გასვლა ან სამუდამოდ შეწყდება ექსპლუატაცია და მისი გასვლიდან მოსალოდნელი არ იქნება არანაირი მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან სასარგებლო მომსახურების პოტენციალი.
78. საინვესტიციო ქონების გასვლა შეიძლება მოხდეს მისი გაყიდვის ან ფინანსურ იჯარით გადაცემის გზით. საინვესტიციო ქონების გასვლის თარიღის დადგენისათვის, ერთეული ხელმძღვანელობს სსბასს 9-ში ასახული საქონლის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგების აღიარების კრიტერიუმებით და ითვალისწინებს სსბასს 9-ის გამოყენების სახელმძღვანელო მითითებებში ასახულ რეკომენდაციებს. სსბასს 13 გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც გასვლა ხდება ფინანსური იჯარით გაცემის გზით ან უკუიჯარის პირობით გაყიდვასა.
79. თუ მე-20 პუნქტში აღიარების პრინციპის შესაბამისად, ერთეული აქტივის საბალანსო ღირებულებაში აღიარებს საინვესტიციო ქონების ნაწილის შეცვლის ღირებულებას, მაშინ შეცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულება ჩამოიწერება. თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელით აღრიცხული საინვესტიციო ქონებისათვის, შეცვლილი ნაწილი შეიძლება იყოს ის ნაწილი, რომელიც ცალკე არ ამორტიზირდებოდა. თუ შეუძლებელია შეცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა, მაშინ ერთეულს შეუძლია გამოიყენოს ჩანაცვლების ღირებულება, როგორც შეცვლილი ნაწილის ღირებულების მაჩვენებელი, მისი შეძენის ან მშენებლობის მომენტისათვის. რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელის გამოყენებისას, საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება შეიძლება უკვე ასახავდეს იმ ფაქტს, რომ უძრავი ქონების ნაწილმა, რომელიც ექვემდებარება შეცვლას, უკვე დაკარგა თავისი ღირებულება. სხვა შემთხვევაში, შეიძლება ძნელი იყოს იმის დადგენა, თუ რამდენით უნდა შემცირდეს რეალური ღირებულება შესაცვლელი ნაწილის ჩამოწერისას. როდესაც ამის გაკეთება პრაქტიკულად შეუძლებელია, შეცვლილი ნაწილის ჩამოწერისას რეალური ღირებულების შემცირების ალტერნატივას წარმოადგენს, შეცვლის ღირებულების ჩართვა აქტივის საბალანსო ღირებულებაში და მისი შემდგომი გადაფასება რეალურ ღირებულებამდე ისე, როგორც ეს აუცილებელი იქნებოდა გაუმჯობესების შემთხვევაში, რომელიც არ იქნებოდა დაკავშირებული შეცვლასთან.
80. საინვესტიციო ქონების ჩამოწერის ან გასვლის შედეგად წარმოშობილი მოგება ან ზარალი უნდა განისაზღვროს, როგორც სხვაობა გასვლის შედეგად მიღებულ წმინდა ამონაგებსა და ქონების

საბალანსო ღირებულებას შორის და უნდა აღიარდეს ჩამოწერის ან გასვლის პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში (თუ სსზასს 13-ის სხვაგვარი მოთხოვნისა, უკუიჯარის პირობით გაყიდვისათვის)

81. გასული საინვესტიციო ქონების სანაცვლოდ მისაღები კომპენსაცია თავდაპირველად აღიარდება მისი რეალური ღირებულებით. კერძოდ, იმ შემთხვევაში, როდესაც საინვესტიციო ქონების ობიექტის სანაცვლოდ მისაღები თანხების გადახდა განვადებულია, კომპენსაცია საწყის სტადიაზე აღიარდება ფულადი სახსრებში გამოსახული ფასის ექვივალენტური თანხით. განსხვავება საკომპენსაციო თანხასა და დაუყოვნებელი გადახდისას არსებული ფასის ექვივალენტს შორის სსზასს 9-ის შესაბამისად, აღიარდება საპროცენტო შემოსავლად, ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით.
82. ერთეული იყენებს სსზასს 19-ს ან საჭიროებისამებრ, სხვა შესაბამის სტანდარტს იმ ყველა სახის ვალდებულებისათვის, რომელიც მას რჩება საინვესტიციო ქონების გასვლის შემდეგ.
83. საინვესტიციო ქონების გაუფასურების, დაკარგვის ან ღირებულების შემცირებით დაბრუნებისათვის მესამე მხარისაგან მისაღები კომპენსაცია აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში მაშინ, როდესაც კომპენსაცია გახდება მისაღები.
84. საინვესტიციო ქონების გაუფასურება და დაკარგვა, მასთან დაკავშირებული ანაზღაურების მოთხოვნა ან გადახდები მესამე მხარის მიმართ, ან შემცვლელი აქტივის ნებისმიერი შემდგომი შეძენა ან მშენებლობა წარმოადგენს ცაკლე ეკონომიკურ მოვლენებს და ცალკე აღირიცხება შემდეგნაირად:
 - (ა) საინვესტიციო ქონების გაუფასურება აღირიცხება სსზასს 21-ის ან სსზასს 26-ის შესაბამისად;
 - (ბ) საინვესტიციო ქონების ჩამოწერა ან გასვლა აღიარდება წინამდებარე სტანდარტის 77-82-ე პუნქტების შესაბამისად;
 - (გ) საინვესტიციო ქონების გაუფასურების, დაკარგვის ან ღირებულების შემცირებით დაბრუნებისათვის მესამე პირისაგან მისაღები კომპენსაცია ნამეტში ან დეფიციტში აისახება მაშინ, როდესაც კომპენსაცია გახდება მისაღები; და
 - (დ) შემცვლელი ქონების სახით აღდგენილი, შესყიდული ან აშენებული აქტივის ღირებულება განისაზღვრება, წინამდებარე სტანდარტის 26-38-ე პუნქტების შესაბამისად.

განმარტებითი შენიშვნები

რეალური ღირებულებითა და და თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელები

85. ქვემოთ ჩამოთვლილი განმარტებითი შენიშვნების სახეები წარმოადგენს იმის დამატებას, რაც სსპას 13-ითაა განსაზღვრული. . სსპას 13-ის შესაბამისად, საინვესტიციო ქონების მფლობელი განმარტავს ინფორმაციას ოპერაციული იჯარის ხელშეკრულებების თაობაზე მეიჯარის პოზიციიდან. ერთეული, რომელიც ფლობს საინვესტიციო ქონებას ფინანსური ან საოპერაციო იჯარის ხელშეკრულების შესაბამისად, ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებულ ცნობებს წარადგენს მეიჯარის პოზიციიდან, ასევე, საოპერაციო იჯარაში არსებული საინვესტიციო ქონების ობიექტების თაობაზე მოიჯარის პოზიციიდან.

86. ერთეულმა უნდა განმარტოს ინფორმაცია:

- (ა) რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელს იყენებს, თუ თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელს;
- (ბ) თუ გამოიყენება რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელი, მაშინ კლასიფიცირდება თუ არა, ან აღრიცხება თუ არა საოპერაციო იჯარით გაცემული უძრავი ქონება, როგორც საინვესტიციო ქონება და პირობები;
- (გ) ქონების კლასიფიკაციის გართულებისას (იხ. პუნქტი 18), ერთეულის მიერ შემუშავებული კრიტერიუმები, რომლითაც დგინდება, წარმოადგენს თუ არა ქონება საინვესტიციო უძრავ ქონებას, მფლობელის მიერ დაკავებულ უძრავ ქონებას ან იმ ქონებას, რომელიც განკუთვნილია გასაყიდად ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებში;
- (დ) საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების დადგენისას გამოყენებული მეთოდები და არსებითი დაშვებები, მათ შორის განცხადება იმის შესახებ, რომ მოყვანილი რეალური ღირებულება დასტურდება ბაზრის მონაცემებით, ან ის ძირითადად ეფუძნება სხვა ფაქტორებს (რომლებიც ერთეულის მხრიდან საჭიროებს ინფორმაციის გამჟღავნებას) საინვესტიციო ქონების ბუნების, ან შესადარისი საბაზრო მონაცემების არარსებობის გამო;
- (ე) რამდენად ეფუძნება საინვესტიციო ქონების (რომელიც აღიარებულია ან გამჟღავნებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში) რეალური ღირებულება ისეთი დამოუკიდებელი შეფასებლის შეფასებას, რომელსაც გააჩნია აღიარებული და სათანადო კვალიფიკაცია, ასევე, ანალოგიური ადგილმდებარეობისა და კატეგორიის საინვესტიციო ქონების უახლოეს წარსულში შეფასების ჩატარების გამოცდილება. თუ ასეთი შეფასება არ ჩატარებულა, ეს ფაქტი საჭიროებს გამჟღავნებას.
- (ვ) ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული ისეთი თანხები, როგორიცაა:

- (i) საინვესტიციო ქონებიდან მიღებული საიჯარო შემოსავლები;
 - (ii) იმ საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებული პირდაპირი საოპერაციო ხარჯები (რემონტისა და ექსპლუატაციის ხარჯების ჩათვლით), რომელთა იჯარიდანაც პერიოდის განმავლობაში მიიღება შემოსავლები; და
 - (iii) იმ საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებული პირდაპირი საოპერაციო ხარჯები (შეკეთების და ექსპლუატაციის ხარჯების ჩათვლით), რომელთა იჯარიდანაც შემოსავლები პერიოდის განმავლობაში არ მიიღება.
- (ზ) საინვესტიციო ქონების გაყიდვის ან ამონაგების მიღების და გასვლასთან დაკავშირებული სხვა შემოსავლების შესაძლებლობის არსებობა ან შეზღუდვის სიდიდე; და
 - (თ) სახელშეკრულებო ვალდებულებები საინვესტიციო ქონების შესყიდვაზე, მშენებლობაზე ან შექმნაზე, ან რემონტზე, შენარჩუნებაზე ან გაუმჯობესებაზე.

რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელი

87. 86-ე პუნქტში აღწერილი განმარტებითი შენიშვნების გარდა, რომლის შესახებ ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს ერთეულმა, რომელიც იყენებს 42-64-ე პუნქტებში აღწერილ რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელს, დამატებით უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულების შედარების შესახებ, შემდეგის მითითებით:
- (ა) მიღებები - ცალკე უნდა იქნას გამჟღავნებული ინფორმაცია ობიექტის შეძენით გამოწვეულ მიღებებზე და ცალკე აქტივის საბალანსო ღირებულებაში აღიარებული მომავალი ხარჯების კაპიტალიზაციით წარმოქმნილ მიღებებზე;
 - (ბ) ერთეულების გაერთიანების გზით შეძენის შედეგად წარმოქმნილი მიღებები;
 - (გ) მთლიანი გასვლების ჯამი;
 - (დ) რეალური ღირებულების კორექტირების შემდეგ წარმოქმნილი წმინდა მოგება ან ზარალი;;
 - (ე) ფინანსური ანგარიშგების განსხვავებულ ვალუტაში გადაანგარიშებით და საერთაშორისო ოპერაციების ერთეულის საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშების შედეგად წარმოქმნილი წმინდა საკურსო სხვაობები;

(ვ) ქონების ობიექტის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კატეგორიიდან მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების კატეგორიებში გადატენა და პირიქით;

(ზ) სხვა ცვლილებები.

88. იმ შემთხვევებში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგებისათვის საინვესტიციო ქონების შეფასება მნიშვნელოვნად კორექტირდება, მაგალითად, იმ აქტივებისა და ვალდებულებების ორმაგი აღრიცხვის თავიდან ასაცილებლად, რომლებიც აღიარებულია ცალკე აქტივებისა და ვალდებულებების სახით 59-ე პუნქტის შესაბამისად, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართული მიღებული შეფასებისა და კორექტირებული შეფასების შედარების შესახებ და ცალ-ცალკე აჩვენოს ყოველი აღიარებული და გათვალისწინებული საიჯარო ვალდებულების მთლიანი ჯამი და სხვა მნიშვნელოვანი კორექტირება.

89. 62-ე პუნქტში მოყვანილ გამონაკლის შემთხვევაში, როდესაც ერთეული განსაზღვრავს საინვესტიციო ქონების ღირებულებას თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელის გამოყენებით, სსბასს 17-ის შესაბამისად, 87-ე პუნქტით მოთხოვნილმა შედარებამ ამ უძრავ ქონებასთან დაკავშირებული თანხები უნდა წარადგინოს სხვა დანარჩენი საინვესტიციო ქონების თანხისაგან განცალკევებულად. ამასთან ერთად, ერთეულმა უნდა წარადგინოს:

- (ა) საინვესტიციო ქონების აღწერა;
- (ბ) იმის ახსნა, თუ რატომაა შეუძლებელი რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა;
- (გ) თუ შესაძლებელია, იმ დიაპაზონის დადგენა, რომელშიც მაღალი ალბათობით მოქცეულია რეალური ღირებულება; და
- (დ) იმ საინვესტიციო ქონების გასვლის შემთხვევაში, რომელიც არ აღირიცხებოდა რეალური ღირებულებით:
 - (i) იმ საინვესტიციო ქონების გასვლის ფაქტი, რომელიც არ აღირიცხებოდა რეალური ღირებულებით;
 - (ii) საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულება გაყიდვის მომენტისათვის; და
 - (iii) ქონების გასვლიდან აღიარებული მოგება ან ზარალი.

თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელი

90. 86-ე პუნქტში აღწერილი დამატებითი მონაცემების გარდა, რომლის შესახებაც ინფორმაცია უნდა განმარტოს ერთეულმა, რომელიც იყენებს 65-ე პუნქტში აღწერილ თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელს, დამატებით უნდა განმარტოს ინფორმაცია:

- (ა) ცვეთის დარიცხვის გამოყენებული მეთოდი;
- (ბ) სასარგებლო გამოყენების ვადა ან გამოყენებული ცვეთის ნორმები;
- (გ) საბალანსო ღირებულება და აკუმულირებული ცვეთა (გადაფასებით წარმოქმნილი გაუფასურების აკუმულირებულ ზარალთან ერთად) საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოსათვის;
- (დ) საინვესტიციო ქონების საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოს არსებული საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულების შედარება, შემდეგი ინფორმაციის მითითებით:
 - (i) მიღებები - ცალკე უნდა იყოს განმარტებული ინფორმაცია ობიექტის შეძენით წარმოქმნილ მიღებებზე, და ცალკე აქტივად აღიარებული მომავალი ხარჯების კაპიტალიზაციით გამოწვეულ მიღებებზე;
 - (ii) ერთეულების გაერთიანებით გზით შეძენის შედეგად წარმოქმნილი მიღებები;
 - (iii) მთლიანი გასვლების ჯამი;
 - (iv) ცვეთა;
 - (v) საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, სსზასს 21-ის ან სსზასს 26-ის შესაბამისად აღიარებული გაუფასურებით წარმოქმნილი ზარალის თანხა და გაუფასურებით წარმოქმნილი ზარალის აღდგენილი თანხა, სიტუაციის შესაბამისად
 - (vi) ფინანსური ანგარიშგების განსხვავებულ ვალუტაში გადაანგარიშებით და საერთაშორისო ოპერაციების ერთეულის საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშების შედეგად წარმოქმნილი წმინდა საკურსო სხვაობები;
 - (vii) ქონების ობიექტის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კატეგორიიდან მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების კატეგორიებში გადატანა და პირიქით; და
 - (viii) სხვა ცვლილებები; და
- (ე) საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება. 62-ე პუნქტში აღწერილი გამონაკლის შემთხვევებში, როდესაც ერთეული საიმედოდ ვერ ადგენს საინვესტიციო ქონების ღირებულებას, ერთეულმა უნდა გაამყდავნოს:
 - (i) საინვესტიციო ქონების აღწერა;

- (ii) იმის დასაბუთება, თუ რატომაა შეუძლებელი რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა; და
- (iv) თუ შესაძლებელია იმ დიაპაზონის დადგენა, რომელშიც მაღალი ალბათობით მოქცეულია რეალური ღირებულება.

გარდამავალი დებულებები

დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვის პირველად გამოყენება.

91. ერთეული, რომელიც პირველად იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, სსბასს-ის თანახმად საინვესტიციო უძრავი ქონება თავდაპირველად უნდა აღიაროს თვითღირებულებით ან რეალური ღირებულებით. უსასყიდლოდ ან სიმბოლური თანხის სანაცვლოდ შეძენილი საინვესტიციო ქონებისთვის, თვითღირებულება წარმოადგენს ქონების რეალურ ღირებულებას შეძენის დღისათვის.
92. ერთეულმა საინვესტიციო ქონების თავდაპირველი აღიარების ეფექტი უნდა ასახოს, როგორც დაგროვილი პროფიციტის ან დეფიციტის საწყისი ნაშთის კორექტირება იმ პერიოდისათვის, როდესაც პირველად მოხდა სსბასს-ის შესაბამისად დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვის გამოყენება.
93. სსბასს-ს მიხედვით, ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით პირველად გამოყენებამდე, ერთეულმა (ა) საინვესტიციო ქონება შეიძლება აღიაროს თვითღირებულების ან რეალური ღირებულებისგან განსხვავებულ საფუძველზე, როგორც განსაზღვრავს წინამდებარე სტანდარტი ან (ბ) შეიძლება აკონტროლოს საინვესტიციო ქონება, რომელიც მას არ უღიარებია. მოცემული სტანდარტი მოითხოვს, რომ საინვესტიციო ქონების თავდაპირველად აღიარება თვითღირებულებით ან რეალური ღირებულებით ერთეულების მიერ განხორციელდეს სსბასს-ს შესაბამისად, დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვის პირველად გამოყენების თარიღიდან. თუ აქტივები თავდაპირველად აღიარდება თვითღირებულებით და შეძენილი არიან უსასყიდლოდ ან სიმბოლური თანხის გადახდით, მათი თვითღირებულება განისაზღვრება შეძენის დღეს საინვესტიციო ქონების რეალურ ღირებულებაზე დაყრდნობით. თუ საინვესტიციო ქონების შეძენის თვითღირებულება უცნობია, ის შეიძლება განისაზღვროს შეძენის თარიღისათვის არსებულ რეალურ ღირებულებაზე დაყრდნობით.

რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელი

94. რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელის გამოყენებისას. ერთეულმა ამ სტანდარტის გამოყენებით მიღებული ეფექტი უნდა ასახოს როგორც დაგროვილი პროფიციტის ან დეფიციტის საწყისი

ნაშთის კორექტირება იმ პერიოდისათვის, როდესაც დაიწყო მისი პირველად გამოყენება. გარდა ამისა:

- (ა) თუ ერთეული წინა პერიოდებში საჯაროდ განმარტავდა (ფინანსურ ანგარიშგებაში ან სხვა სახით) საინვესტიციო ქონების რეალურ ღირებულებას (რომელიც განსაზღვრული იქნა იმ მეთოდების საფუძველზე, რომლებიც აკმაყოფილებენ წინამდებარე სტანდარტის მე-7 პუნქტში მოყვანილ რეალური ღირებულების განმარტებას და 45-61-ე პუნქტებში მოყვანილ მითითებებს), მაშინ, რეკომენდებულია, მაგრამ არ მოითხოვება რომ ერთეულმა:
 - (i) მოახდინოს დაგროვილი ნამეტის ან დეფიციტის საწყისი ნაშთის კორექტირება იმ ყველაზე ადრეული საანგარიშგებო პერიოდისათვის, როდესაც საჯაროდ იქნა გამჟღავნებული ასეთი რეალური ღირებულება; და
 - (ii) გადაიანგარიშოს ამ პერიოდების შესადარისი ინფორმაცია; და
- (ბ) თუ ერთეულმა წარსულში საჯაროდ არ განმარტა (ა) პუნქტში აღწერილი ინფორმაცია, მან უნდა გადაიანგარიშოს შესადარისი ინფორმაცია და განმარტოს ეს ფაქტი.

95. ამ სტანდარტის პირველად გამოყენებისთანავე ერთეულს შეუძლია აირჩიოს რეალური ღირებულების მოდელის გამოყენება იმ საინვესტიციო ქონების მიმართ, რომელიც უკვე აღიარებულია მის ფინანსურ ანგარიშგებებში. ასეთ შემთხვევაში, სტანდარტი მოითხოვს, რომ ნებისმიერი ცვლილება საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულებაში აისახოს დაგროვილი ნამეტის ან დეფიციტის საწყის ნაშთში იმ პერიოდისათვის, როდესაც მოხდა ამ სტანდარტის პირველად გამოყენება. მოცემული სტანდარტი მოითხოვს სსბასს 3-გან განსხვავებულ აღრიცხვას. სსბასს 3 მოითხოვს შესადარისი ინფორმაციის გადაანგარიშებას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ასეთი გადაანგარიშება შეუძლებელია. მოცემული სტანდარტი მხოლოდ იძლევა რეკომენდაციას, რომ მოხდეს მხოლოდ ამგვარი შესადარისი ინფორმაციის გადაანგარიშება გარკვეულ შემთხვევებში.
96. თუ ერთეული პირველად გამოიყენებს წინამდებარე სტანდარტს, დაგროვილი ნამეტის ან დეფიციტის საწყისი ნაშთის კორექტირება მოიცავს იმ ნებისმიერი თანხის რეკლასიფიკაციას, რომელიც აისახება, როგორც შესაბამისი საინვესტიციო ქონების დადებითი სახის გადაფასება.
97. ერთეულმა, რომელიც (ა) თავდაპირველად იყენებდა სსბასს 16-ს (2001 წლის რედაქცია) და (ბ) პირველად გადაწყვიტა საოპერაციო იჯარით გადაცემული ცალკეული ან მთლიანი ქონების აღრიცხვა და

საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირება, ამ გადაწყვეტილების ეფექტი უნდა აღიაროს როგორც დაგროვილი ნამეტის ან დეფიციტის საწყისი ბალანსის კორექტირება იმ პერიოდისათვის, როდესაც მოხდა გადაწყვეტილების პირველად მიღება. გარდა ამისა, თუ ერთეული ადრეულ პერიოდებში საჯაროდ (ფინანსურ ანგარიშგებებში ან სხვაგვარად) აქვეყნებდა მისი ქონების რეალურ ღირებულებას, მაშინ გამოიყენება პუნქტი 94(ა). თუ ერთეული ადრე საჯაროდ არ აქვეყნებდა ამ ქონებასთან დაკავშირებულ და 94(ა) პუნქტში აღწერილ ინფორმაციას, მაშინ გამოიყენება 94(ბ) პუნქტი.

თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელი

98. ამ სტანდარტის პირველ გამოყენებამდე ერთეულს შეუძლია აღიაროს საინვესტიციო ქონება თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელისაგან განსხვავებულ საფუძველზე, მაგალითად რეალური ღირებულებით აღრიცხვის ან სხვა მოდელის საფუძველზე. სსბასს 3 გამოიყენება სააღრიცხვო პოლიტიკაში ნებისმიერი ცვლილების დროს, როდესაც ერთეული პირველად იყენებს ამ სტანდარტს და ირჩევს თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელს. სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომდარი ცვლილებების ეფექტი მოიცავს ნებისმიერი თანხის რელკასიფიკაციას, რომელიც ასახულია, როგორც საინვესტიციო ქონების გადაფასების ნამეტში.
99. სსბასს 3 მოითხოვს, რომ ერთეულმა რეტროაქტიულად გამოიყენოს სააღრიცხვო პოლიტიკა, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ამის გაკეთება პრაქტიკულად შეუძლებელია. ამიტომ, როდესაც ერთეული (ა) თავდაპირველად აღიარებს საინვესტიციო ქონებას თვითღირებულებით და (ბ) ირჩევს თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელის გამოყენებას ამ სტანდარტის შესაბამისად, მან აგრეთვე უნდა აღიაროს ამ ქონებასთან დაკავშირებული ნებისმიერი აკუმულირებული ცვეთა და აკუმულირებული გაუფასურების ზარალი, ისე, თითქოს იგი ყოველთვის იყენებდა ამ სააღრიცხვო პოლიტიკას.
100. იმ ერთეულების მიმართ, რომლებიც ადრე იყენებდნენ სსბასს 16 (2001)–ს, 36–38–ე პუნქტების მოთხოვნები აქტივების გაცვლით შეძენილი საინვესტიციო ქონების საწყის შეფასებასთან დაკავშირებით, გამოყენებულ უნდა იქნას პერსპექტიულად მხოლოდ მომავალში განხორციელებული ოპერაციებისათვის.

ძალაში შესვლის თარიღი

101. ერთეულმა ეს სტანდარტი უნდა გამოიყენოს იმ წლიური ფინანსური ანგარიშგებებისთვის, რომლებიც იწყება 2008 წლის 1 იანვრიდან და ამ თარიღის შემდეგ. რეკომენდებულია უფრო ადრეული გამოყენება. ერთეულმა უნდა გახსნას ინფორმაცია ამ სტანდარტის 2008 წლის 1 იანვრამდე არსებულ პერიოდებში გამოყენების ფაქტის თაობაზე.

- 101ა. პუნქტები 2, 13, 40, 57, 59, 62, 63 და 66 შეიცვალა, 29-ე პუნქტი ამოღებულ იქნა და დაემატა 62ა და 62ბ პუნქტები, სსზასს-ის გაუმჯობესების პროექტის შედეგად, რომელიც გამოქვეყნდა 2010 წლის იანვარში. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებები იმ პერიოდების ფინანსური ანგარიშგებებისათვის, რომლებიც იწყება 2011 წლის 1 იანვრიდან ან ამ თარიღის შემდეგ. რეკომენდებულია მითითებული ცვლილებების გამოიყენება მშენებლობის პროცესში მყოფი საინვესტიციო ქონებისთვის, იმ პირობით, რომ მშენებლობის პროცესში მყოფი საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება განისაზღვრა ამ თარიღებისთვის 2011 წლის პირველ იანვრამდე. თუ ერთეული იყენებს ამ ცვლილებებს პერიოდისათვის, რომელიც იწყება 2011 წლის 1 იანვრამდე, მან უნდა განმარტოს ეს ფაქტი და გამოიყენოს სსზასს 17-ის. მე-8 და 107-ე ა პუნქტების ცვლილებები.
102. თუ ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის გადადის სსზასს-ით განსაზღვრული ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე ზემოაღნიშნულ ძალაში შესვლის თარიღის შემდეგ, მოცემული სატანდარტო გამოიყენება ერთეულის იმ პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებებისათვის, რომლებიც იწყება დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვაზე გადასვლის თარიღიდან ან მისი შემდგომი თარიღიდან.

სსზასს 16 (2001) გაუქმება

103. ეს სტანდარტი ანაცვლებს 2001 წელს გამოცემულ სსზასს 16, საინვესტიციო ქონება.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი თან დაერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს სსბასს 16-ის ნაწილს

ბასსს-ის 2003 წლის საერთო გაუმჯობესების პროექტის რეალიზაციის შედეგად სსბასს 16-ში განხორციელებული ცვლილებები

საბაზისო ინფორმაცია

დს1. სსბასსს-ს ფასს-თან დაახლოების პროგრამა წარმოადგენს სსბასსს-ს სამუშაო გეგმის მნიშვნელოვან ელემენტს. სსბასსს-ს პოლიტიკა მიმართულია დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებული სსბასს-ის ბასსს-ს მიერ გამოქვეყნებულ ფასს-ებთან დაახლოებაზე იმ შემთხვევებისათვის, როდესაც ეს მიზანშეწონილია საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის.

დს2. დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებული სსბასს-ები, რომლებიც შერწყმულია ფასს-ებთან, ინარჩუნებს ფასს-ების მოთხოვნებს, სტრუქტურას და რედაქციას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აუცილებელია გადახვევა საჯარო სექტორის თავისებურებების გათვალისწინებით. გადახვევა შესაბამისი ფასს-დან ხდება იმ შემთხვევაში, როდესაც ფასს-ის ტერმინოლოგია არ გამოიყენება საჯარო სექტორისათვის ან როდესაც საჭიროა დამატებითი კომენტარების ან მაგალითების ჩართვა საჯარო სექტორის კონტექსტში არსებული გარკვეული მოთხოვნების საილუსტრაციოდ. სსბასს-ებსა და მათ შესაბამის ფასს-ებს შორის განსხვავებები ასახულია „ფასს-თან შედარების“ განყოფილებაში, რომელიც ჩართულია სსბასს-ში.

დს3. 2002 წლის მაისში, ბასსს-მ გამოაქვეყნა ცვლილებების წინასწარი ვარიანტი ბუღალტრული აღრიცხვის 13-ე სტანდარტში (ბასს)¹, რომელიც წარმოადგენს მისი საერთო გაუმჯობესების პროექტის ნაწილს. ბასსს-ის საერთო გაუმჯობესების პროექტის მიზანს წარმოადგენდა „სტანდარტებში ალტერნატივების, დუბლირებისა და წინააღმდეგობების შემცირება ან აღმოფხვრა, ზოგიერთი დაახლოების საკითხის მოგვარება და მათში სხვა გაუმჯობესებების ასახვა“. ბასსს-ების საბოლოო ვერსიები გამოქვეყნდა 2003 წლის დეკემბერში.

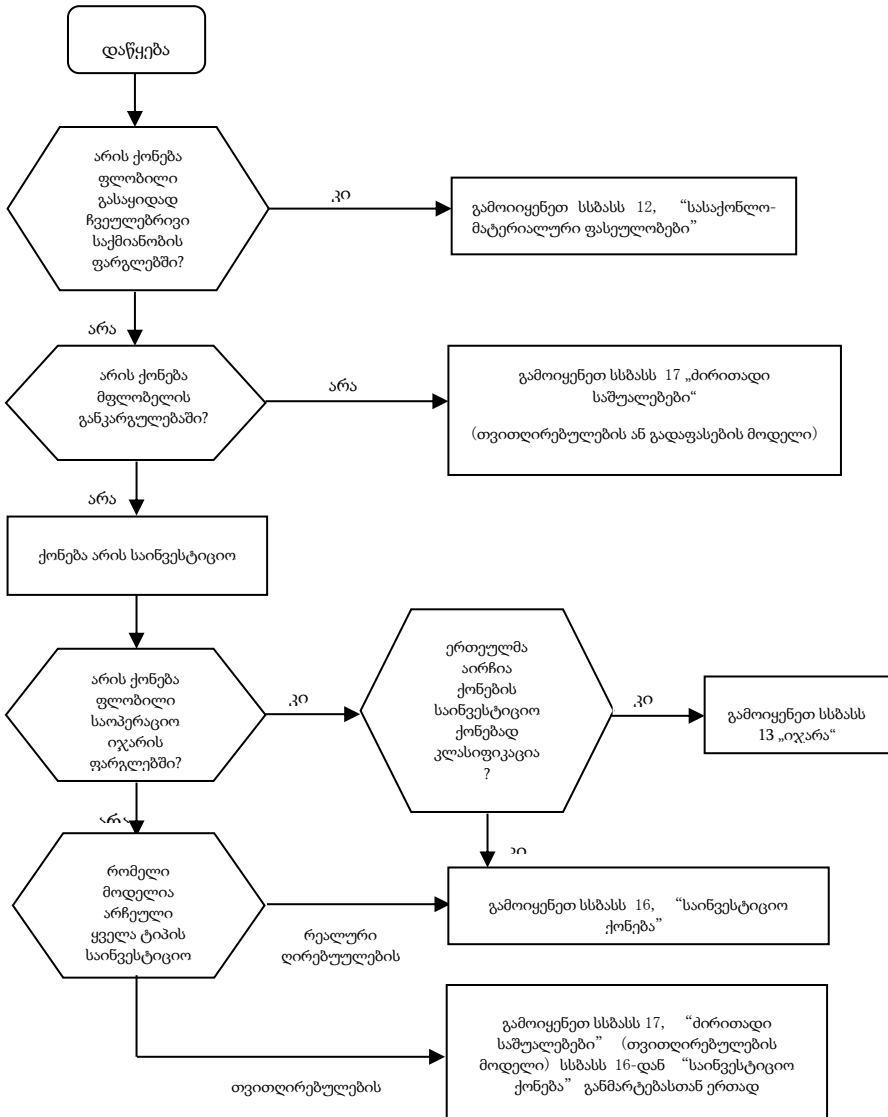
¹ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს) გამოიცა ბასსს-ის წინამორბედის - ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ. ბასსს მიერ გამოცემულ სტანდარტებს ეწოდება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს). ბასსს-მა განსაზღვრა, რომ ფასსს-ები მოიცავს ფასსს-ებს, ბასსს-ებს და სტანდარტების კომენტარებს. ზოგიერთ შემთხვევაში, ბასსს-მა ჩანაცვლების ნაცვლად შეცვალა ბასსს-ები, მაგრამ მათი ნუმერაცია იგივე დატოვა.

- დს4. 2001 წლის დეკემბერში გამოქვეყნებული სსბასს 16 ეყრდნობოდა ბასს 40 (2000)–ს, *საინვესტიციო ქონება*, რომელიც ხელახლა გამოიცა 2003 წლის დეკემბერში. 2003 წლის ბოლოს სსბასსს–ს წინამორბედმა საჯარო სექტორის კომიტეტმა (სსკ) ¹ დაიწყო სსბასს–ს გაუმჯობესების პროექტის განხორციელება, რაც მიზნად ისახავდა სსბასს–ების დაახლოებას 2003 წლის დეკემბერში გამოქვეყნებულ გაუმჯობესებულ ბასს–ებთან, იქ სადაც ეს მიზანშეწონილი იყო.
- დ5. სსბასსს–მ შეისწავლა გაუმჯობესებული ბასს 40 და ძირითადად გაიზიარა ბასსს–ის შეხედულებები ბასს–ში ცვლილებების და დამატებების შეტანასთან დაკავშირებით. (სსბასს–ის დასკვნის საფუძველი აქ არ არის მოყვანილი. ბასსს–ს ყოველმხრივი სააბონენტო მომსახურების ხელმძღვრებს შეუძლიათ ბასსს–ის დასკვნა იხილონ ბასსს–ის ინტერნეტ გვერდზე: <http://www.iasb.org>). იმ შემთხვევებში, როდესაც სსბასს განსხვავდება შესაბამისი ბასს–გან, დასკვნის საფუძველი განმარტავს საჯარო სექტორის თავისებურებებთან დაკავშირებული გადახვევის მიზეზებს.
- დ6. 2003 წლის დეკემბრის შემდეგ გამოცემული სტანდარტების შესაბამისად, ბასს 40 კიდევ შეიცვალა. სსბასს 16 არ ასახულა 2003 წლის დეკემბერში გამოცემულ ფასს–ში მომხდარი შემდგომი ცვლილებები. ეს გამოწვეულია იმით, რომ სსბასსს–ს ჯერ არ განუხილავს და არ ჩამოუყალიბებია საკუთარ აზრი ამ ფასს–ში არსებული მოთხოვნების საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის გამოყენებადობის თაობაზე.
- სსბასს 16–ის ცვლილება, რომელიც გამოწვეულ იქნა ბასსს–ის მიერ 2008 წელს რეალიზებული ფასს–ის გაუმჯობესების პროექტის შედეგად.**
- დს7. სსბასსს–მ განიხილა ცვლილებები ბასს 40–ში, რომელიც ასახულია ბასსს–ის მიერ 2008 წლის მაისში გამოცემულ გაუმჯობესებულ ფასს–ში და ზოგადად დაეთანხმა ბასსს–ის მითითებულ მიზეზებს სტანდარტის გადამუშავების აუცილებლობასთან დაკავშირებით. სსბასსს–მ დაასკვნა, რომ არ არსებობდა საჯარო სექტორის ერთეულებთან დაკავშირებული წინააღმდეგობის მიზეზები ცვლილებების მიღებასთან დაკავშირებით.

¹ სსკ გახდა სსბასსს, როდესაც ბსფ–ის საბჭომ შეცვალა სსკ–ს მანდატი და გახდა დამოუკიდებელი სტანდარტების დამდგენი საბჭო 2004 წელს.

გადაწყვეტილების საილუსტრაციო ხე

გადაწყვეტილების ხე თან დაერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 16-ის ნაწილი.



ბასს 40-თან შედარება

სსბასს 16 ძირითადად, ეფუძნება ბასს 40-ს, საინვესტიციო ქონება, (2003) და მოიცავს 2008 წლის მაისში გამოცემული ფასს-ების გაუმჯობესებები ფარგლებში ბასს 40-ის შესწორებებს. ამ სტანდარტის გამოცემის დროს, სსბასს არ მიიჩნევდა საჭიროდ ფასს 4-ის, სადაზღვევო ხელშეკრულებები, და ფასს 5-ის გასაყიდად ფლობილი გრძელვადიანი აქტივების და შეწყვეტილი ოპერაციები გამოყენებას საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის; ამიტომაც, სსბასს 16 არ ასახავს ზემოთ მოცემული ფასს-ების გამოცემასთან დაკავშირებით ცვლილებებს. სსბასს 16-სა და ბასს 40-ს შორის შემდეგი ძირითადი განსხვავებებია:

- სსბასს 16 ითხოვს, რომ საინვესტიციო ქონება თავდაპირველად შეფასდეს ღირებულებით და განსაზღვრავს, რომ როდესაც აქტივი შეძენილია უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით, მისი თვითღირებულება არის შეძენის თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულება. ბასს 40 მოითხოვს, რომ საინვესტიციო ქონება თავდაპირველად შეფასდეს თვითღირებულებით.
- განმარტებისთვის დამატებითი კომენტარია მოცემული, რომ სსბასს 16 არ გამოიყენება სოციალური მომსახურების გასაწევად ფლობილი ქონების მიმართ, რომელიც ასევე წარმოქმნის ფულადი სახსრების შემოდინებას. ასეთი ქონება აღირიცხება სსბასს 17-ის, *ძირითადი საშუალებები*, შესაბამისად.
- სსბასს 16 მოიცავს გარდამავალ დებულებებს პირველადი გამოყენებისთვის და სსბასს 16-ის წინა ვერსიიდან შეცვლისთვის. ბასს 40 მოიცავს გარდამავალ დებულებებს მხოლოდ იმ ერთეულებისთვის, რომლებმაც უკვე გამოიყენეს ფასს. ფასს 1 ეხება ფასს-ების პირველად გამოყენებას. სსბასს 16 მოიცავს დამატებით გარდამავალ დებულებებს, რომლებიც განსაზღვრავენ, რომ როდესაც ერთეული პირველად ნერგავს აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს და აღიარებს მანამდე არაღიარებულ საინვესტიციო ქონებას, შესწორება უნდა აისახოს დაგროვილი ნამეტის ან დეფიციტის საწყის ბალანსში.
- ბასს 40-ში მოცემული დამატებითი კომენტარი იქნა ჩართული სსბასს 16-ში, საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ სტანდარტის გამოყენების განმარტებასთან დაკავშირებით.
- სსბასს 16 ზოგიერთ შემთხვევაში იყენებს განსხვავებულ ტერმინოლოგიას, ბასს 40-დან. ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითი არის „ფინანსური შედეგების ანგარიშგების“ ტერმინის გამოყენება სსბასს 16-ში. ბასს 40-ში ექვივალენტური ტერმინია „შემოსულობების ანგარიშგება“.
- სსბასს 16 არ იყენებს ბასს 40-ში მოცემულ „ამონაგებს,“ რასაც აქვს უფრო ფართო მნიშვნელობა, ვიდრე ტერმინს „შემოსავალი“.

სსბასს 17—ძირითადი საშუალებები

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოქვეყნებულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ (ბასს) 16-ის (შესწორებულია 2003 წელს) შესაბამისი ნაწილს - “ძირითადი საშუალებები”. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) მიერ მომზადებულ წინამდებარე კუბლიკაციაში მოცემული ამონარიდები ბასს 16-იდან გამოყენებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში, შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის სავაჭრო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 17—ძირითადი საშუალებები

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია შეიცავს ცვლილებებს, რომლებიც გამომდინარეობს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-იდან.

სსბასს 17, ძირითადი საშუალებები გამოცემული იქნა 2001 წლის დეკემბერში.

2006 წლის დეკემბერში სსბასსს-მ გამოსცა შესწორებული სსბასს 17.

მას შემდეგ სსბასს 17 შესწორდა შესაბამისი ბასს-ით.

- სსბასს 32, შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები უფლების გადამცემი (2011 წლის ოქტომბრის გამოცემა)
- გაუმჯობესებული 2011-წლის სსბასს-ები (2011 წლის ოქტომბრის გამოცემა)
- გაუმჯობესებული სსბასს-ები (2010 წლის იანვრის გამოცემა)
- სსბასს 27, სოფლის მეურნეობა (2009 წლის დეკემბრის გამოცემა)
- სსბასს 31, არამატერიალური აქტივები (2010 წლის იანვრის გამოცემა)

სსბასს 17-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს 2011 წლის ოქტომბრის გაუმჯობესებული ვარიანტები
5	შეცვლილია	სსბასს 32 2011წლის ოქტომბერი
6	შეცვლილია	სსბასს 27 2009 წლის დეკემბერი
7	შეცვლილია	სსბასს 32 2011 წლის ოქტომბერი
8	შეცვლილია	2010 წლის იანვრის სსბასს-ის გაუმჯობესებული ვარიანტები
65	შეცვლილია	სსბასს 31 2010 წლის იანვარი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
79	შეცვლილია	2011წლის ოქტომბრის სსზასს-ის გაუმჯობესებული ვარიანტები
81	შეცვლილია	2011წლის ოქტომბრის სსზასს-ის გაუმჯობესებული ვარიანტები
83	შეცვლილია	2011წლის ოქტომბრის სსზასს-ის გაუმჯობესებული ვარიანტები
83ა	დამატებულია	2010 წლის იანვრის სსზასს-ის გაუმჯობესებული ვარიანტები
84	შეცვლილია	2010 წლის იანვრის სსზასს-ის გაუმჯობესებული ვარიანტები
88	შეცვლილია	2011წლის ოქტომბრის სსზასს-ის გაუმჯობესებული ვარიანტები
93	შეცვლილია	2011წლის ოქტომბრის სსზასს-ის გაუმჯობესებული ვარიანტები
107ა	დამატებულია	2010 წლის იანვრის სსზასს-ის გაუმჯობესებული ვარიანტები
107ბ	დამატებულია	2010 წლის იანვრის სსზასს-ის გაუმჯობესებული ვარიანტები
107გ	დამატებულია	სსზასს 32

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
		2011 წლის ოქტომბერი
107დ	დამატებულია	2011წლის ოქტომბრის სსზასს-ის გაუმჯობესებული ვარიანტები

2006 წლის დეკემბერი

სსბასს 17—ძირითადი საშუალებები

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1
მოქმედების სფერო	2–12
კულტურული მემკვიდრეობის აქტივები	9–12
განმარტებები	13
აღიარება	14–25
ინფრასტრუქტურული აქტივები	21
თავდაპირველი ღირებულება	22
შემდგომი ხარჯები	23–25
შეფასება აღიარებისას	26–41
თვითღირებულების ელემენტები	30–36
თვითღირებულების განსაზღვრა	37–41
აღიარების შემდგომი შეფასება	42–81
თვითღირებულების მოდელი	43
გადაფასების მოდელი	44–58
ცვეთა	59–78
ცვეთადი ღირებულება და ცვეთის პერიოდი	66–75
ცვეთის მეთოდი	76–78
გაუფასურება	79
გაუფასურების კომპენსირება	80–81
აღიარების შეწყვეტა	82–87
განმარტებითი შენიშვნები	88–94
გარდამავალი დებულებები	95–106
ძალაში შესვლის თარიღი	107–108
სსბასს 17-ის (2001) გაუქმება	109
დანართი: სხვა სსბასს-ებში შესწორებები	
დასკვნის საფუძველი	

მითითებები დანერგვაზე
საილუსტრაციო მაგალითი
ბასს 16-თან შედარება

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 17, ძირითადი საშუალებები მოცემულია 1-109 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა გააჩნია. სსბასს 17 გააზრებული უნდა იყოს მისი მიზნის, დასკვნების საფუძველისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესავალი ნაწილის კონტექსტში. სსბასს 3, *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*, დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში, სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველია.

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია ძირითადი საშუალებების ბუღალტრული აღრიცხვის წესის განსაზღვრა, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა მიიღონ ინფორმაცია ძირითად საშუალებებში ინვესტიციისა და შეტანილი ცვლილების შესახებ. ძირითადი საშუალებების ბუღალტრულ აღრიცხვაში წამყვანი საკითხებია: ა) აქტივების აღიარება, ბ) მათი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა და გ) მათთან დაკავშირებული ცვლის თანხებისა და გაუფასურების ზარალის აღიარება.

მოქმედების სფერო

2. პირი, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს და წარადგენს დარიცხვის მეთოდით, ძირითადი საშუალებების ბუღალტრულ აღრიცხვისათვის უნდა იყენებდეს აღნიშნულ სტანდარტს, გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა:
 - (ა) ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე სხვა საერთაშორისო სტანდარტი მოითხოვს ან უშვებს ბუღალტრული აღრიცხვის განსხვავებულ მიდგომას ; და
 - (ბ) კულტურული მემკვიდრეობის აქტივების აღრიცხვისას. თუმცა, 88-ე, 89-ე და 92-ე პუნქტებში დადგენილი განმარტებების მოთხოვნები ვრცელდება =აღიარებული კულტურული მემკვიდრეობის აქტივებზე.
3. მოცემული სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე, გარდა სახელმწიფო კომერციულ საწარმოებზე.
4. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის შესავალი, რომელიც გამოცემულია სსბასს-ს მიერ, იძლევა განმარტებას, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს-ები) იყენებენ ფასს-ებს, რომლებიც გამოცემულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ. სკს-ების განმარტება მოცემულია სსბასს 1-ში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.
5. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება ძირითად საშუალებებზე, რომელიც მოიცავს:
 - (ა) სპეციალიზირებულ სამხედრო აღჭურვილობას;
 - (ბ) ინფრასტრუქტურის აქტივებს; და
 - (გ) შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებით მიღებულ აქტივებს სსბასს 32-ის (შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები – უფლების გადამცემი) მიხედვით თავდაპირველი აღიარებისა და მისი შეფასების შემდეგ.

95-104 პუნქტებში მოცემული გარდამავალი დებულებები ათავისუფლებს მოთხოვნისაგან, რომელიც ხუთწლიანი გარდამავალი პერიოდის განმავლობაში ყველა ძირითადი საშუალების აღიარებას მოითხოვს.

6. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება:

- (ა) სასოფლო-სამეურნეო წარმოებასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივებისათვის (იხ. სსბასს 27, სოფლის მეურნეობა); ან
- (ბ) სასარგებლო წიაღისეული რესურსების მოპოვების უფლებებზე და სასარგებლო წიაღისეული რესურსების რეზერვებზე, როგორცაა: ნავთობი, ბუნებრივი გაზი და მსგავსი არაგენერირებადი რესურსები (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული სტანდარტი, რომელიც ეხება სასარგებლო წიაღისეული რესურსების მოპოვების უფლებებს, სასარგებლო წიაღისეული რესურსების რეზერვებს და მსგავს არაგენერირებად რესურსებს).

თუმცა, აღნიშნული სტანდარტი ვრცელდება იმ ძირითად საშუალებებზე, რომლებიც გამოიყენება მე-6 (ა) და მე-6 (ბ) პუნქტებში აღწერილი აქტივების განვითარებისათვის ან ექსპლუატაციისათვის.

7. სხვა სსბასს-ები შესაძლებელია მოითხოვდნენ ძირითადი საშუალებების აღიარებას იმ მიდგომის საფუძველზე, რომელიც განსხვავდება მოცემულ სტანდარტში ასახული მიდგომისაგან. მაგალითად სსბასს 13, იჯარა, ავალდებულებს ერთეულს იჯარით აღებული ძირითადი საშუალებების აღიარება შეაფასოს რისკებისა და სარგებლის გადაცემის საფუძველზე. სსბასს 32 ავალდებულებს ერთეულს აქტივების კონტროლის საფუძველზე განახორციელოს იმ ძირითადი საშუალებების აღიარების შეფასება, რომლებიც გამოყენებულია შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებაში. თუმცა, ასეთ შემთხვევებში, ამ აქტივებთან დაკავშირებული აღრიცხვის ყველა სხვა ასპექტი, ცვეთის ჩათვლით, განისაზღვრება წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებით.

8. ერთეულმა, რომელიც იყენებს თვითღირებულების მოდელს საინვესტიციო ქონებისათვის სსბასს 16-ის, *საინვესტიციო ქონება*, შესაბამისად, უნდა გამოიყენოს თვითღირებულების მოდელი მოცემული სტანდარტის მიზნებისთვისაც.

კულტურული მემკვიდრეობის აქტივები

9. ეს სტანდარტი არ ავალდებულებს ერთეულს აღიაროს ის კულტურული მემკვიდრეობის აქტივები, რომლებიც სხვა

შემთხვევაში დააკმაყოფილებდა ძირითადი საშუალებების ცნებას და აღიარების კრიტერიუმებს. თუ ერთეული აღიარებს კულტურული მემკვიდრეობის აქტივებს, მან უნდა გაითვალისწინოს მოცემული სტანდარტის ის მოთხოვნები, რომლებიც უკავშირდება ინფორმაციის გამჟღავნებას და ასევე შეუძლია, მაგრამ არ არის ვალდებული, გამოიყენოს მოცემული სტანდარტის ის მოთხოვნები, რომლებიც უკავშირდება შეფასებას.

10. ზოგიერთი აქტივი აღწერილია, როგორც კულტურული მემკვიდრეობის აქტივი მისი კულტურული, ეკოლოგიური ან ისტორიული მნიშვნელობიდან გამომდინარე. კულტურული მემკვიდრეობის აქტივები მოიცავს: ისტორიულ შენობებს და ძეგლებს, არქეოლოგიური გათხრის ადგილებს, დაცულ ტერიტორიებს, ნაკრძალებს და ხელოვნების ნიმუშებს. გარკვეული მახასიათებლები, მათ შორის ქვემოთ ჩამოთვლილი, ხშირად კულტურული მემკვიდრეობის აქტივებს უკავშირდება (თუმცა, აღნიშნული მახასიათებლები მხოლოდ კულტურული მემკვიდრეობის აქტივებისათვის არ არის დამახასიათებელი):

- (ა) ნაკლებად სავარაუდოა, რომ მათი კულტურული, გარემოსთან დაკავშირებული, საგანმანათლებლო და ისტორიული ღირებულება მთლიანად ასახული იქნება ისეთ ფინანსურ ღირებულებაში, რომელიც წმინდა საბაზრო ღირებულებას ეფუძნება.
- (ბ) სამართლებრივი ან/და კანონიდან გამომდინარე ვალდებულებები შესაძლოა აწესებდეს აკრძალვებს ან მკაცრ შეზღუდვებს გასვლასთან დაკავშირებით.
- (გ) ისინი ხშირად შეუცვლელია და მათი ღირებულება შესაძლოა დროთა განმავლობაში გაიზარდოს, მაშინაც კი, თუ მათი ფიზიკური მდგომარეობა გაუარესდება; და
- (დ) რთულია მათი სიცოცხლისუნარიანობის შეფასება, რომელიც ზოგიერთ შემთხვევაში შესაძლოა რამდენიმე ასწლეულს ითვლიდეს.

საჯარო სექტორის ერთეულს შესაძლოა გააჩნდეს კულტურული მემკვიდრეობის აქტივების დიდი რეზერვები, რომლებიც მრავალი წლის მანძილზე იქნა შეძენილი სხვადასხვა გზით, მათ შორის შესყიდვის, ჩუქების, მემკვიდრეობით მიღების და კონფისკაციის მეშვეობით. ეს აქტივები არ გამოიყენება ფულადი სახსრების ნაკადების გენერირებისათვის, და მათი ამგვარი მიზნებით

11. ზოგიერთ კულტურული მემკვიდრეობის აქტივს გააჩნია მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი, რომელიც განსხვავდება მათი, როგორც კულტურული მემკვიდრეობის,

ღირებულებისაგან, მაგალითად, როდესაც ისტორიულ შენობას იყენებენ ოფისის განსათავსებლად. ამგვარ შემთხვევებში ისინი შესაძლოა აღიარებულ და შეფასებულ იქნას ისევე, როგორც ძირითადი საშუალებების სხვა ერთეულები. სხვა კულტურული მემკვიდრეობის აქტივებისთვის, მათი მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი დაყვანილია მათ კულტურულ მახასიათებლებამდე. მაგალითად, ძეგლები და ნანგრევები. როგორც მომავალი ეკონომიკური სარგებლის, ისე მომსახურების პოტენციალის არსებობამ შესაძლოა ზეგავლენა მოახდინოს შეფასების მეთოდის შერჩევაზე.

12. 88-94-ე პუნქტებში მოცემული მოთხოვნები ავალდებულებს ერთეულებს გაამჟღავნონ ინფორმაცია აღიარებულ აქტივებთან დაკავშირებით. ამდენად, იმ ერთეულებს, რომლებიც აღიარებენ კულტურული მემკვიდრეობის აქტივებს, მოეთხოვებათ გაამჟღავნონ შემდეგი ინფორმაცია ისეთი აქტივების შესახებ, როგორიცაა:

- (ა) გამოყენებული შეფასების მეთოდი
- (ბ) გამოყენებული ცვეთის მეთოდი, თუ ასეთი არსებობს
- (გ) სრული საბალანსო ღირებულება
- (დ) პერიოდის ბოლოსთვის დაგროვილი ცვეთა, თუ ასეთი არსებობს და
- (ე) საბალანსო ღირებულების შედარება პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოსთვის მისი გარკვეული კომპონენტების ჩვენებით.

განმარტებები

13. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

საბალანსო ღირებულება (აღნიშნული სტანდარტის მიზნისთვის) არის თანხა, რომლითაც აქტივი აღიარებულია დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლების შემდეგ.

ძირითადი საშუალებების ჯგუფი ნიშნავს ერთეულის ოპერაციებში აქტივების დაჯგუფებას მსგავსი ტიპის ან ფუნქციის მიხედვით, რომელიც ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნით ფინანსურ ანგარიშგებაში ნაჩვენებია როგორც ერთი ცალკეული მუხლი.

ამორტიზებადი თანხა არის აქტივის თვითღირებულება ან მისი შემცველი სხვა ოდენობა, ნარჩენი ღირებულების გამოკლებით.

ცვეთა არის აქტივის ამორტიზებული თანხის სისტემური განაწილება მისი მომსახურების ვადის განმავლობაში..

ერთეულისათვის სპეციფიკური ღირებულება არის ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება, რომელსაც ერთეული ელოდება, აქტივის გამოყენებიდან და გასვლიდან სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს ან ვალდებულებების გასტუმრების შემთხვევაში

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის გაუფასურების დანაკარგი არის თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება გადააჭარბებს მის აღდგენით ღირებულებას.

ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გაუფასურების დანაკარგი არის თანხა, რომლის მეშვეობითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება გადააჭარბებს მის აღდგენით ღირებულებას.

ძირითადი საშუალებები არის მატერიალური აქტივები:

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

აღდგენითი ღირებულება - არის უდიდესი, ფულადი ნაკადების წარმომშობ აქტივის სამართლიან ღირებულებას გამოკლებული გაყიდვის ხარჯებსა და მის გამოყენების ღირებულებას შორის.

აღდგენითი მომსახურების ღირებულება - არის უდიდესი ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების საბაზრო ღირებულებას გამოკლებული გაყიდვის ხარჯებსა და მის გამოყენების ღირებულებას შორის.

აქტივის ნარჩენი ღირებულება არის შეფასებითი თანხა, რომელსაც ერთეული ამჟამად მიიღებდა აქტივის გაყიდვის შემთხვევაში, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებითი დანახარჯების გამოკლებით, თუ აქტივს უკვე ექნებოდა მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მოსალოდნელი ხანდაზმულობა და მდგომარეობა.

სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება:

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

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

ადიარება

14. ძირითადი საშუალებების ღირებულება ადიარებული უნდა იქნას აქტივად მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, თუ:
 - (ა) მოსალოდნელია, რომ ერთეული მომავალში ამ აქტივის გამოყენებით მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს; და
 - (ბ) ერთეულისათვის შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედოდ შეფასება.
15. ამოღებულია
16. ამოღებულია
17. სათანადო და დამხმარე ნაწილები ხშირ შემთხვევაში აღირიცხება როგორც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები და მოხმარებისას მათი ადიარება ხდება ერთეულის ნამეტში ან დეფიციტში. თუმცა, სათანადო და დამხმარე ნაწილები ძირითად საშუალებებად კვალიფიცირდება, თუ ერთეული მათ გამოყენებას აპირებს ერთზე მეტი სააღრიცხვო პერიოდის განმავლობაში. თუ სათანადო ნაწილი და დამხმარე მოწყობილობა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მხოლოდ ძირითადი საშუალებების რომელიმე კონკრეტულ ერთეულთან ერთად, ისინი უნდა აღირიცხოს ძირითადი საშუალების სახით.
18. მოციმული სტანდარტი არ ადგენს ადიარების საზომ ერთეულს, ე.ი. რას მოიცავს ძირითადი საშუალების ერთეული. ამგვარად, საჭიროა განსჯა, ადიარების კრიტერიუმის გამოსაყენებლად ამა თუ იმ ერთეულის კონკრეტული ვითარების მიმართ. ზოგიერთ შემთხვევაში, მიზანშეწონილია, ინდივიდუალურად უმნიშვნელო ერთეულების გაერთიანება, როგორიცაა, ბიბლიოთეკის წიგნები, კომპიუტერის ნაწილები და აღჭურვილობის მცირე ზომის ნივთები და კრიტერიუმის გამოყენება აგრეგირებული ღირებულებისათვის.
19. ერთეული ყველა ძირითად საშუალებას აფასებს ადიარების 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.
20. სპეციალიზებული სამხედრო აღჭურვილობა, როგორ წესი, აკმაყოფილებს ძირითადი საშუალებების განსაზღვრებას და ადიარებული უნდა იქნას როგორც აქტივი ამ სტანდარტის შესაბამისად..

ინფრასტრუქტურული აქტივები

21. ზოგიერთი აქტივი, ჩვეულებრივ, აღწერილია, როგორც ინფრასტრუქტურული აქტივი. მიუხედავად იმისა, რომ არ არსებობს ინფრასტრუქტურული აქტივების რაიმე საყოველთაოდ მიღებული განმარტება, მათ ჩვეულებრივ ახასიათებთ ქვემოთ ჩამოთვლილი ზოგიერთი ან ყველა ნიშანი:

- (ა) ისინი სისტემის ან ქსელის ნაწილს წარმოადგენენ;
- (ბ) მათ სპეციალიზირებული დანიშნულება აქვთ და არ ხდება მათი ალტერნატიული გამოყენება;
- (გ) ისინი უძრავია; და
- (დ) ისინი შესაძლოა დაექვემდებაროს გასვლასთან დაკავშირებულ გარკვეულ შეზღუდვებს.

მიუხედავად იმისა, რომ ინფრასტრუქტურული აქტივების ფლობა არ ხორციელდება მხოლოდ იმ ერთეულების მიერ, რომლებიც საჯარო სექტორშია, მნიშვნელოვანი ინფრასტრუქტურული აქტივები ხშირად გვხვდება სწორედ საჯარო სექტორში. ინფრასტრუქტურული აქტივები აკმაყოფილებს ძირითადი საშუალებების განსაზღვრებას და ისინი უნდა აღირიცხოს ამ სტანდარტის შესაბამისად. ინფრასტრუქტურული აქტივების მაგალითები მოიცავს საგზაო ქსელებს, კანალიზაციის სისტემებს, წყლის და ელექტრო ენერგიის მომარაგების სისტემებს და საკომუნიკაციო ქსელებს.

თავდაპირველი დანახარჯები

22. ძირითადი საშუალებები შეიძლება შეძენილ იქნეს უსაფრთხოების უზრუნველსაყოფად ან გარემოს დაცვის მიზნით. მიუხედავად იმისა, რომ ასეთი აქტივების შეძენა პირდაპირ არ უკავშირდება ერთეულის მიერ ამ აქტივების გამოყენებით ეკონომიკური სარგებლის მიღებას, ეს აქტივები შეიძლება აუცილებელი იყოს ერთეულის მიერ სხვა აქტივებით ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად. ძირითადი საშუალებების ამგვარი ობიექტების აღიარება აქტივების სახით იმის გამო ხდება, რომ ეს აქტივები საშუალებას იძლევა, ერთეულმა მომავალი ეკონომიკური სარგებელი მიიღოს სხვა აქტივებიდან, რაც შეიძლება არ მომხდარიყო ამ აქტივების გარეშე. მაგალითად, სახანძრო უსაფრთხოების წესების მოთხოვნა შესაძლოა იყოს ის, რომ ჰოსპიტალმა მოახდინოს ახალი სახანძრო სისტემის მოდიფიკაცია. ეს გაუმჯობესებები უნდა აღიარდეს აქტივად, რადგან მათ გარეშე ერთეულს არ შეუძლია აამუშავოს ჰოსპიტალი წესებისა და ინსტრუქციების შესაბამისად. ამასთან, ასეთი და მსგავსი აქტივისა და დაკავშირებული აქტივების საბალანსო ღირებულება გაუფასურების კუთხით გადასინჯვას საჭიროებს, სსბასს 21-ის, *ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივები*, შესაბამისად.

შემდგომი დანახარჯები

23. მე-14 პუნქტში მოცემული აღიარების პრინციპის თანახმად, ერთეული ძირითად საშუალებების საბალანსო ღირებულებაში არ აღიარებს მისი ყოველდღიური მომსახურების დანახარჯებს. უფრო მეტიც, ეს თანხები აღიარებულია როგორც ნამეტი ან დეფიციტი აღიარების მომენტში. ყოველდღიური მომსახურების დანახარჯები, ძირითადად, არის შრომითი რესურსებისა და სახარჯი მარაგების თანხები და შესაძლოა ასევე მოიცავდეს მცირეფასიანი ნაწილების ღირებულებას. ეს დანახარჯები ხშირად აისახება როგორც ძირითადი საშუალებების „რემონტი და მომსახურება“.
24. ძირითადი საშუალებების ზოგიერთი ობიექტის შემადგენელი ნაწილი შესაძლოა საჭიროებდეს რეგულარულ შეცვლას. მაგალითად, გზა შესაძლოა საჭიროებდეს ხელახლა მოასფალტებას, ყოველ რამოდენიმე წელიწადში, ქურა შესაძლოა საჭიროებდეს ფითილის ცვლას რამოდენიმე განსაზღვრული საათით გამოყენების შემდეგ, ან თვითმფრინავის ინტერიერი, როგორც არის სავარძლები და სამზარეულო, შესაძლოა საჭიროებდეს შეცვლას რამდენჯერმე თვითმფრინავის არსებობის განმავლობაში. ძირითადი საშუალებების ობიექტები შესაძლოა საჭიროებდეს ასევე პერიოდულ შეცვლას უფრო ნაკლები სიხშირით. მაგალითად, შენობის შიდა კედლების შეცვლა, ან რაიმე ცვლილება, რომელსაც განმეორებითი ხასიათი არ აქვს. აღიარების პრინციპის გათვალისწინებით, მე-14 პუნქტის თანახმად, ერთეული ძირითადი საშუალებების ობიექტის შეცვლის ღირებულებას საბალანსო ღირებულებაში აღიარებს მაშინ, როდესაც ხარჯი გაწეულია, თუ სახეზეა აღიარების კრიტერიუმებთან შესაბამისობა. იმ ნაწილების საბალანსო ღირებულებასთან მიმართებით, რომლებიც შეცვლილია, აღიარება წყდება წინამდებარე სტანდარტით გათვალისწინებული აღიარების შეწყვეტის დებულებების შესაბამისად (იხ. პუნქტი 82-87).
25. ძირითადი საშუალებების ობიექტის (მაგალითად, თვითმფრინავის) უწყვეტი მუშაობისათვის შესაძლოა აუცილებელი იყოს რეგულარული ინსპექტირების ჩატარება ხარვეზების გამოსავლენად, მიუხედავად იმისა, მოხდა თუ არა ნივთის ნაწილების გამოცვლა. როდესაც თითოეული ასეთი სრულმეტაბიანი შემოწმება განხორციელდება, მისი ღირებულება აღიარებულია, ძირითადი საშუალებების ობიექტის საბალანსო ღირებულებაში, როგორც შემცვლელი, თუ აღიარების კრიტერიუმი დაკმაყოფილებულია. წყდება წინა შემოწმების ღირებულების ნარჩენი საბალანსო ღირებულების (როგორც ფიზიკური ნაწილებისაგან განსხვავებული) აღიარება. ეს ხდება მიუხედავად იმისა, წინა ინსპექტირების თანხა ასახული იყო თუ არა ობიექტის შემენისა თუ შექმნის ოპერაციის ღირებულებაში. საჭიროების შემთხვევაში, მომავალში განსახორციელებელი მსგავსი ინსპექტირების სავარაუდო

ღირებულება შესაძლოა გამოყენებული იქნას, იმის ინდიკატორად, თუ რა იყო მიმდინარე ინსპექტირების კომპონენტის ღირებულება, ობიექტის შეძენის ან შექმნის მომენტში.

შეფასება და აღიარება

26. **ძირითადი საშუალება, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს, უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით.**
28. **როდესაც აქტივის შეძენა არ ხდება გაცვლითი ოპერაციის მეშვეობით, მისი თვითღირებულება განისაზღვრება შეძენის თარიღისთვის დადგენილი რეალური ღირებულებით.**
29. ძირითადი საშუალების შეძენა შესაძლებელია არ მოხდეს გაცვლითი ოპერაციის მეშვეობით. მაგალითად, სამშენებლო (საპროექტო) ორგანიზაციას შეუძლია მიწის ნაკვეთი გადასცეს ადგილობრივ ხელისუფლებას უსასყიდლოდ ან ნომინალურ ფასად, რათა ამ უკანასკნელმა განახორციელოს პარკების, გზებისა და სავალი ბილიკების მშენებლობა, ინფრასტრუქტურის განვითარების მიზნით. არაგაცვლითი ოპერაციით აქტივის შეძენა აგრეთვე შესაძლებელია ქონების კონფისკაციის უფლების გამოყენების გზით. ასეთ შემთხვევაში, აქტივის თვითღირებულება იქნება შეძენის თარიღისთვის განსაზღვრული რეალური ღირებულება.
30. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისთვის, უსასყიდლოდ ან ნომინალურ ფასად შეძენილი ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულებით შეფასება მისი აღიარებისას, 27-ე პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, არ მიიჩნევა გადაფასებად. შესაბამისად, გადაფასებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები, რომლებიც მოცემულია 44-ე პუნქტში და ასევე 45-50-ე პუნქტებში მოცემული შესაბამისი კომენტარები ეხება მხოლოდ ისეთ შემთხვევას, როდესაც ერთეული ძირითადი საშუალების გადაფასებას გადაწყვეტს მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში.

თვითღირებულების ელემენტები

30. ძირითადი საშუალების თვითღირებულება მოიცავს:
 - (ა) მისი შესყიდვის ფასს, საიმპორტო ბაჟისა და შესყიდვის დაუბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, ყოველგვარი სავაჭრო ფასდათმობისა და სხვა შეღავათების გარეშე;
 - (ბ) ნებისმიერ დანახარჯს, რომელიც პირდაპირ დაკავშირებულია აქტივის დანიშნულების ადგილზე მიტანასთან და სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისთვის ამ აქტივის გამოსაყენებლად;

- (გ) აქტივის დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და მისი ადგილმდებარეობის აღდგენის დანახარჯების თავდაპირველ შეფასებას, რომელთა გაწევის ვალდებულებას ერთეული თავის თავზე იღებს შეძენის მომენტში, ან მას შემდეგ, რაც გარკვეული პერიოდის განმავლობაში აქტივს, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების წარმოების გარდა, რაიმე სხვა მიზნით გამოიყენებს.
31. აქტივის შეძენასთან პირდაპირ დაკავშირებული დანახარჯების მაგალითებია:
- (ა) დანახარჯები დაქირავებულ მომუშავეთა სარგებელზე (როგორც ეს განსაზღვრულია სსპასს 25-ში, *დაქირავებულთა სარგებელი*, რომელიც უშუალოდ წარმოიქმნება ძირითადი საშუალების შექმნის ან შეძენის შედეგად;
 - (ბ) ადგილმდებარეობის მომზადების დანახარჯები;
 - (გ) აქტივის ადგილზე მიტანისა და დატვირთვა-გადმოტვირთვის დანახარჯები;
 - (დ) მონტაჟისა და აწყობის დანახარჯები;
 - (ე) აქტივის სათანადოდ მუშაობის დასადგენად ჩატარებულ გამოცდასთან დაკავშირებული დანახარჯები, წმინდა შემოსავლების გამოკლებით, რომელიც მიიღება დანიშნულების ადგილზე მიტანილი და სამუშაო მზადყოფნაში მოყვანილი აქტივისგან წარმოებული პროდუქციის (როგორცაა, მანქანა-დანადგარის გამოცდისას წარმოებული ნიმუშები) გაყიდვიდან; და
 - (ვ) პროფესიული მომსახურების საფასური.
32. ერთეულმა უნდა იხელმძღვანელოს სსპასს 12-ით, *სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები*, აქტივის დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის ვალდებულებებთან დაკავშირებული დანახარჯებისთვის, რომლებიც გარკვეულ პერიოდში იქნება გაწეული იმის გამო, რომ აქტივი მოცემული პერიოდის განმავლობაში გამოყენებული იყო სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საწარმოებლად. სსპასს 12-ისა და სსპასს 17-ის შესაბამისად აღრიცხულ ვალდებულებებთან დაკავშირებული დანახარჯების აღიარება და შეფასება ხდება სსპასს 19-ის, *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*, მიხედვით.
33. ძირითადი საშუალების თვითღირებულება არ მოიცავს:
- (ა) ახალი სიმძლავრეების ათვისების დანახარჯებს;
 - (ბ) ახალი პროდუქციის ან მომსახურების ათვისების დანახარჯებს (სარეკლამო საქმიანობის დანახარჯების ჩათვლით);

- (გ) ახალ ადგილზე ან მომხმარებლების ახალ ჯგუფთან ბიზნესის წარმოებასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს (პერსონალის სწავლების დანახარჯების ჩათვლით); და
- (დ) ადმინისტრაციულ და სხვა საერთო ზედნადებ ხარჯებს.
34. ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებაში დანახარჯების აღიარება მაშინ შეწყდება, როდესაც იგი უკვე მიტანილია დანიშნულების ადგილზე და ისეთ სამუშაო მდგომარეობაშია მოყვანილი, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისთვის ამ აქტივის გამოსაყენებლად. შესაბამისად, ძირითადი საშუალების გამოყენებასთან ან მის ხელახალ გადაადგილებასთან დაკავშირებული დანახარჯები არ აისახება საბალანსო ღირებულებაში. მაგალითად, ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებაში არ შევა შემდეგი დანახარჯები:
- (ა) იმ დროს გაწეული დანახარჯები, როდესაც აქტივს უკვე შეუძლია მუშაობა ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნების შესაფერისად, მაგრამ ჯერ არ არის ექსპლუატაციაში შესული, ან არ მუშაობს სრული დატვირთვით.
 - (ბ) საწყისი საექსპლუატაციო დანაკარგები, როგორცაა, დანახარჯები, რომლებიც გაწეულია მანამ, სანამ აქტივის მიერ წარმოებულ პროდუქციაზე მოთხოვნა იზრდება; და
 - (გ) ერთეულის ოპერაციების მთლიანი ან ნაწილობრივი რეორგანიზაციის, ან ადგილმდებარეობის შეცვლის დანახარჯები..
35. ძირითადი საშუალების შექმნასთან ან მოდერნიზაციასთან დაკავშირებით ადგილი აქვს ზოგიერთ ოპერაციას, რომელიც საჭირო არ არის აქტივის დანიშნულების ადგილზე მისატანად და ისეთ სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნების შესაბამისად მის გამოსაყენებლად. ასეთი შემთხვევითი ოპერაციები შეიძლება შესრულდეს ძირითადი საშუალების შექმნამდე ან მოდერნიზაციამდე, ან მისი შექმნის ან მოდერნიზაციის პროცესში. მაგალითად, შემოსავლის მიღება შესაძლებელია სამშენებლო მოედნის ავტოსადგომად გამოყენების გზით შენობის მშენებლობის დაწყებამდე. ვინაიდან შემთხვევითი ოპერაციები აუცილებელი არ არის ძირითადი საშუალების დანიშნულების ადგილზე მისატანად და ისეთ სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნების შესაბამისად მის გამოსაყენებლად, ამგვარ შემთხვევით ოპერაციებთან დაკავშირებული ამონაგები და ხარჯები აღიარდება, როგორც ნამეტი ან დეფიციტი და აისახება შემოსავლისა და ხარჯების შესაბამის კლასიფიკაციაში.

36. ერთეულის მიერ შექმნილი აქტივის თვითღირებულება შეძენილი აქტივის თვითღირებულების ანალოგიურად განისაზღვრება. თუ ერთეული მსგავს აქტივებს სარეალიზაციოდ აწარმოებს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში, ასეთ აქტივს ისეთივე თვითღირებულება ექნება, რაც სარეალიზაციოდ შექმნილ აქტივს (იხილეთ სსბასს 12). შესაბამისად, ერთეულის მიერ შექმნილი აქტივის თვითღირებულების გამოთვლისას გამოირიცხება ნებისმიერი შიდა მეტობა. ანალოგიურად, ერთეულის მიერ შექმნილი აქტივის თვითღირებულებაში არ გაითვალისწინება ნედლეულისა და მასალების, შრომითი, ან სხვა რესურსების ზენორმატიული დანახარჯები. სსბასს 5, *სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები*, ადგენს კრიტერიუმებს ისეთი შემთხვევებისთვის, როდესაც პროცენტი აღიარდება, როგორც ერთეულის მიერ შექმნილი ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულების კომპონენტი.

თვითღირებულების განსაზღვრა

37. ძირითადი საშუალების თვითღირებულება არის აღიარების თარიღისთვის ფულადი სახსრებით გადასახდელი ფასის ეკვივალენტი, ან 27-ე პუნქტში მითითებული ძირითადი საშუალების შემთხვევაში, აღიარების თარიღისთვის დადგენილი მისი რეალური ღირებულება. თუ გადახდა გადავადებულია და გადავადების პირობები სცილდება ჩვეულებრივი საკრედიტო პირობების ფარგლებს, მაშინ სხვაობა ფულადი სახსრების გადასახდელი ფასის ეკვივალენტსა და მთლიანად გადასახდელ თანხას შორის აღიარდება, როგორც პროცენტი კრედიტის ვადის განმავლობაში, თუ ეს პროცენტი აღიარებული არ არის ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებაში, სსბასს 5-ით განსაზღვრული ნებადართული ალტერნატიული მიდგომის შესაბამისად.

38. ერთი ან მეტი ძირითადი საშუალების შეძენა შესაძლებელია არაფულად აქტივზე ან აქტივებზე, ან ერთობლივად ფულად და არაფულად აქტივებზე გაცვლის გზით. შემდეგი მსჯელობა ეხება მხოლოდ ერთი არაფულადი აქტივის მეორეზე გაცვლას, მაგრამ ასევე შესაფერისია ყველა გაცვლითი ოპერაციისთვის, რომლებიც აღწერილი იყო წინა წინადადებაში. ასეთი ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება განისაზღვრება რეალური ღირებულებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც (ა) გაცვლის ოპერაციას არა აქვს კომერციული შინაარსი, ან (ბ) როდესაც არც მიღებული და არც გაცემული აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელი არ არის. შეძენილი აქტივის შეფასება ანალოგიურად ხდება, მაშინაც კი, როდესაც ერთეულს არ შეუძლია გაცემული აქტივის აღიარების დაუყოვნებლივ შეწყვეტა. თუ შეძენილი აქტივის შეფასება არ ხდება რეალური ღირებულებით, მისი

თვითღირებულება განისაზღვრება გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებით.

39. ერთეული, იმის გათვალისწინებით, რამდენად შეიძლება შეიცვალოს გაცვლის ოპერაციის შედეგად მისი სამომავლო ფულადი ნაკადები ან მომსახურების პოტენციალი, განსაზღვრავს, აქვს თუ არა გაცვლის ოპერაციას კომერციული შინაარსი. გაცვლის ოპერაციას კომერციული შინაარსი აქვს, თუ:
- (ა) მიღებული აქტივის ფულადი სახსრების ნაკადების ან მომსახურების პოტენციალის შემადგენლობა (რისკი, დრო და თანხა) განსხვავდება გადაცემული აქტივის ფულადი სახსრების ნაკადების ან მომსახურების პოტენციალის შემადგენლობისგან;
 - (ბ) განხორციელებული გაცვლის ოპერაციის შედეგად იცვლება ერთეულის საქმიანობის იმ ნაწილის სპეციფიკური ღირებულება (რომელიც მოცემული ერთეულისთვის არის დამახასიათებელი), რომელზეც გავლენა იქონია ამ ოპერაციამ; და
 - (გ) (ა) ან (ბ) პუნქტებში აღწერილი თანხები მნიშვნელოვნად განსხვავდება გაცვლილი აქტივების რეალური ღირებულებისგან.

იმის დასადგენად, აქვს თუ არა გაცვლით ოპერაციას კომერციული შინაარსი, ერთეულის საქმიანობის იმ ნაწილის სპეციფიკურმა ღირებულებამ, რომელზეც გავლენას ახდენს მოცემული ოპერაცია, უნდა ასახოს დაბეგვრის შემდგომი ფულადი სახსრების ნაკადები, თუ იგი დაბეგვრადია. ამგვარი ანალიზის შედეგი შესაძლებელია ნათელი გახდეს, ერთეულის მხრიდან დეტალური გამოთვლების ჩატარების გარეშე.

40. აქტივის რეალური ღირებულება, რომლისთვისაც შესადარისი საბაზრო გარიგებები არ არსებობს, საიმედოდ შეფასებადია იმ შემთხვევაში, თუ (ა) ასეთი აქტივის რეალური ღირებულების გონივრული შეფასებების დიაპაზონში განსხვავება მნიშვნელოვანი არ არის, ან (ბ) შესაძლებელია ამ დიაპაზონის ფარგლებში სხვადასხვა შეფასებების ალბათობების საიმედოდ შეფასება და მისი გამოყენება აქტივის რეალური ღირებულების დასადგენად. თუ ერთეულს შეუძლია საიმედოდ განსაზღვროს მიღებული და გაცემული აქტივის რეალური ღირებულებები, მაშინ მიღებული აქტივის თვითღირებულების დასადგენად გამოიყენება გაცემული აქტივის რეალური ღირებულება, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც მიღებული აქტივის რეალური ღირებულება უფრო ნათელი და ადვილად დასადგენია.

41. თვითღირებულება ძირითადი საშუალებისა, რომელიც მოიჯარის მფლობელობაშია ფინანსური იჯარის საფუძველზე, განისაზღვრება სსბასს 13-ის შესაბამისად.

აღიარების შემდგომი შეფასება

42. ერთეულმა თავის სააღრიცხვო პოლიტიკად უნდა აირჩიოს ან 43-ე პუნქტში მოცემული თვითღირებულების მოდელი, ან 44-ე პუნქტში მითითებული გადაფასების მოდელი და ეს პოლიტიკა გამოიყენოს ძირითადი საშუალებების მთლიან ჯგუფთან მიმართებაში.

თვითღირებულების მოდელი

43. აქტივად აღიარების შემდეგ, ძირითადი საშუალება უნდა აღირიცხებოდეს თვითღირებულებით, რომელსაც გამოკლებული აქვს ნებისმიერი დაგროვილი ცვეთა და გაუფასურების ზარალი.

გადაფასების მოდელი

44. აქტივად აღიარების შემდეგ, ძირითადი საშუალება, რომლის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია, უნდა აღირიცხებოდეს გადაფასებული თანხით, რომელიც გადაფასების თარიღისთვის განსაზღვრული რეალური ღირებულების ტოლია, შემდგომში დაგროვილი ნებისმიერი ცვეთისა და გაუფასურების ზარალის გამოკლებით. გადაფასებები უნდა ტარდებოდეს საკმარისი რეგულარულობით, რათა გადაფასებული აქტივის საბალანსო ღირებულება არსებითად არ განსხვავდებოდეს საანგარიშგებო თარიღისთვის მისი რეალური ღირებულებისგან. ძირითადი საშუალებების გადაფასების ბუღალტრული აღრიცხვის მიდგომა განსაზღვრულია 54-56-ე პუნქტებში.

45. შენობა-ნაგებობებისა და მიწის ნაკვეთის (ქონების) რეალური ღირებულება, ჩვეულებრივ, განისაზღვრება შეფასებით, საბაზრო მტკიცებულებებზე დაყრდნობით. მანქანა-დანადგარებისა და მოწყობილობების რეალური ღირებულება კი, საზოგადოდ, არის შეფასების გზით განსაზღვრული მათი საბაზრო ღირებულება. როგორც წესი, აქტივის ღირებულების შეფასებას ახორციელებს შემფასებლის პროფესიის წარმომადგენელი, რომელსაც გააჩნია აღიარებული და შესაბამისი პროფესიული კვალიფიკაცია. მრავალი აქტივის რეალური ღირებულების დადგენა ადვილია აქტიური და ლიკვიდური ბაზრის კოტირებული ფასების გამოყენებით. მაგალითად, ჩვეულებრივ, პრობლემას არ წარმოადგენს მიწის ნაკვეთის, არასპეციალიზებული შენობების, ავტომანქანებისა და მრავალი ტიპის მანქანა-დანადგარების მიმდინარე საბაზრო ფასების მოპოვება.

46. საჯარო სექტორის ზოგიერთი აქტივის საბაზრო ღირებულების დადგენა შესაძლოა რთული იყოს, იმის გამო, რომ არ არსებობს ამ

აქტივებზე საბაზრო გარიგებები. საჯარო სექტორის ზოგიერთი ერთეული შეიძლება ასეთი აქტივების მნიშვნელოვან რაოდენობას ფლობდეს.

47. თუ ქონების რომელიმე ობიექტის საბაზრო ღირებულების დასადგენად არ არსებობს აქტიური და ლიკვიდური ბაზრის მტკიცებულებები, ასეთი ობიექტის რეალური ღირებულების განსაზღვრა შესაძლებელია მსგავსი მახასიათებლების მქონე, მსგავს გარემოებებში და ადგილმდებარეობაზე მყოფი ობიექტების რეალური ღირებულების გათვალისწინებით. მაგალითად, სახელმწიფოს თავისუფალი მიწის ნაკვეთის რეალური ღირებულება, რომელიც ხანგრძლივი დროის განმავლობაში იყო მის საკუთრებაში და ამ პერიოდში მცირე რაოდენობის გარიგება განხორციელდა, შეიძლება შეფასდეს, მსგავს ადგილზე მდებარე და ანალოგიური თვისებებისა და ტოპოგრაფიული მახასიათებლების მქონე მიწის ნაკვეთის საბაზრო ღირებულების მიხედვით, რომლის შესახებაც არსებობს საბაზრო მტკიცებულებები. სპეციალიზებული შენობებისა და ადამიანის მიერ შექმნილი სხვა სტრუქტურების შემთხვევაში, რეალური ღირებულების დადგენა შესაძლებელია ამორტიზებული ჩანაცვლების ღირებულების, ან აღდგენითი ღირებულების, ან მომსახურების ერთეულების (შეფასების) მეთოდებით (იხილეთ სსპასს 21). ხშირ შემთხვევაში, აქტივის ამორტიზებული ჩანაცვლების ღირებულების დადგენა შესაძლებელია ანალოგიური დარჩენილი მომსახურების პოტენციალის მქონე ანალოგიური აქტივის შესყიდვის ფასის მიხედვით აქტიურ და ლიკვიდურ ბაზარზე. ზოგ შემთხვევაში, აქტივის ზუსტი ანალოგის ხელახლა შექმნის ღირებულება მისი ჩანაცვლების ღირებულების საუკეთესო ინდიკატორია. მაგალითად, დანგრევის შემთხვევაში, პარლამენტის შენობა შეიძლება ხელახლა აშენდეს (აღდგეს), საზოგადოებისთვის მისი მნიშვნელობის გამო, ნაცვლად იმისა, რომ მოხდეს მისი ჩანაცვლება ალტერნატიული შენობით.
48. თუ არ არსებობს რეალური ღირებულების საბაზრო მტკიცებულებები, მანქანა-დანადგარის სპეციფიკური ხასიათის გამო, ერთეულს მისი რეალური ღირებულების დასადგენად შესაძლოა დასჭირდეს შეფასების სხვადასხვა მიდგომის, მაგალითად, აქტივის ანალოგის ხელახლა შექმნის ღირებულების, ამორტიზებული ჩანაცვლების ღირებულების, ან აღდგენითი ღირებულების, ან მომსახურების ერთეულების შეფასების მიდგომის გამოყენება (იხ. სსპასს 21). ამა თუ იმ მანქანა-დანადგარის ამორტიზებული ჩანაცვლების ღირებულება შესაძლოა დადგინდეს ამ აქტივის შესაქმნელად გამოყენებული კომპონენტების შესყიდვის საბაზრო ფასით, ან იმავე ან ანალოგიური აქტივის ინდექსირებული ფასით, რომელიც ეყრდნობა წინა პერიოდის ფასს. ინდექსირებული ფასების მეთოდის გამოყენებისას აუცილებელია იმის გათვალისწინება, მნიშვნელოვნად შეიცვალა თუ არა პროდუქციის

წარმოების ტექნოლოგია ამ პერიოდის განმავლობაში და არის თუ არა განსახილველი აქტივის სიმძლავრე ისეთივე, როგორც შესაფასებელი აქტივის.

49. გადაფასების სიხშირე დამოკიდებულია გადასაფასებელი ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულების ცვლილებებზე. როდესაც გადაფასებული აქტივის რეალური ღირებულება არსებითად განსხვავდება მისი საბალანსო ღირებულებისგან, აუცილებელია აქტივის შემდგომი გადაფასება. ზოგიერთი ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულება მნიშვნელოვან და არასტაბილურ ცვლილებებს განიცდის, რაც იწვევს ყოველწლიური გადაფასების ჩატარების აუცილებლობას. ასეთი ხშირი გადაფასების ჩატარება აუცილებელი არ არის ისეთი ძირითადი საშუალებებისთვის, რომელთა რეალური ღირებულება უმნიშვნელოდ იცვლება; შესაბამისად, ასეთი ძირითადი საშუალების გადაფასება შეიძლება აუცილებელი იყოს მხოლოდ ყოველ 3-5 წელიწადში ერთხელ.

50. როდესაც ტარდება ამა თუ იმ ძირითადი საშუალების გადაფასება, გადაფასების თარიღისთვის დაგროვილი ცვეთა აისახება ერთ-ერთი ქვემოთ განხილული მეთოდით:

(ა) ცვეთა გადაიანგარიშება აქტივის მთლიანი (დაუქვითავი) საბალანსო ღირებულების ცვლილების პროპორციულად ისე, რომ აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შემდეგ მისი გადაფასებული ღირებულების ტოლი იყოს. ეს მეთოდი ხშირად მაშინ გამოიყენება, როდესაც აქტივის გადაფასება ხდება, მისი ამორტიზებული ჩანაცვლების ღირებულების ინდექსაციის საფუძველზე.

(ბ) ცვეთა აკლდება აქტივის მთლიან საბალანსო ღირებულებას, ხოლო სხვაობის თანხა გადაიანგარიშება აქტივის გადაფასებულ ღირებულებამდე. ეს მეთოდი ხშირად გამოიყენება შენობა-ნაგებობებთან მიმართებაში.

კორექტირების თანხა, რომელიც წარმოიშობა დაგროვილი ცვეთის გადანგარიშების, ან იგნორირების შედეგად წარმოადგენს საბალანსო ღირებულების ზრდის ან შემცირების თანხის ნაწილს, რომელიც აისახება 54-ე და 55-ე პუნქტების შესაბამისად.

51. როდესაც რომელიმე ძირითადი საშუალების გადაფასება ტარდება, აუცილებელია მთლიანად გადაფასდეს ძირითადი საშუალებების ის ჯგუფი, რომელსაც ეს აქტივი მიეკუთვნება.

52. ძირითადი საშუალებების ჯგუფი წარმოადგენს მსგავსი ბუნების, ან ერთეულის საკმევრობაში გამოყენების თვალსაზრისით, მსგავსი ფუნქციის მქონე აქტივების ჯგუფს. აქტივების სხვადასხვა ჯგუფების მაგალითებია:

(ა) მიწა;

- (ბ) საექსპლუატაციოდ განკუთვნილი შენობა-ნაგებობები;
 - (გ) გზები;
 - (დ) მანქანა-დანადგარები;
 - (ე) ელექტროგადამცემი ქსელები;
 - (ვ) გემები;
 - (ზ) თვითმფრინავი
 - (თ) სპეციალური სამხედრო აღჭურვილობა;
 - (ი) ავტომანქანები;
 - (კ) ავეჯი და მოწყობილობა;
 - (ლ) საოფისე აღჭურვილობა; და
 - (მ) ნავთობის საბურღი მოწყობილობა.
53. ერთ ჯგუფში გაერთიანებული ძირითადი საშუალებების ერთეულთა გადაფასება ხდება ერთდროულად, რათა თავიდან იქნას აცილებული აქტივების შერჩევითი გადაფასება და ფინანსურ ანგარიშგებაში იმ თანხების ასახვა, რომლებიც სხვადასხვა თარიღებით შეფასებული დანახარჯებისა და ღირებულებების ნერთს წარმოადგენს. ამასთან, ამა თუ იმ ჯგუფის აქტივების გადაფასება შესაძლოა რეგულარულად განხორციელდეს იმ პირობით, მოცემული ჯგუფის აქტივების გადაფასება მოკლე დროში თუ დასრულდება და მუდმივად განახლდება.
54. თუ ერთ ჯგუფში გაერთიანებული აქტივების საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად იზრდება, ნამეტით პირდაპირ უნდა დაკრედიტდეს გადაფასების ნამეტი. ამასთან, გადაფასების ნამეტის აღიარება ნამეტში ან ზარალში უნდა მოხდეს იმ ოდენობით, რამდენიც საჭიროა იმავე ჯგუფის აქტივების ღირებულების გადაფასების შედეგად შემცირებული თანხის აღსადგენად, რომელიც ადრე აღიარებული იყო ნამეტში ან დეფიციტში.
55. თუ ერთ ჯგუფში გაერთიანებული აქტივების საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად მცირდება, აქტივების ღირებულების შემცირების აღიარება უნდა მოხდეს ნამეტში ან დეფიციტში. ამასთან, გადაფასების შედეგად წარმოშობილი ღირებულების შემცირებით პირდაპირ უნდა დადებეტდეს გადაფასების ნამეტი იმ ოდენობით, რა სიდიდის საკრედიტო ნაშთიც არსებობს გადაფასების რეზერვის ანგარიშზე ამავე აქტივების გადაფასების ნამეტის აღიარების შედეგად.
56. ერთ ჯგუფში გაერთიანებული ძირითადი საშუალებების ცალკეულ აქტივებთან დაკავშირებული გადაფასების ზრდა და შემცირება

ურთიერთჩათვლილი უნდა იქნეს ერთმანეთის მიმართ ერთსა და იმავე ჯგუფში. ამასთან, **ურთიერთჩათვლა არ უნდა მოხდეს სხვადასხვა ჯგუფში გაერთიანებულ აქტივებთან მიმართებაში.**

57. ძირითადი საშუალებების გადაფასების ნამეტი, რომელიც ნაწილობრივ ან მთლიანად ჩართულია წმინდა აქტივებში/კაპიტალში,, აქტივების აღიარების შეწყვეტისას შესაძლოა პირდაპირ გადატანილ იქნას აკუმულირებულ ნამეტში ან დეფიციტში. ეს შეიძლება მოიცავდეს გადაფასების ნამეტის ნაწილობრივ ან მთლიანად გადატანას, როდესაც ხდება ძირითადი საშუალებების ერთ ჯგუფში გაერთიანებული აქტივების, რომელთაც ეხება გადაფასების ნამეტი, მოხმარებიდან ამოღება ან გაყიდვა. ამასთან, გადაფასების ნამეტის ნაწილი შესაძლოა გადატანილი იყოს იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ერთეული განაგრძობს აქტივების გამოყენებას. ასეთ შემთხვევაში, გადატანილი ნამეტის თანხა აქტივების გადაფასებული საბალანსო ღირებულებისა და თავდაპირველი თვითღირებულების საფუძველზე გაანგარიშებული ცვეთის თანხებს შორის სხვაობის ტოლია. გადაფასების ნამეტის გადატანა აკუმულირებულ ნამეტში ან ზარალში არ ხდება თვით ნამეტის ან დეფიციტის მეშვეობით.
58. ძირითადი საშუალებების გადაფასების შედეგად მიღებულ ნამეტზე, თუკი ასეთს აქვს ადგილი, დაწესებული გადასახადების ზეგავლენაზე მითითებების მოძიება შეიძლება შესაბამის საერთაშორისო თუ ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში, რომლებიც მოგების გადასახადს ეხება.

ცვეთა

59. **ძირითადი საშუალებების ერთეულის თითოეულ ნაწილს, რომელსაც გააჩნია მნიშვნელოვანი ღირებულება ობიექტის მთლიან ღირებულებასთან მიმართებაში, ცვეთა ცალ-ცალკე ერიცხება.**
60. ერთეული ძირითადი საშუალებების ცალკეული ობიექტის თავდაპირველად აღიარებული თანხიდან გამოყოფს მნიშვნელოვანი ღირებულების მქონე ნაწილებს, და თითოეულ ასეთ ნაწილს ცვეთას ცალკე აღრიცხავს. მაგალითად, უმეტეს შემთხვევაში, საგზაო სისტემის ნაწილებზე, როგორიცაა ხელოვნური საფარები, ფეხით სასიარულო ბილიკები, ხიდები, სადრენაჟო ან წყალსაწრეტი სისტემები და განათებები, ერთეულებს ცვეთის დარიცხვა ცალკე მოეთხოვებათ. ანალოგიურად, შესაძლოა მიზანშეწონილი იყოს, რომ თვითმფრინავის კორპუსი და მისი ძრავები ჩაითვალოს განსხვავებულ ცვეთად აქტივებად, მიუხედავად იმისა, იგი ერთეულის საკუთრებაა, თუ ფინანსური იჯარის ობიექტი.
61. ძირითადი საშუალების ობიექტის სხვადასხვა მნიშვნელოვანი ღირებულების მქონე შემადგენელ ნაწილს შეიძლება გააჩნდეს ერთი და იგივე სასარგებლო მომსახურების ვადა და ცვეთის მეთოდი.

ასეთი ნაწილები ცვეთის ხარჯის განსაზღვრისას შესაძლოა ერთად დაჯგუფდეს.

62. რამდენადაც ყოველი ერთეული ძირითადი საშუალებების ცალკეული ერთეულის მნიშვნელოვანი ღირებულების მქონე ნაწილებს ცვეთას ცალკე აღრიცხავს, ასევე ცალკე ხდება ცვეთის დარიცხვა იმავე ობიექტის დანარჩენ ნაწილებზეც. დანარჩენ ნაწილებს შეადგენს ობიექტის ის ნაწილები, რომლებიც ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანი არ არის. თუ ერთეულს ამ ნაწილებთან დაკავშირებით განსხვავებული გეგმები გააჩნია, ცვეთის დარიცხვის მიზნით შესაძლოა აუცილებელი გახდეს ცვეთის დარიცხვის მიახლოებითი გაანგარიშების მეთოდის გამოყენება, რომელიც სამართლიანად ასახავს ერთეულის დანარჩენი ნაწილების გამოყენების სპეციფიკას, ან/და სასარგებლო მომსახურების ვადას.
63. ერთეულმა შესაძლოა აირჩიოს ცვეთის ცალკე დარიცხვა აქტივის იმ ნაწილებზე, რომელთა თვითღირებულება მნიშვნელოვანი არ არის აქტივის მთლიან თვითღირებულებასთან მიმართებაში.
64. **თითოეული პერიოდის ცვეთის ხარჯი აღიარებული უნდა იყოს ნამეტში ან დეფიციტში, თუ ის ჩართული არ არის სხვა აქტივის საბალანსო ღირებულებაში.**
65. ამა თუ იმ პერიოდის ცვეთის ხარჯის აღიარება ხდება ნამეტის ან დეფიციტის ნაწილში. თუმცა, ზოგჯერ აქტივში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან/და მომსახურების პოტენციალი ერთეულის მიერ სხვა აქტივების საწარმოებლად გამოიყენება. ასეთ შემთხვევაში, ცვეთის ხარჯი წარმოებული აქტივის თვითღირებულების ნაწილს შეადგენს და ჩართულია მის საბალანსო ღირებულებაში. მაგალითად, საწარმოო დანიშნულების მანქანა-დანადგარების ცვეთის თანხა ჩაირთვება მარაგების წარმოების თვითღირებულებაში (იხ. სსბასს 12). ანალოგიურად, საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებისათვის გამოყენებული ძირითადი საშუალებების ცვეთის თანხა შეიძლება ჩაირთოს არამატერიალური აქტივების თვითღირებულებაში, რომლის აღიარება ხდება სსბასს 31-ის - *არამატერიალური აქტივები*, შესაბამისად.

ცვეთადი ღირებულება და ცვეთის პერიოდი

66. აქტივის ცვეთადი ღირებულება უნდა განაწილდეს სისტემატიურ საფუძველზე, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.
67. აქტივის ნარჩენი ღირებულება და სასარგებლო მომსახურების ვადა ყოველი ფინანსური წლის ბოლოს მაინც უნდა გადაისინჯოს, და თუ მოსალოდნელი შედეგები წინა შეფასებებისაგან განსხვავდება, ცვლილებები უნდა აისახოს როგორც სააღრიცხვო შეფასების

ცვლილება, სსზასს 3-ის - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები - შესაბამისად.

68. ცვეთის დარიცხვა ხდება მაშინაც, როცა აქტივის რეალური ღირებულება აღემატება საბალანსო ღირებულებას, სანამ ნარჩენი ღირებულება არ გადააჭარბებს საბალანსო ღირებულებას. რემონტი და ექსპლუატაციის ხარჯების გაწევა ცვეთის დარიცხვის საჭიროებას არ გამოიწვევს. პირიქით, ზოგიერთ აქტივს გეგმიური შეკეთება შესაძლოა არადადამაკმაყოფილებლად ჩაუტარდეს, ან შესაძლოა განუსაზღვრელი ვადით გადაიდოს ბიუჯეტზე დაწესებული შეზღუდვების გამო. როდესაც აქტივის მართვის პოლიტიკა კიდევ უფრო აძლიერებს აქტივის ფიზიკური ცვეთის პროცესს, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადა კიდევ ერთხელ უნდა შეფასდეს და შესაბამისად შეიცვალოს.
69. აქტივის ცვეთადი ღირებულება მისი ნარჩენი ღირებულების გამოკლების შემდეგ განისაზღვრება. პრაქტიკაში ხშირად აქტივის ნარჩენი ღირებულება უმნიშვნელოა და შესაბამისად, ცვეთადი თანხის გაანგარიშებაში არსებითი დატვირთვა არ გააჩნია.
70. აქტივის ნარჩენი ღირებულება შეიძლება გაიზარდოს ისეთ თანხამდე, რომელიც უტოლდება ან აღემატება აქტივის საბალანსო ღირებულებას. თუ ასეთ შემთხვევებს აქვთ ადგილი, ცვეთის ხარჯი ნულს გაუტოლდება, სანამ ნარჩენი ღირებულება არ დაიწევს აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე დაბლა.
71. ცვეთა აქტივს მას შემდეგ ერიცხება, როცა შესაძლებელი ხდება მისი გამოყენება, ანუ როდესაც აქტივი არის იმ ადგილას და ისეთ მდგომარეობაში, რომელიც აუცილებელია მენეჯმენტის მიერ განსაზღვრული მიზნებისა და დანიშნულების მისაღწევად. აქტივს ცვეთა მას შემდეგ აღარ ერიცხება, როდესაც ხდება აქტივის აღიარების შეწყვეტა. ამგვარად, ცვეთის დარიცხვა არ წყდება, როდესაც აქტივი ხდება გამოუყენებელი, ან აქტიური მოხმარებიდან გამოსულია, სანამ აქტივს სრულიად არ დაერიცხება ცვეთა. ამასთან, ცვეთის მეთოდების გამოყენების გათვალისწინებით, პროდუქციის გამოშვებამდე ცვეთის ხარჯი შეიძლება იყოს ნულის ტოლი.
72. ერთეულის მიერ ძირითად საშუალებებში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელის ან მომსახურების პოტენციალის გამოყენება, ძირითადად, აქტივის ექსპლუატაციის გზით ხდება. თუმცა სხვა ფაქტორები, როგორიცაა ტექნიკური მოძველება და ფიზიკური ცვეთა, აქტივის გამოუყენებლობის პერიოდში ხშირად იწვევს იმ ეკონომიკური სარგებლისა და მომსახურების პოტენციალის შემცირებას, რომლის მიღებასაც ერთეული გეგმავდა აქტივისაგან. შესაბამისად, აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის დადგენისას, მხედველობაში უნდა იყოს მიღებული ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორი:

- (ა) ორგანიზაციის მიერ აქტივის მოსალოდნელი გამოყენება. გამოყენებას განსაზღვრავს აქტივის სავარაუდო სიმძლავრე და ფიზიკურად გამოშვებული პროდუქცია;
 - (ბ) აქტივის მოსალოდნელი ფიზიკური ცვეთა, რომელიც დამოკიდებულია ისეთ საწარმოო ფაქტორებზე, როგორიცაა: ცვლების რაოდენობა გეგმიური შეკეთების სამუშაოების გეგმა და კონსერვაციის რეჟიმში მყოფი აქტივების შენახვა და შეკეთება.
 - (გ) ტექნიკური და კომერციული მოძველება, რომელიც გამოწვეულია საწარმოო პროცესის ცვლილებით და გაუმჯობესებით. ან მოცემული აქტივის მეშვეობით წარმოებულ პროდუქციაზე/მომსახურებაზე ბაზრის მოთხოვნის ცვლილებით.
 - (დ) აქტივის გამოყენების საკანონმდებლო ან მსგავსი შეზღუდვები. მაგალითად, იჯარის ხელშეკრულების ვადის გასვლა .
73. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება ერთეულისათვის აქტივის მოსალოდნელი სარგებლიანობით. აქტივების მართვის პოლიტიკა შეიძლება გულისხმობდეს აქტივების გასვლას, გარკვეული დროის, ან აქტივში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის/მომსახურების პოტენციალის გარკვეული ნაწილის მოხმარების შემდეგ. აქედან გამომდინარე, აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა შეიძლება მისი ეკონომიკური ვარგისიანობის ვადაზე ნაკლები აღმოჩნდეს. ძირითადი საშუალებების სასარგებლო მომსახურების ვადის დადგენა დამოკიდებულია ერთეულის ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებაზე, რომელიც ეყრდნობა მსგავსი აქტივების მქონე ორგანიზაციის გამოცდილებას.
74. მიწა და შენობები განიხილება დამოუკიდებელ აქტივებად და აღირიცხება ცალ-ცალკე მათი ერთად შეძენის შემთხვევაშიც კი. მიწას, ჩვეულებრივ, გააჩნია შეუზღუდავი მომსახურების ვადა და, შესაბამისად, ცვეთა არ ერიცხება, გარდა ზოგიერთი გამონაკლისისა, როგორიცაა კარიერები და ნაგავსაყრელები. შენობებს შეზღუდული მომსახურების ვადა გააჩნიათ და, შესაბამისად, ცვეთად აქტივებად განიხილება. მიწის ღირებულების გაზრდა გავლენას არ ახდენს მასზე განთავსებული შენობების ცვეთადი ღირებულების განსაზღვრაზე.
75. თუ მიწის ღირებულება მოიცავს მოედნის დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და აღდგენის დანახარჯებს, მიწის ღირებულების ამ ნაწილს ცვეთა დაერიცხება ამ დანახარჯების გაწევის შედეგად მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღების მთელი პერიოდის განმავლობაში. ზოგ შემთხვევაში, მიწას თვითონ შეიძლება გააჩნდეს

შეზღუდული მომსახურების ვადა, და ასეთ დროს დარიცხული ცვეთა უნდა ასახავდეს იმ სარგებელს და მომსახურების პოტენციალს, რომლის მიღებასაც ერთეული გეგმავს მიწიდან.

ცვეთის მეთოდი

76. **ცვეთის გაანგარიშებისათვის გამოყენებულმა მეთოდმა უნდა ასახოს ორგანიზაციის მიერ მოცემული აქტივიდან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღების თავისებურება ან სპეციფიკა.**
77. აქტივისათვის დადგენილი ცვეთის დარიცხვის მეთოდი პერიოდულად, ფინანსური წლის ბოლოს მაინც უნდა გადაისინჯოს, და თუ აქტივში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღების ხასიათი მნიშვნელოვნად იცვლება, ასეთი ცვლილების ასახვის მიზნით ცვეთის დარიცხვის მეთოდიც უნდა შეიცვალოს. ეს ცვლილება აისახება, როგორც სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება, სსპას 3-ის შესაბამისად.
78. აქტივების სასარგებლო მომსახურების განმავლობაში მათი ცვეთადი ღირებულების სისტემატურ საფუძველზე გასანაწილებლად შეიძლება გამოყენებულ იქნას ცვეთის დარიცხვის სხვადასხვა მეთოდი. ეს მეთოდები მოიცავს წრფივი ცვეთის მეთოდს, შემცირებადი ნაშთის მეთოდს და წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდს. წრფივი მეთოდი გულისხმობს ცვეთის ერთი და იმავე თანხის დარიცხვას აქტივის მომსახურების ვადის განმავლობაში. წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდის გამოყენება ნიშნავს ცვეთის დარიცხვას აქტივების მოსალოდნელი გამოყენების, ან წარმოებული პროდუქციის საფუძველზე. ერთეული ირჩევს მეთოდს, რომელიც უფრო მეტად ასახავს აქტივში განივთებული მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღების მოდელს. ეს მეთოდი მუდმივად უნდა გამოიყენებოდეს პერიოდიდან პერიოდამდე, სანამ არ შეიცვლება მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღების მოდელი.

გაუფასურება

79. იმის დასადგენად, ძირითადი საშუალებების ცალკეული ერთეული გაუფასურდა თუ არა, ერთეული საჭიროებისამებრ იყენებს სსპას 21-ს ან სსპას 26-ს, *ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება*“ აღნიშნული სტანდარტები განსაზღვრავენ, თუ როგორ ახდენს ერთეული თავისი აქტივების საბალანსო ღირებულების გადასინჯვას, როგორ განსაზღვრავს აქტივების ანაზღაურებად ღირებულებას, ან ანაზღაურებადი მომსახურების ღირებულებას, და როდის აღიარებს ან წყვეტს გაუფასურების ზარალის აღიარებას.

გაუფასურების კომპენსაცია

80. ძირითადი საშუალებების გაუფასურების, დაკარგვის ან გაცემის შემთხვევაში მესამე მხარეებიდან მიღებული კომპენსაცია შემოსავლის ან ხარჯის სახით უნდა ჩაირთოს ნამეტში ან დეფიციტში, როდესაც წარმოიშვება კომპენსაციის მოთხოვნა.
81. ძირითადი საშუალებების ერთეულის გაუფასურება ან დაკარგვა, მესამე მხარის მიმართ კომპენსაციასთან დაკავშირებული შესაბამისი მოთხოვნები ან გადახდები, შემცვლელი აქტივების ნებისმიერი შემდგომი შესყიდვები და შექმნა დამოუკიდებელი ეკონომიკური მოვლენებია და დამოუკიდებლად აისახება შემდეგნაირად:
- (ა) ძირითადი საშუალებების ერთეულთა გაუფასურების აღიარება საჭიროებისამებრ ხდება სსბასს 21-ის ან სსბასს 26-ის მიხედვით;
 - (ბ) ხმარებიდან ამოღებულ ან გასული ძირითადი საშუალებების ერთეულთა აღიარების შეწყვეტა წარმოებს ამ სტანდარტის შესაბამისად
 - (გ) გაუფასურებული, დაკარგული ან გასული ძირითადი საშუალებების ერთეულისათვის მესამე მხარეებისაგან მისაღები კომპენსაცია, როდესაც მასზე მოთხოვნა წარმოიშვება, ჩაირთვება ნამეტში ან დეფიციტში დადებითი თუ უარყოფითი შედეგის განსაზღვრისას;
 - (დ) ძირითადი საშუალებების ერთეულთა ღირებულება, რომელიც აღდგენილი, შეძენილი ან წარმოებულია როგორც შემცვლელი, განისაზღვრება მოცემული სტანდარტით.

აღიარების შეწყვეტა

82. ძირითადი საშუალებების ობიექტის საბალანსო ღირებულების აღიარება წყდება:
- (ა) მისი გასვლის შემთხვევაში;
 - (ბ) როდესაც მისი გასხვისებიდან ან გამოყენებიდან არანაირი ეკონომიკური სარგებლის/მომსახურების პოტენციალის მიღება აღარ არის მოსალოდნელი.
83. ძირითადი საშუალების ერთეულის აღიარების შეწყვეტის შედეგად მიღებული მოგება ან ზარალი აქტივის აღიარების შეწყვეტისას უნდა ჩაირთოს ნამეტის ან დეფიციტის ნაწილში (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სსბასს 13 მოითხოვს განსხვავებულ მიდგომას აქტივის უკუიჯარით გაყიდვაზე).
- 83ა. ამასთან, ერთეული, რომელიც ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში რეგულარულად ყიდის ძირითადი საშუალებების ობიექტებს,

რომელსაც ფლობს იჯარით გასაცემად, ასეთი აქტივები უნდა გადაიტანოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (მარაგების) კატეგორიაში საბალანსო ღირებულებით, როდესაც შეწყდება მათი გაცემა იჯარით და ძირითადი საშუალება გადაიქცევა გასაყიდად გამიზნულად. ამგვარი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული შემოსავალი უნდა აღიარდეს როგორც ამონაგები სსბას 9-ის, *ამონაგები გაცვლითი ოპერაციებიდან*, შესაბამისად.

84. ძირითადი საშუალების ერთეულის გასვლა შეიძლება მოხდეს სხვადასხვა გზით (მაგ., გაყიდვით, ფინანსური იჯარით დატვირთვით ან ჩუქებით). ობიექტის გასვლის თარიღის დადგენისას ერთეული ხელმძღვანელობს სსბას 9-ში საქონლის გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლის აღიარებისათვის წარმოდგენილი კრიტერიუმით. საბას 13 გამოიყენება აქტივის უკუიჯარით გაყიდვის შემთხვევაში .
85. თუ ორგანიზაცია მე-14 პუნქტში მოცემული აღიარების პრინციპის შესაბამისად, ძირითადი საშუალებების ცალკეული ობიექტის საბალანსო ღირებულებაში აღიარებს აღნიშნული ობიექტის ნაწილის გამოცვლის ღირებულებას, მაშინ ხდება გამოცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულების აღიარების შეწყვეტაც, იმისდა მიუხედავად შეცვლილ ნაწილს ცვეთა ცალკე ერიცხებოდა თუ არა. თუ ერთეულისათვის არაპრაქტიკულია გამოცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულების დადგენა, მან შეიძლება შემცვლელი აქტივის ღირებულება გამოიყენოს იმის მისანიშნებლად, თუ რა იყო შეცვლილი ნაწილის ღირებულება მისი შეძენის ან შექმნის მომენტში.
86. **მოგება ან ზარალი, რომელიც წარმოიშობა ძირითადი საშუალებების ობიექტის აღიარების შეწყვეტისას, უნდა განისაზღვროს, როგორც სხვაობა წმინდა გასვლის ამონაგებსა (თუ ასეთი არსებობს) და მის საბალანსო ღირებულებას შორის.**
87. ძირითადი საშუალებების ობიექტის გასვლიდან მისაღები საზღაური თავდაპირველად აღირიცხება მისი რეალური ღირებულებით. თუ ამ ერთეულზე გადახდა გადავადებულია, მიღებული საზღაურის აღიარება თავდაპირველად ხდება თანდართული გადახდისას გადასახდელი ფასის ეკვივალენტით, საზღაურის ნომინალურ ღირებულებასა და თანდართული გადახდისას გადასახდელი ფასის ეკვივალენტს შორის სხვაობა აისახება, როგორც საპროცენტო ამონაგები სსბას 9-ის შესაბამისად, რომელიც ასახავს ფაქტობრივ შემოსავალს დებიტორულ დავალიანებებში .

განმარტებითი შენიშვნები

88. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ძირითადი საშუალებების ყოველი ჯგუფისათვის უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- (ა) მთლიანი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებული შეფასების საფუძველი;
- (ბ) გამოყენებული ცვეთის დარიცხვის მეთოდები
- (გ) აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა, ან გამოყენებული ცვეთის ნორმები;
- (დ) მთლიანი საბალანსო ღირებულება და დაგროვილი ცვეთა (აგრეგირებული გაუფასურების დაგროვილ ზარალთან) პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს; აგრეთვე
- (ე) პერიოდის საწყისი და საბოლოო საბალანსო ღირებულებების შეჯერება, სადაც ნაჩვენებია იქნება:
 - (i) მიღება;
 - (ii) გასვლა;
 - (iii) შეძენა ერთეულების გაერთიანების გზით;
 - (iv) 44-ე, 54-ე და 55-ე პუნქტების თანახმად განხორციელებული გადაფასებების, აგრეთვე გაუფასურების ზარალის (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) შედეგად აქტივების ღირებულების ზრდა ან კლება, რომელიც საჭიროებისამებრ სსზასს 21-ის ან სსზასს 26-ის შესაბამისად პირდაპირ არის აღიარებული ან გაუქმებული წმინდა აქტივების/კაპიტალის ღირებულებაში;
 - (v) სსზასს 21-ის ან სსზასს 26-ის შესაბამისად ნამეტში ან დეფიციტის ნაწილში აღიარებული გაუფასურების ზარალი ;
 - (vi) სსზასს 21-ის ან სსზასს 26-ის შესაბამისად ნამეტის ან დეფიციტის ნაწილში აღდგენილი გაუფასურების ზარალი;
 - (vii) ცვეთა;
 - (viii) ფინანსური ანგარიშგების სამუშაო ვალუტიდან განსხვავებულ საანგარიშგებო ვალუტაში გადაყვანის შედეგად წარმოქმნილი წმინდა საკურსო სხვაობები, ერთეულის საგარეო ოპერაციების საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშების ჩათვლით;

(ix) სხვა ცვლილებები.

89. ფინანსურ ანგარიშგებაში ძირითადი საშუალებების აღიარებული თითოეული ჯგუფისთვის ასევე წარმოდგენილი უნდა იყოს შემდეგი ინფორმაცია:
- (ა) საკუთრების უფლებაზე არსებული შეზღუდვები და ვალდებულებების უზრუნველსაყოფად დაგირავებული ძირითადი საშუალებების ღირებულება;
 - (ბ) ძირითადი საშუალებების ობიექტის წარმოებისას მის საბალანსო ღირებულებაში აღიარებული დანახარჯები;
 - (გ) ძირითადი საშუალებების შეძენის სახელშეკრულებო ვალდებულებები;
 - (დ) მესამე მხარეებიდან მიღებული კომპენსაციის თანხა გაუფასურებულ, დაკარგულ ან გაცემულ ძირითად საშუალებათა ობიექტებისათვის, რომელიც ჩართულია ნამეტში ან დეფიციტში და ცალკე არ არის წარმოდგენილი ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში.
90. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრა და ცვეთის დარიცხვის 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 ერთეულის ხელმძღვანელობის მიერ არჩეული პოლიტიკა და შედარება გააკეთონ სხვა ერთეულთან. ამავე მიზნით აუცილებელია წარმოდგენილი იყოს შემდეგი ინფორმაცია:
- (ა) ცვეთის თანხის შესახებ, რომელიც აღიარდა პერიოდის მოგებაში ან ზარალში ან სხვა აქტივის თვითღირებულების ნაწილად;
 - (ბ) აკუმულირებული ცვეთის თანხა პერიოდის ბოლოს
91. სსბასს 3-ის თანახმად, ერთეული ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოადგენს სააღრიცხვო შეფასებაში განხორციელებული ცვლილების ხასიათსა და შედეგს, რომელიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდზე, ან მოახდენს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე. ძირითად საშუალებებთან მიმართებაში ასეთი ინფორმაციის წარმოდგენის აუცილებლობა შეიძლება განაპირობოს შეფასებებში განხორციელებულმა შემდეგი სახის ცვლილებებმა:
- (ა) ნარჩენი ღირებულების;;
 - (ბ) დემონტაჟის, ლიკვიდაციის და ადგილმდებარეობის აღდგენის ხარჯების;
 - (გ) სასარგებლო მომსახურების ვადის;

- (დ) ცვეთის დარიცხვის მეთოდის.
92. როდესაც ძირითადი საშუალებების ჯგუფი ასახულია გადაფასებული ღირებულებით, საჭიროა შემდეგი ინფორმაციის წარმოდგენა:
- (ა) გადაფასების თარიღი;
 - (ბ) მოწვეული იყო თუ არა დამოუკიდებელი შემფასებელი;
 - (გ) რეალური ღირებულების განსაზღვრაში გამოყენებული მეთოდები, და მნიშვნელოვანი დაშვებები;
 - (დ) მასშტაბი, რომლითაც აქტივების რეალური ღირებულება დადგინდა აქტიურ ბაზარზე ხელმისაწვდომ ფასებზე დაყრდნობით, ან გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით შესრულებული უკანასკნელი საბაზრო ოპერაციებიდან, ან შეფასებული იყო სხვა შეფასების მეთოდების გამოყენებით;
 - (ე) გადაფასებით მიღებული ნამეტი, როგორც საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი ცვლილების მაჩვენებელი და აქციონერთათვის ან კაპიტალის სხვა მფლობელებისათვის ნაშთის განაწილებაზე დაწესებული ნებისმიერი სახის შეზღუდვები;
 - (ვ) ერთ ჯგუფში გაერთიანებული ძირითადი საშუალებების ცალკეული ობიექტის გადაფასების ნამეტების ჯამი;
 - (ზ) ერთ ჯგუფში გაერთიანებული ძირითადი საშუალებების ცალკეული ობიექტების გადაფასების შემცირებების ჯამი.
93. ერთეული, გარდა 88-ე პუნქტის (ე) ქვეპუნქტის (iv)–(vi) მოთხოვნებისა, ფინანსურ ანგარიშგებაში ძირითადი საშუალებების გაუფასურების შესახებ წარადგენს დამატებით ინფორმაციას სსბასს 21-ისა და სსბასს 26-ის შესაბამისად.
94. ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს შეიძლება გამოადგეთ ასევე შემდეგი ინფორმაცია:
- (ა) დროებით გამოუყენებელი ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება;
 - (ბ) სრულად ამორტიზებული ძირითადი საშუალების მთლიანი საბალანსო ღირებულება, რომელიც ჯერ კიდევ გამოიყენება;
 - (გ) ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულება, რომელიც გამოსულია აქტიური მოხმარებიდან და გამოიზულია გასაყიდად;
 - (დ) თვითღირებულების მოდელის გამოყენებისას, ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულება, თუ იგი არსებითად განსხვავდება მისი საბალანსო ღირებულებისგან.

აქედან გამომდინარე, ერთეულებს ეძლევათ რეკომენდაცია, რათა მათ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოადგინონ ეს თანხები.

გარდამავალი დებულებები

95. ერთეულებს არ მოეთხოვებათ ძირითადი საშუალებების იმ საანგარიშო პერიოდებისათვის აღიარება, რომლებიც სსბასს-ის თანახმად დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვის პირველად მიღების თარიღიდან შემდგომი ხუთი წლის მანძილზე იწყება .
96. ერთეული, რომელიც სსბასს-ის თანახმად პირველად დანერგავს დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვას, ძირითადი საშუალებები თავდაპირველად უნდა აღიაროს თვითღირებულებით ან რეალური ღირებულებით. იმ ძირითადი საშუალებების ღირებულება, რომლებიც მიღებული იქნა უსასყიდლოდ ან ნომინალური ღირებულებით, განისაზღვრება მათი მიღების თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულებით.
97. ერთეულმა ძირითადი საშუალებების თავდაპირველი აღიარების შედეგები უნდა ასახოს, როგორც იმ პერიოდისათვის აკუმულირებული ნამეტის ან დეფიციტის დადებითი ან უარყოფითი საწყისი ნაშთის შესწორება, რომლის განმავლობაშიც მოხდა ძირითადი საშუალებების თავდაპირველი აღიარება.
98. ერთეულმა მოცემული სტანდარტის პირველად გამოყენებამდე შეიძლება ძირითადი საშუალებები აღიაროს ამ სტანდარტში განსაზღვრული თვითღირებულების ან რეალური ღირებულებისაგან განსხვავებული სხვა მიდგომის გამოყენებით, ან აკონტროლოს აქტივები, რომლებიც არ აქვს აღიარებული. მოცემული სტანდარტი ერთეულებისგან მოითხოვს, რომ ძირითადი საშუალებების ცალკეული ერთეულების თავდაპირველი აღიარება მოახდინონ თვითღირებულებით ან რეალური ღირებულებით, რომელიც მათ გააჩნდათ ამ სტანდარტის თანახმად თავდაპირველი აღიარებისას. მაშინ, როცა ადგილი აქვს აქტივების თავდაპირველ აღიარებას მათი თვითღირებულებით და ისინი მიღებული იყო უსასყიდლოდ ან ნომინალური ღირებულებით, მათი თვითღირებულება განისაზღვრება აქტივების შეძენის თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულებით. იმ შემთხვევაში, თუ აქტივების შეძენის ღირებულება არ არის ცნობილი, მათი ღირებულების შეფასება შეიძლება მოხდეს მათი შეძენისას დაფიქსირებული რეალური ღირებულებით
99. სსბასს 3 ერთეულისგან მოითხოვს რეტროსპექტულად მოახდინოს სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება, თუკი ამის გაკეთება არაპრაქტიკული არ არის. შესაბამისად, როდესაც ერთეული თავდაპირველად აღიარებს ძირითადი საშუალების ობიექტს მოცემული სტანდარტის მიხედვით დადგენილი

თვითღირებულებით, მან ასევე უნდა აღიაროს ნებისმიერი დაგროვილი ცვეთა და ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი, რომელიც ამ ობიექტს უკავშირდება, თითქოს და ყოველთვის იყენებდა ამ სააღრიცხვო პოლიტიკას.

100. მოცემული სტანდარტის მე-14 პუნქტი მოითხოვს, რომ ძირითადი საშუალების ობიექტის ღირებულება აღიარებულ იქნას, როგორც აქტივი მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:

- (ა) მოსალოდნელია, რომ აღნიშნულ ერთეულთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი ერთეულისკენ იქნება მიმართული;
- (ბ) აღნიშნული ობიექტის თვითღირებულება ან მისი რეალური ღირებულება შეიძლება საიმედოდ იქნას შეფასებული.

101. 95-ე და 96-ე პუნქტებში მოცემული დროებითი დებულებები გათვლილია ისეთი სიტუაციების გასამარტივებლად, როდესაც ერთეული სსბასს-ის მიხედვით დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვის პირველადი გამოყენების კონტექსტში ცდილობს იმოქმედოს მოცემული სტანდარტის დებულებების შესაბამისად, რომელიც ძალაში შევა მოცემული სტანდარტის ამოქმედების დღიდან, ან შემდგომში. როდესაც ერთეულები პირველად ახორციელებენ დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვას სსბასს-ის მიხედვით, ხშირად თავს იჩენს სირთულეები აქტივების არსებობისა და მათი ღირებულების განსაზღვრის შესახებ ყოვლისმომცველი ინფორმაციის მოპოვების თვალსაზრისით. სწორედ ამის გამო, სსბასს-ის მიხედვით, დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვის პირველად მიღების თარიღიდან ხუთწლიანი პერიოდის მანძილზე ერთეულებს არ მოეთხოვებათ იყვნენ მე-14 პუნქტის მოთხოვნებთან სრულ შესაბამისობაში.

102. მიუხედავად 95-ე და 96-ე პუნქტებში მოცემული გარდამავალი დებულებებისა, დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვის დანერგვის პროცესში ჩართულ ერთეულებს ეძლევათ რეკომენდაცია, რათა მათ რამდენადაც შესაძლებელია სწრაფად მოახდინონ მოცემული სტანდარტის დებულებებთან სრულ შესაბამისობაში მოსვლა.

103. მე-14 პუნქტებში მოთხოვნების შესრულებისაგან გათავისუფლება გულისხმობს, რომ ერთეულები არ საჭიროებენ ამ სტანდარტის შეფასებასთან და ინფორმაციის წარმოდგენასთან დაკავშირებულ დებულებებთან სრულ შესაბამისობას იმ აქტივებთან თუ აქტივების ჯგუფთან მიმართებაში, რომლების აღიარებაც არ ხდება 95-ე და 96-ე პუნქტების მიხედვით.

104. როდესაც ერთეული სარგებლობს 95-ე და 96-ე პუნქტებში მოცემული გარდამავალი დებულებებით დაწესებული შეღავათებით, საჭიროა მოხდეს ამ ფაქტის ფინანსურ ანგარიშგებაში დაფიქსირება. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასევე წარმოდგენილი უნდა იყოს ინფორმაცია იმ აქტივების მთავარი ჯგუფების შესახებ, რომელთა აღიარებაც არ მომხდარა 95-ე პუნქტის საფუძველზე. როდესაც ერთეული გარდამავალი დებულებებით დაწესებული შეღავათებით უკვე მეორე ან მეტი საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე სარგებლობს, ფინანსურ ანგარიშგებაში დეტალური ინფორმაცია უნდა იქნას წარმოდგენილი იმ აქტივების, ან აქტივების ჯგუფების შესახებ, რომელთა აღიარება წინა საანგარიშგებო პერიოდში არ მომხდარა, მაგრამ მათი აღიარება ხდება ეხლა .
105. იმ ერთეულებისათვის, რომელთაც ადრე გამოყენებული აქვთ სსბასს 17 (2001), 38–40 პუნქტების მოთხოვნები აქტივების გაცვლით ოპერაციაში შეძენილი ძირითადი საშუალების ერთეულის თავდაპირველი შეფასებისათვის, გამოყენებული უნდა იქნას მხოლოდ მომავალში განსახორციელებელი ოპერაციებისათვის.
106. სსბასს 17 (2001)-ის გარდამავალი დებულებების თანახმად, ერთეულებს ეძლევათ 5 წლამდე დრო იმისათვის, რომ აღიარონ ნებისმიერი ძირითადი საშუალება, განახორციელონ შესაბამისი შეფასება და განაცხადონ მათ შესახებ გამოყენების პირველივე დღიდან. ის ერთეულები, რომლებიც ადრევე იყენებდნენ სსბასს 17 (2001)-ს, შეუძლიათ კვლავაც ისარგებლონ ხუთწლიანი გარდამავალი პერიოდით, რომლის ათვლა სსბასს 17 (2001)-ის გამოყენების პირველი დღიდან იწყება. ამ ერთეულებმა ასევე უნდა განაგრძონ 104-ე პუნქტით განსაზღვრული განმარტებითი შენიშვნების გაკეთება.

ძალაში შესვლის თარიღი

107. ერთეული ვალდებულია გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი იმ პერიოდებისთვის მომზადებული წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომლებიც იწყება 2008 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ. რეკომენდებულია სტანდარტების ვადაზე ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტს გამოიყენებს 2008 წლის 1 იანვრამდე პერიოდისათვის, მან ამის შესახებ განმარტება უნდა გააკეთოს.
- 107ა. 2010 წლის იანვარში გამოცემულ *სსბასს-ების ცვლილებებში* ჩაემატა 83ა პუნქტი და შეიცვალა 84-ე პუნქტი. ერთეული ვალდებულია განახორციელოს ეს ცვლილებები წლიური საბუღალტრო აღრიცხვისას, რომელიც მოიცავს 2008 წლის 1 იანვრიდან, ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებულ პერიოდებს. უფრო ადრე გამოყენება რეკომენდებულია. ერთეულმა უნდა განაცხადოს, თუ აღნიშნული ცვლილებების განხორციელება 2008 წლის 1 იანვრამდე დაიწყო და

ამავდროულად შესაბამისი ცვლილებები განახორციელოს სსზასს 2-ში, *ფულადი ნაკადების ანგარიშგება*.

- 107ბ. 2010 წლის იანვარში გამოცემულ *სსზასს-ების ცვლილებების* თანახმად, შეიცვალა მე-8 პუნქტი. ერთეული ვალდებულია, განახორციელოს ეს ცვლილებები იმ წლიური ფინანსური ანგარიშგებებისათვის, რომლებიც მოიცავს 2011 წლის 1 იანვრიდან ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებულ პერიოდებს. უფრო ადრე გამოყენება რეკომენდებულია იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული ამავდროულად იყენებს სსზასს 16-ის მე-12, მე-13, 29-ე, მე-40, 57-ე, 59-ე, 62-ე, 62-ე(ა), 62-ე(ბ), 63-ე, 66-ე და 101-ე (ა) პუნქტებში შეტანილ ცვლილებებს. ორგანიზაციამ უნდა განაცხადოს, თუ აღნიშნული ცვლილებების განხორციელება 2011 წლის 1 იანვრამდე დაიწყო.
- 107გ. სსზასს 32-ის თანახმად, ცვლილებები იქნა შეტანილი 2011 წლის ოქტომბერში გამოცემულ სსზასს 32-ის, *შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი*, მე-5 და მე-7 პუნქტებში. ერთეული ვალდებულია, განახორციელოს ეს ცვლილებები წლიური საბუღალტრო აღრიცხვისას, რომელიც მოიცავს 2014 წლის 1 იანვრიდან ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებულ პერიოდებს. უფრო ადრე გამოყენება რეკომენდებულია. ერთეულმა უნდა განაცხადოს, თუ აღნიშნული ცვლილებების განხორციელება 2014 წლის 1 იანვრამდე დაიწყო და ამავდროულად უნდა გამოიყენოს სსზასს 32, სსზასს 5-ის მე-6 და 42-ე (ა) პუნქტების ცვლილებები, სსზასს 13-ის 25–27 და 85-ე (ბ) პუნქტების ცვლილებები, სსზასს 29-ის მე-2 და 125-ე (ა) პუნქტების ცვლილებები და სსზასს 31-ის მე-6 და 132-ე (ა) პუნქტების ცვლილებები.
- 107დ. 2011 წლის ოქტომბერში გამოცემული *სსზასს 2011-ის ცვლილებების* თანახმად შეიცვალა 79-ე, 81-ე, 83-ე, 88-ე და 93-ე პუნქტები. ერთეული ვალდებულია, განახორციელოს ეს ცვლილებები წლიური საბუღალტრო აღრიცხვისას, რომელიც მოიცავს 2013 წლის 1 იანვრიდან ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებულ პერიოდებს. უფრო ადრე გამოყენება რეკომენდებულია. თუ ერთეულმა ამ ცვლილებების განხორციელება 2013 წლის 1 იანვრამდე დაიწყო, მან ამის შესახებ უნდა განაცხადოს.
108. როდესაც ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის ამ სტანდარტის ძალაში შესვლის შემდგომი თარიღისათვის ნერგავს სსზასს-ით განსაზღვრულ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, ეს სტანდარტი გამოიყენება ერთეულის წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც ფარავს დარიცხვის მეთოდის დანერგვის თარიღისათვის, ან მას შემდეგ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებს.

სსზასს 17 (2001)-ის გაუქმება

109. ეს სტანდარტი ცვლის 2001 წელს გამოცემულ სსზასს 17-ს, *ძირითადი საშუალებები*.

ცვლილებები სხვა სსბასს-ებში

სსბასს 18-ში, *სეგმენტის ანგარიშგება*, შეიცვალა 37-ე პუნქტი, რომელიც შემდეგნაირად უნდა იკითხებოდეს:

37. ბუღალტერიის საერთაშორისო და ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად, შეიძლება აუცილებელი გახდეს ერთეულის იდენტიფიცირებული აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების მოდიფიცირება შესყიდვისას (მაგალითისათვის იხილეთ ფასს 3). სეგმენტური აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასება მოიცავს ერთეულის იდენტიფიცირებული სეგმენტური აქტივებისა და სეგმენტური ვალდებულებების წინასწარი საბალანსო ღირებულების მოდიფიკაციას, რომლის შესყიდვაც განხორციელდა ერთეულების გაერთიანების მიერ მაშინაც კი, თუ ასეთი ცვლილებები მხოლოდ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნით განხორციელდა და ცალკე არ აღირიცხება არც მაკონტროლებელი ერთეულის დამოუკიდებელ ან კონტროლირებული ერთეულის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებებში. აღნიშნულის მსგავსად, თუ ძირითადი საშუალებების გადაფასება მოხდა შემენის შემდეგ სსბასს 17-ის, *ძირითადი საშუალებები*, გადაფასების მოდელის შესაბამისად, გადაფასების შედეგი ასახული უნდა იყოს სეგმენტური აქტივების შეფასებაში.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი თან ერთვის სსბასს 17-ს, თუმცა მის ნაწილს არ წარმოადგენს.

სსბასს 17-ის შესწორება ბასსს-ს გენერალური გაუმჯობესებების პროექტი 2003-ის შედეგად

შესავალი

- დს1. სსბასსს-ის ფასს-ების კონვერგენციის პროგრამა სსბასსს-ის სამუშაო პროგრამის მნიშვნელოვანი ელემენტია. სსბასსს-ის პოლიტიკა მდგომარეობს იმაში, რომ მოახდინოს სსბასს-ებში გამოყენებული დარიცხვის მეთოდის თანხვედრა ბასსს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-თან, სადაც ეს საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის მართებული იქნება.
- დს2. სსბასსს-ის დარიცხვის საფუძვლის ფასს-ით კონვერგენციის შემთხვევაში ძალაში რჩება ფასს-ის მოთხოვნები, სტრუქტურა და ტექსტი, გარდა იმ შემთხვევებისა, თუ არსებობს საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი სპეციფიური მიზეზები. ფასს-ის ეკვივალენტიდან გამოსვლა მაშინ ხორციელდება, როდესაც ფასს-ის მოთხოვნები ან ტერმინოლოგია არ შეესაბამება საჯარო სექტორს, ან როდესაც საჯარო სექტორის კონტექსტში გარკვეული მოთხოვნების სადემონსტრაციოდ საჭირო ხდება დამატებითი კომენტარების ან მაგალითების ჩართვა. განსხვავებები სსბასსს-სა და მათ ეკვივალენტ ფასსს-ს შორის წარმოდგენილია ყოველ სსბასსს-ში მოცემულ *ფასს-თან შედარებაში*.
- დს3. 2002 წლის მაისში ბასსსს-მ გენერალური გაუმჯობესებების პროექტის ფარგლებში გამოუშვა მე-13 საერთაშორისო საბუღალტრო სტანდარტი¹ ცვლილებათა პროექტების პაკეტი. ბასსსს-ს გენერალური გაუმჯობესებების პროექტის მიზანს წარმოადგენდა "სტანდარტებს შორის ალტერნატივების, ზედმეტობებისა და კონფლიქტების შემცირება ან აღმოფხვრა, კონვერგენციის რიგ საკითხებზე რეაგირება და სხვა გაუმჯობესებების განხორციელება."

¹ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასსს-ები) გამოიცა ბასსსს-ს წინამორბედის, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის მიერ. ბასსსს-ს მიერ გამოცემული სტანდარტების სათაურია ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ფასსს-ები). ბასსსს-მ განსაზღვრა, რომ ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები შედგება ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ((ფასსს-ების), ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასსს-ების) და სტანდარტების ინტერპრეტაციებისაგან. რიგ შემთხვევაში, ბასსსს-მ მოახდინა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესწორება და არა მათი ჩანაცვლება. ამ შემთხვევაში, ძველი ბასსს-ები გამოიყენება.

საერთაშორისო საბუღალტრო სტანდარტის ბოლო ვერსიები 2003 წლის დეკემბერში გამოიცა.

- დს4. 2001 წლის დეკემბერში გამოცემული სსბასს 17 დაფუძნებული იყო ბასს 16-ზე (შესწორდა 1998 წელს), *ძირითადი საშუალებები*, რომელიც 2003 წლის დეკემბერში ხელახლა გამოიცა. 2003 წლის დასასრულს, სსბასსს-ს წინამორბედმა, საჯარო სექტორის კომიტეტმა ² მოახდინა სსბასს-ის გაუმჯობესების პროექტის ინიცირება, რომლის მიზანს წარმოადგენდა სსბასს-ის 2003 წლის დეკემბერში გამოცემული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებთან კონვერგენცია, სადაც ეს შესაძლებელი იყო.
- დს5. სსბასსს-მ განიხილა გაუმჯობესებული ბასს 16 და ძირითადად, დაეთანხმა ბასსს-ს მიზეზებს ბასს-ის შესწორების თაობაზე და უკვე შეტანილ შესწორებებს დსნ პუნქტში აღნიშნული გამონაკლისების გათვალისწინებით (ბასსს-ს დასკვნის საფუძველი აქ გამოვლენილი არ არის. ბასსს-ის *სრული სააბონენტო მომსახურების ხელმოწერებს დასკვნის საფუძველი* შეუძლიათ იხილონ ბასსს-ს ვებ-გვერდზე: <http://www.iasb.org>). იმ შემთხვევებში, როცა სსბასს არ ემთხვევა შესაბამის ბასსს-ს, „დასკვნის საფუძველი“ იძლევა ამის განმარტებული საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკური მიზეზების განმარტებას.
- დს6. ბასს 16, *ძირითადი საშუალებები* ასანაზღაურებელ თანხას განსაზღვრავს, როგორც “აქტივის წმინდა გასაყიდ ფასსა და მის წმინდა არსებულ ღირებულებაზე უფრო მაღალ” თანხად. სსბასს 17-ში ასანაზღაურებელი თანხა განსაზღვრულია შემდეგნაირად „ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის საბაზრო ღირებულებაზე მაღალი თანხა რეალიზების ხარჯებისა და მისი გამოყენების ღირებულების გამოკლებით”. სსბასს 17-ში მოყვანილი განსაზღვრება იგივეა, რაც სსბასს 26-ის, *ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება*, თუმცა არა ბუღალტრული აღრიცხვის მე-16 საერთაშორისო სტანდარტისა. სსბასსს-ს მიაჩნია, რომ მიზანშეწონილია სსბასს 17-ის განსაზღვრება, რადგანაც:
- (ა) სსბასს 17 მოითხოვს ერთეულისაგან სსბასს 21-ის, *ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება*, შესაბამისად მოახდინოს ასანაზღაურებელი მომსახურების თანხის განსაზღვრა.

² სსკ გახდა სსბასსს მაშინ, როდესაც 2004 წლის ნოემბერში ბსფ-ის საბჭომ შეიცვალა მანდატი და გახდა სტანდარტების შემმუშავებელი დამოუკიდებელი ორგანო.

- (ბ) სსბასს 21 მოითხოვს ერთეულისაგან,, სსბასს 26-ის შესაბამისად მოახდინოს ასანაზღაურებელი მომსახურების თანხის განსაზღვრა.

დს7. 2003 წლის დეკემბრის შემდეგ გამოცემული ფასს-ების შედეგად ბასს 16-ში უფრო მეტი შესწორებები შევიდა. სსბასს 17 არ მოიცავს 2003 წლის დეკემბრის შემდეგ გამოცემული ფასს-ებიდან გამომდინარე შესწორებებს. ეს იმიტომ, რომ სსბასსს-ს ჯერ არ შეუსწავლია საკითხი და არ ჩამოუყალიბებია საკუთარი მოსაზრება საჯარო სექტორის ერთეულებში ამ ფასს-ებში განსაზღვრული მოთხოვნების დანერგვის მიზანშეწონილობის შესახებ.

სსბასს 17-ის შესწორება 2008 წელს გამოცემულ ფასს-ში ბასსს-ს მიერ განხორციელებული გაუმჯობესებების შედეგად

დს8. სსბასს-მ განიხილა ბასსს-ს მიერ 2008 წლის მაისში გამოცემულ ფასს-ების გაუმჯობესებებში შემაჯავლი ბასს 16-ის შესწორებები და ძირითადად, დაეთანხმა ბასსს-ს მიზეზებს ამ სტანდარტის შესწორების შესახებ. სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ არ არსებობდა საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი სპეციფიური მიზეზი, თუ რატომ არ უნდა ყოფილიყო დანერგილი შესაბამისი ცვლილებები.

მითითებები დანერგვაზე

ეს მითითებები თან ერთვის სსბასს 17-ს, თუმცა მის ნაწილს არ წარმოადგენს.

ძირითადი საშუალებების გადაფასების სიხშირე

მდ1. სსბასს 17-ის 44-ე პუნქტის თანახმად, ის ერთეულები, რომლებიც იყენებენ გადაფასების მოდელს, ვალდებული არიან, აქტივები შეაფასონ გადაფასების შედეგად დადგენილი თანხით, რომელიც მნიშვნელოვნად არ განსხვავდება იმ თანხისაგან, რომელიც დადგინდებოდა ანგარიშგების თარიღისათვის განსაზღვრული საბაზრო ღირებულების გამოყენების შედეგად. სსბასს 17-ის 49-ე პუნქტში განსაზღვრულია, რომ გადაფასების სიხშირე დამოკიდებულია გადაფასებას დაქვემდებარებული ძირითადი საშუალებების საგნების საბაზრო ღირებულებაში მომხდარ ცვლილებებზე. როდესაც გადაფასებას დაქვემდებარებული აქტივის საბაზრო ღირებულება არსებითად განსხვავდება მისი საბალანსო ღირებულებისაგან, აუცილებელია გადაფასების ჩატარება. ამ მითითებების მიზანია, დახმარება გაუწიოს იმ ერთეულებს, რომლებიც აპირებენ გადაფასების მოდელის დანერგვას, განსაზღვრონ, ანგარიშგების მომენტისათვის არსებითად განსხვავდება თუ არა აქტივის საბალანსო ღირებულება მისი საბაზრო ღირებულებისაგან.

მდ2. ანგარიშგების ყოველი თარიღისათვის ერთეული აფასებს, არსებობს თუ არა რაიმე მიმანიშნებელი გარემოება, რომ გადაფასებული აქტივის საბალანსო ღირებულება არსებითად განსხვავდება იმ ღირებულებისაგან, რომელიც დადგინდებოდა ანგარიშგების დღეს აქტივის გადაფასების შემთხვევაში. და თუ არსებობს, ერთეული განსაზღვრავს აქტივის საბაზრო ღირებულებას და მოახდენს აქტივის გადაფასებას ამ თანხამდე.

მდ3. იმის განსაზღვრისას, არსებობს თუ არა რაიმე მიმანიშნებელი გარემოება, რომ გადაფასებული აქტივის საბალანსო ღირებულება არსებითად განსხვავდება იმ ღირებულებისაგან, რომელიც დადგინდებოდა ანგარიშგების დღეს აქტივის გადაფასების შემთხვევაში, ერთეულმა, როგორც მინიმუმ, უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი ინდიკატორები:

ინფორმაციის გარე წყაროები

- (ა) აღნიშნულ პერიოდში ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან საკანონმდებლო სფეროში განხორციელდა, ან უახლოეს მომავალში განხორციელდება მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რამაც ზეგავლენა მოახდინა ან მოახდენს ერთეულზე, რომელიც ამ გარემოში ფუნქციონირებს, ან იმ ბაზარზე, რომელზეც მიმაგრებულია აქტივი;

- (ბ) როდესაც ერთეულის აქტივებისათვის გახსნილია ბაზარი, აქტივების საბაზრო ღირებულება განსხვავებულია მათი საბალანსო ღირებულებისაგან;
- (გ) აღნიშნულ პერიოდში აქტივის ფასის ინდექსმა არსებითი ცვლილებები განიცადა;

ინფორმაციის შიდა წყაროები

- (დ) არსებობს აქტივის მოძველების ან ფიზიკური დაზიანების მტკიცებულება;
- (ე) აღნიშნულ პერიოდში განხორციელდა, ან უახლოეს მომავალში განხორციელდება ერთეულზე ზეგავლენის მქონე მნიშვნელოვანი ცვლილებები იმ კუთხით, თუ როგორ და რა ინტენსივობით გამოიყენებოდა, ან როგორ და რა ინტენსივობით იქნება გამოყენებული აქტივი. უარყოფითი ზეგავლენის მქონე ცვლილებებში შედის შემთხვევები, როდესაც აქტივი ხდება უსარგებლო, ან ამ აქტივის წინასწარ განზრახულ თარიღამდე გამოყენება და აქტივის ვარგისიანობის ვადის ხელახალი განსაზღვრა, როგორც განსაზღვრულის, ნაცვლად განუსაზღვრელი ვადიანისა. "სასარგებლო" ცვლილებებში შედის განსაზღვრულ პერიოდში აქტივის სტანდარტული ფუნქციების გასაუმჯობესებლად ან გასაძლიერებლად გაწეული კაპიტალური ხარჯები, რომელთა შეფასება ხდება უშუალოდ ამ ხარჯის გაწევამდე; და
- (ვ) შიდა ანგარიშგების შედეგად არსებობს მტკიცებულება, რომელით მიუთითებს, რომ აქტივის ეკონომიკური ფუნქციონირება არის ან გახდება მოსალოდნელზე უარესი, ან უკეთესი..

მდ4. მდ3-ე პუნქტში მოცემული სია არ არის ამომწურავი. ერთეულმა შეიძლება გამოავლინოს სულ სხვა ინდიკატორები იმისა, რომ გადაფასებას დაქვემდებარებული აქტივის საბალანსო ღირებულება არსებითად განსხვავდება იმ ღირებულებისაგან, რომელიც დადგინდებოდა ანგარიშგების დღეს აქტივის გადაფასების შემთხვევაში. ამ დამატებითი ინდიკატორების არსებობა შესაძლოა მიუთითებდეს, რომ ერთეულმა უნდა მოახდინოს აქტივების გადაფასება ანგარიშგების თარიღის დღის საბაზრო ღირებულების შესაბამისად.

საილუსტრაციო მაგალითები

განმარტებითი შენიშვნები

მმ1. შინაგან საქმეთა დეპარტამენტი წარმოადგენს საჯარო სექტორის ერთეულს, რომელიც ახორციელებს მთელი რიგი ძირითადი საშუალებების კონტროლს და პასუხისმგებელია ამ ქონების რემონტსა და სხვა სახის საექსპლუატაციო საკითხებზე. ქვემოთ მოცემულია ამონაწერი ამ ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშიდან 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, სადაც ილუსტრირებულია ძირითადი განმარტებითი შენიშვნები ამ სტანდარტის შესაბამისად.

განმარტებები:

1. მიწა

(ა) მიწა შედგება 20 ათასი ჰექტარისაგან და განთავსებულია სხვადასხვა ადგილას. მიწა შეფასებულია 20X1 წლის 31 დეკემბრის საბაზრო ღირებულებით, როგორც ეს განსაზღვრულია დამოუკიდებელი შემფასებლის, ეროვნული შემფასებლის ოფისის მიერ.

(ბ) უფლებებთან დაკავშირებული შეზღუდვები:

ხუთასი ჰექტარი მიწა (საბალანსო ღირებულებაა 62,500 სავალუტო ერთეული) წარმოადგენს ეროვნული ინტერესის მატარებელ მიწას და ვერ გაიყიდება საკანონმდებლო ხელისუფლების წინასწარი თანხმობის გარეშე. ეროვნული ინტერესის მატარებელი მიწიდან ორასი ჰექტარი (საბალანსო ღირებულებაა 25,000 სავალუტო ერთეული) და დამატებით კიდევ ორიათასი ჰექტარი სხვა მიწა (საბალანსო ღირებულებაა 250,000 სავალუტო ერთეული) ექვემდებარება უფლებრივ შეზღუდვებს წინა მესაკუთრეების მიერ ადამიანთა უფლებების საერთაშორისო სასამართლოში წარდგენილი საჩივრის სასამართლო განხილვების გამო და სასამართლომ დაადგინა, რომ მიწის განკარგვა ვერ მოხდება საქმის განხილვის დასრულებამდე. დეპარტამენტი აღიარებს და ემორჩილება სასამართლოს იურისდიქციას ამ საქმეების მოსმენისას.

2. შენობა-ნაგებობები

(ა) შენობებში შედის სხვადასხვა ადგილას მდებარე საოფისე შენობები და სხვადასხვა საწარმოო ნაგებობები.

(ბ) შენობა-ნაგებობები თავდაპირველად აღიარებულია თვითღირებულებით, თუმცა ექვემდებარებიან საბაზრო ფასის შესაბამის რეგულარულ გადაფასებას. ეროვნული შემფასებლის ოფისი მოკლევადიანი დროით განსაზღვრავს

საბაზრო ფასს. გადაფასება რეგულარულად ტარდება და ახლდება.

- (გ) ცვეთის გაანგარიშება შენობა-ნაგებობის საექსპლუატაციო ვადის შესაბამისად სწორხაზოვნად ხორციელდება. საოფისე შენობების საექსპლუატაციო ვადა 25 წელია, ხოლო სხვადასხვა საწარმოო ნაგებობებისა - 15 წელი.
- (დ) დეპარტამენტმა ახალი შენობა-ნაგებობების მშენებლობისათვის ხუთი კონტრაქტი დადო; კონტრაქტებით გათვალისწინებული საერთო ხარჯი 250,000 სავალუტო ერთეულს წარმოადგენს.

3. მანქანა-დანადგარები

- (ა) მანქანა-დანადგარების შეფასება ხდება ხარჯს მინუს ცვეთის თანხით.
- (ბ) ცვეთის გაანგარიშება ხდება მანქანა-დანადგარების საექსპლუატაციო ვადის შესაბამისად, წრფივი მეთოდით.
- (გ) მანქანა-დანადგარებს სხვადასხვა საექსპლუატაციო ვადები აქვთ:

ტრაქტორებს: 10 წელი

სამრეცხო დანადგარებს: 4 წელი

ამწეებს: 15 წელი

- (დ) დეპარტამენტმა დადო კონტრაქტი შენობა-ნაგებობების გაწმენდისა და ექსპლუატაციისათვის გამოყენებული ამწეების შეცვლის შესახებ. კონტრაქტით გათვალისწინებული საერთო ხარჯი 100,000 სავალუტო ერთეულს წარმოადგენს.

4. ავეჯი და მოძრავი ქონება

- (ა) ავეჯისა და მოძრავი ქონების შეფასება ხდება ხარჯს მინუს ცვეთის თანხით.
- (ბ) ცვეთის გაანგარიშება ავეჯისა და მოძრავი ქონების საექსპლუატაციო ვადის შესაბამისად წრფივი მეთოდით ხორციელდება.
- (გ) ამ ჯგუფში კლასიფიცირებული ყველა ობიექტის საექსპლუატაციო ვადა ხუთი წელია.

შეჯერება

('000 საგალუტო ერთეულებში)

	მიწა		შენობა- ნაგებობები		მანქანა- დანადგარები		ავეჯი და მოძრავი ქონება	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
ანგარიშგების პერიოდი								
საწყისი ნაშთი	2,250	2,025	2,090	2,260	1,085	1,100	200	150
დამატებები	–	–	250	100	120	200	20	100
განკარგვა	–	–	150	40	60	80	20	–
ცვეთა (ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშის შესაბამისად)	–	–	160	180	145	135	50	50
გადაფასება (წმინდა)	250	225	- 30	- 50	–	–	–	–
საბოლოო ნაშთი (ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშის შესაბამისად)	2,500	2,250	2,000	2,090	1,000	1,085	150	200
გადაფასების ნამეტების ჯამი (მუხლი 92(f))	750	500	250	250	–	–	–	–
გადაფასების დეფიციტების ჯამი (მუხლი 92(g))	25	25	380	350	–	–	–	–
მთლიანი საბალანსო ღირებულება	2,500	2,250	2,500	2,430	1,500	1,440	250	250
აკუმულირებული ცვეთა	–	–	500	340	500	355	100	50
წმინდა საბალანსო ღირებულება	2,500	2,250	2,000	2,090	1,000	1,085	150	200

ბასს 16-თან შედარება

სსბასს 17 უპირატესად ბასს 16 (2003)-დან, ძირითადი საშუალებები, გამომდინარეობს და მოიცავს ბასს 16-ის შესწორებებს, როგორც 2008 წლის მაისში გამოცემულ ფასს-ების გაუმჯობესებების ნაწილს. ამ სტანდარტის გამოცემისას სსბასსს-ს არ გაუთვალისწინებია საჯარო სექტორის ერთეულებზე ფასს 5-ის, გრძელვადიანი აქტივები რეალიზაციისა და შეწყვეტილი ოპერაციებისათვის, გავრცელება ამიტომ, სსბასს 17-ში არ არის ასახული ბასს 16-ში ფასს 5-ის გამოცემის შემდეგ მომხდარი ცვლილებები. სსბასს 17-სა და ბასს 16 (2003)-ს შორის ძირითადი განსხვავებები შემდეგია:

- სსბასს 17 არ მოითხოვს, ან კრძალავს მემკვიდრეობითი აქტივების აღირებას. ერთეული, რომელიც აღიარებს მემკვიდრეობით აქტივებს, ვალდებულია დაიცვას ამ სტანდარტის დეკლარირების მოთხოვნები აღიარებულ მემკვიდრეობით აქტივებთან დაკავშირებით, და შეუძლია, თუმცა არ მოეთხოვება, შეესაბამებოდეს ამ მემკვიდრეობით აქტივებთან დაკავშირებით ამ სტანდარტის მიერ განსაზღვრულ მოთხოვნებს. ბასს 16-ში ამგვარი გამონაკლისი არ არსებობს.
- ბასს 16 მოითხოვს, რომ ძირითადი საშუალებები თავდაპირველად ამ ძირითადი საშუალებების თვითღირებულებით შეფასდეს. სსბასს 17 განსაზღვრავს, რომ როდესაც ობიექტის შემენა უფასოდ ან ნომინალურ ფასად ხდება, ამ ობიექტის ფასს წარმოადგენს იმ დღის საბაზრო ღირებულება, როდესაც ამ ობიექტის შესყიდვა განხორციელდა. ბასს 16 განსაზღვრავს, რომ თუ საწარმო იყენებს გადაფასების მეთოდს და ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულებად გადაფასებულ ღირებულებას მიუთითებს, მან უნდა მოახდინოს ეკვივალენტური ფასის თანხების ქრონოლოგიური დეკლარირება. სსბასს 17 ასეთ მოთხოვნას არ მოიცავს.
- ბასს 16-ის შესაბამისად, გადაფასების შედეგად ღირებულების ზრდა ან კლება მხოლოდ ინდივიდუალური ერთეულების შედარების საფუძველზე უნდა ხდებოდეს. სსბასს 17-ის თანახმად, გადაფასების შედეგად ღირებულების ზრდის ან კლების ურთიერთშედარება აქტივის ჯგუფის ბაზაზე ხდება.
- სსბასს 17 მოიცავს გარდამავალ დებულებებს ორივე შემთხვევაში, სსბასს 17-ის თავდაპირველად მიღებისას და ასევე მისი ძველიდან ახალ ვერსიაზე გადასვლისას. ბასს 16-ის თანახმად, გარდამავალი დებულებები ვრცელდება მხოლოდ იმ ერთეულების შემთხვევაში, რომლებიც უკვე იყენებენ ფასს-ს. უფრო კონკრეტულად კი, სსბასს 17 მოიცავს გარდამავალ დებულებებს, რომელთა მიხედვითაც ერთეულებს უფლება აქვთ, სსბასს-ის შესაბამისი დარიცხვის

მეთოდის თავდაპირველი გამოყენების დღიდან ხუთი წლის განმავლობაში წარმოებული ანგარიშგების პერიოდებისათვის არ აღიარონ ძირითადი საშუალებები. გარდამავალი დებულებები ასევე აძლევს უფლებას ერთეულებს, ამ სტანდარტის თავდაპირველი დანერგვისას აღიარონ ძირითადი საშუალებები საბაზრო ფასად. ბასს 16-ს ასეთი გარდამავალი დებულებები არ გააჩნია.

- სსბასს 17-ში არსებობს ისეთი განსაზღვრებები, როგორიცაა "ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება" და "ასანაზღაურებელი მომსახურების თანხა". ბასს 16-ში ასეთი განსაზღვრებები არ გამოიყენება. ბასს 16-ში აღნიშნულთან დაკავშირებული დამატებითი კომენტარი ასევე გამოყენებული იქნა სსბასს 17-ში, საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისას აღნიშნული სტანდარტების გამოყენების შესაძლებლობის ასახსნელად.
- გარკვეულ შემთხვევებში სსბასს 17 ბასს 16-ისაგან განსხვავებულ ტერმინოლოგიას იყენებს. ყველაზე ძირეულ განსხვავებას წარმოადგენს სსბასს 17-ში ტერმინების "ფინანსური შედეგების შესახებ ანგარიშგება" და "წმინდა აქტივები/კაპიტალი" გამოყენება. ბასს 16-ში აღნიშნულის ეკვივალენტური ტერმინებია "შემოსავლებისა და გასავლების შესახებ ანგარიში" და "კაპიტალი".
- სსბასს 17-ში არ გამოიყენება ტერმინი "ამონაგები" რომელსაც ბასს 16-ში უფრო ფართო მნიშვნელობა აქვს, ვიდრე ტერმინს „შემოსავალი“.
- სსბასს 17 მოიცავს ძირითადი საშუალებების გადაფასების სიხშირის შესახებ მითითებებს დანერგვაზე. ბასს 16-ს მსგავსი ინსტრუქციები არ გააჩნია.

სსბასს 18—სეგმენტის ანგარიშგება

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოქვეყნებულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს (ბასს) 14-ს (შესწორებულია 1997 წელს), *სეგმენტების ანგარიშები*. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) მიერ მომზადებულ წინამდებარე პუბლიკაციაში მოცემული ამონარიდები ბასს 14-იდან გამოყენებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში, შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის სავაჭრო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 18—სეგმენტის ანგარიშგება

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს ცვლილებებს, რომლებიც გამომდინარეობს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ებიდან.

სსბასს 18, სეგმენტის ანგარიშგება, გამოცემული იქნა 2002 წლის ივნისში მას შემდეგ სსბასს 18 შესწორდა შესაბამისი სსბასს-ებით:

- სსბასს 3, სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები (გამოცემული 2006 წლის დეკემბერში)
- სსბასს 17, ძირითადი საშუალებები (გამოცემული 2006 წლის დეკემბერში)
- სსბასს-ის გაუმჯობესებები (გამოცემული 2010 წლის ნოემბერში)

სსბასს 17-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
27 ¹	შეცვლილია	სსბასს 3, 2006 წლის დეკემბერი
37	შეცვლილია	სსბასს 17, 2006 წლის დეკემბერი
57	შეცვლილია	სსბასს 3, 2006 წლის დეკემბერი
69	შეცვლილია	სსბასს 3, 2006 წლის დეკემბერი
70	შეცვლილია	სსბასს 3, 2006 წლის დეკემბერი
სმ	შეცვლილია	სსბასს 3, 2006 წლის დეკემბერი სსბასს-ების გაუმჯობესების პროექტი, 2010 წლის ნოემბერი

¹ შესაბამისი ქვეპუნქტები იქნა გადანომრილი.

სსპას 18—სეგმენტის ანგარიშგება

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	
მოქმედების სფერო	1–7
განმარტებები	8–11
სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგება	12–26
ანგარიშგების სტრუქტურა	14–16
ფუნქციონალური და გეოგრაფიული სეგმენტები	17–22
მრავალჯერადი სეგმენტაცია	23
ანგარიშგების დაუშვებელი სტრუქტურები	24–26
სეგმენტის შემოსავლების, ხარჯების, აქტივების, ვალდებულებების და სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტებები.....	27–42
სეგმენტისადმი მიკუთვნებული მუხლები.....	28–32
სეგმენტის აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავლები და ხარჯები	33–42
სეგმენტის სააღრიცხვო პოლიტიკა	43–46
ერთობლივი აქტივები	47–48
ახლად იდენტიფიცირებული სეგმენტები	49–50
განმარტებითი შენიშვნები	51–75
დამატებითი ინფორმაცია სეგმენტზე.....	65–66
განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებული სხვა საკითხები ...	67–73
სეგმენტის საოპერაციო მიზნები.....	74–75
ძალაში შესვლის თარიღი	76–77
მითითებები დანერგვაზე	
საილუსტრაციო მაგალითები	
ბასს 14-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 18, *სეგმენტის ანგარიშგება*, მოცემულია 1-77 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი იურიდიული ძალა გააჩნია. სსბასს 18 აღქმული უნდა იქნას მისი მიზნის, დასკვნის საფუძვლისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესავალი ნაწილის კონტექსტში. დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში, სსბასს 3, *სააღრიცხვი პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებსა და შეცდომებში*, წარმოადგენს საფუძველს სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისათვის.

მიზანი

მოცემული სტანდარტის მიზანია სეგმენტების მიხედვით ფინანსური ინფორმაციის ანგარიშგების პრინციპების განსაზღვრა. აღნიშნული ინფორმაციის გამჟღავნება:

- (ა) დაეხმარება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს, უკეთესად გაიგონ გასულ პერიოდებში ერთეულის საქმიანობის შედეგები და შეძლონ იმ რესურსების განსაზღვრა, რომლებიც გამოყოფილია ერთეულის ძირითადი საქმიანობის განსახორციელებლად; და
- (ბ) გააუმჯობესებს ფინანსური ანგარიშგების გამჭვირვალობას და დაეხმარება ერთეულს უკეთესად შეასრულოს ანგარიშვალდებულების ვალდებულებები.

მოქმედების სფერო

1. ერთეულმა, რომელიც ამზადებს და წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებებს დარიცხვის მეთოდით, უნდა გამოიყენოს აღნიშნული სტანდარტი სეგმენტის მიხედვით ინფორმაციის წარდგენისთვის.
2. აღნიშნული სტანდარტი ეხება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულს, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
3. სსბასს-ს მიერ მოცემული „საჯარო სექტორის ბუღალტრული სტანდარტის შესავალი ნაწილი“ განმარტავს, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს-ები) იყენებენ ბასსს-ს მიერ მოცემულ ფასს-ებს. სკს განსაზღვრულია სსბასს 1-ში - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“.
4. წინამდებარე სტანდარტი გამოყენებული უნდა იქნას გამოქვეყნებული ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტისთვის, სსბასს-ის შესაბამისად.
5. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას, ფინანსური შედეგების შესახებ ანგარიშგებას, ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებას, ანგარიშგებას წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ცვლილებების შესახებ და განმარტებით შენიშვნებს, როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს 1-ში.
6. თუ სახელმწიფო ან სხვა ჯგუფის ერთეულის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და სათაო ერთეულის ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება ერთობლივად წარედგინება, მაშინ სეგმენტის მიხედვით ინფორმაცია წარმოდგენილი უნდა იყოს მხოლოდ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე.

7. ზოგიერთ ქვეყანაში სახელმწიფო ან სხვა ჯგუფის ერთეულების კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებები და მაკონტროლებელი ერთეულის ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგებები მზადდება და წარედგინება ერთობლივად, როგორც ერთი ანგარიშგება. ასეთ შემთხვევაში, ანგარიშში, რომელიც შეიცავს სახელმწიფო ან სხვა მაკონტროლირებადი ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებებს, სეგმენტების მიხედვით ინფორმაცია წარმოდგენილი უნდა იყოს მხოლოდ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებებისთვის.

განმარტებები

8. [ამოღებულია]

9. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

სეგმენტი არის ერთეულის გამოკვეთილი საქმიანობა ან საქმიანობათა სახეები, რომლისთვისაც მიზანშეწონილია ფინანსური ინფორმაციის ცალკე წარდგენა, რათა (ა) შეფასდეს ერთეულის მიერ მისი მიზნების მიღწევისათვის განხორციელებული საქმიანობის ეფექტიანობა და (ბ) მიღებულ იქნას გადაწყვეტილებები რესურსების სამომავლო განაწილებაზე.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და *ტერმინთა განმარტებების ცალკე გამოქვეყნებულ გლოსარში*.

10. მთავრობები და მათი სააგენტოები აკონტროლებენ მნიშვნელოვან საჯარო რესურსებს და მოქალაქეებს უზრუნველყოფენ სხვადასხვა სახის საქონლითა და მომსახურებით განსხვავებული გეოგრაფიული და სოციალურ-ეკონომიკური მახასიათებლების მქონე რეგიონებში. აღნიშნული ერთეულები, ზოგიერთ შემთხვევაში, ფორმალურად ვალდებულნი არიან დასახული მიზნების მისაღწევად ამ რესურსების რაციონალურ და ეფექტურ გამოყენებაზე. ერთეულის სრული და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებები მოიცავს შემდეგი საკითხების მიმოხილვას: (ა) ანგარიშვალდებული ერთეულის კონტროლირებადი აქტივები და ვალდებულებები; (ბ) მიწოდებული მომსახურების ღირებულება; (გ) საგადასახადო შემოსულობანი, საბიუჯეტო ასიგნებები და აღნიშნული მომსახურების გასაწევად საჭირო ხარჯების დასაფარად მიღებული დაფინანსება. მიუხედავად ამისა, ასეთი აგრეგირებული ინფორმაცია არ შეიცავს ინფორმაციას ანგარიშვალდებული ერთეულის სპეციფიური საოპერაციო მიზნებისა და საქმიანობის

ძირითად მიმართულებების შესახებ, ასევე, ამ მიზნებისა და საქმიანობისათვის გამოყოფილი რესურსების ღირებულებისა და მოცულობის შესახებ.

11. უმრავლეს შემთხვევაში, ერთეულის საქმიანობები ძალზედ ფართოა და მოიცავს განსხვავებული გეოგრაფიული ან სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობის მქონე რეგიონების ისეთ ფართო არეალს, რომ აუცილებელია ერთეულის კონკრეტული სეგმენტისათვის მოხდეს დეზაგრეგირებული ფინანსური ან არაფინანსური ინფორმაციის წარდგენა, რათა ინფორმაცია იყოს საკმარისი და სათანადო ანგარიშვალდებულებისა და გადაწყვეტილების მიღების მიზნებისთვის.

სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგება

12. ერთეულმა უნდა განსაზღვროს თავისი ცალკეული სეგმენტები წინამდებარე სტანდარტის მე-9 პუნქტის მიხედვით და წარადგინოს ინფორმაცია აღნიშნული სეგმენტების შესახებ წინამდებარე სტანდარტის 51-ე და 75-ე პუნქტების მოთხოვნების შესაბამისად.
13. წინამდებარე სტანდარტის თანახმად, საჯარო სექტორის ერთეულები ცალკე სეგმენტად გამოყოფენ იმ თითოეული გამოკვეთილ საქმიანობას ან საქმიანობების სახეებს, რომელთათვისაც ხდება ფინანსური ინფორმაციის წარდგენა, რათა (ა) შეფასდეს ერთეულის მიერ მისი მიზნების მიღწევისათვის განხორციელებული საქმიანობის ეფექტიანობა და (ბ) მიღებულ იქნას გადაწყვეტილებები რესურსების სამომავლო განაწილებაზე. სტანდარტის 51-75-ე პუნქტებით გათვალისწინებული ინფორმაციის გამჟღავნებასთან ერთად, ერთეულებისათვის რეკომენდირებულია დამატებითი ინფორმაციის გახსნა იმ სააღრიცხვო სეგმენტებზე, რომლებიც განისაზღვრება წინამდებარე სტანდარტით, ან თუ აუცილებლად იქნება მიჩნეული ანგარიშვალდებულების და გადაწყვეტილების მიღების მიზნებიდან გამომდინარე.

ანგარიშგების სტრუქტურა

14. უმრავლეს შემთხვევაში, საბიუჯეტო დოკუმენტებში ერთეულის საქმიანობის ძირითადი კლასიფიკაცია ასახავს იმ სეგმენტებს, რომელთა შესახებ ინფორმაცია წარედგინება ერთეულის მმართველობით ორგანოებს და ხელმძღვანელობას. უმეტეს შემთხვევაში, სეგმენტების ანგარიშგება, რომელიც წარედგინება ერთეულის მმართველობით ორგანოებს და ხელმძღვანელობას, ასევე ასახავს ინფორმაციას იმ სეგმენტებზე, რომლებიც წარდგენილია ფინანსურ ანგარიშგებებში. ეს აიხსენება იმით, რომ ერთეულის მმართველობითი ორგანოები და ხელმძღვანელობა

საჭიროებენ ინფორმაციას სეგმენტების შესახებ, რათა შეძლონ (ა) მათი მმართველობითი მოვალეობების განხორციელება და ერთეულის მიზნების მიღწევისათვის გაწეული საქმიანობის ეფექტურობის შეფასება და (ბ) ერთეულის მიერ მომავალში რესურსების განაწილების შესახებ გადაწყვეტილებების მიღება.

15. იმ საქმიანობების სახეების განსაზღვრა, რომლებიც უნდა დაჯგუფდეს როგორც ცალკეული სეგმენტი და წარდგენილ იქნას ფინანსურ ანგარიშგებებში ანგარიშგების წარდგენისა და გადაწყვეტილების მიღების მიზნით, საჭიროებს პროფესიულ განსჯას. განსჯისას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ითვალისწინებენ ისეთ საკითხებს, როგორიცაა:
 - (ა) სეგმენტის მიხედვით საანგარიშგებო ფინანსური ინფორმაციის წარდგენის მიზანი, როგორც ზემოთ მოცემულ მე-9 პუნქტშია მითითებული.
 - (ბ) საზოგადოებრიობისა და მისი არჩეული ან დანიშნული წარმომადგენლების მოლოდინი ერთეულის ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებით.
 - (გ) ფინანსური ანგარიშგების თვისობრივი მახასიათებლები, სსბასს 1-ის „ა“ დანართის შესაბამისად. აღნიშნული მახასიათებლები ასევე ჩამოთვლილია წინამდებარე სტანდარტის *მითითებებში დანერგვაზე*. ისინი მოიცავენ ერთეულის განსხვავებული სეგმენტების შესახებ ფინანსური ინფორმაციის შესაბამისობას, საიმედოობასა და დროში შესადარისობას (აღნიშნული მახასიათებლები ეფუძნება ბასსს-ს ფინანსური ანგარიშგებების მომზადების და წარდგენის საფუძვლებში მოცემულ ფინანსური ანგარიშგებების თვისობრივ მახასიათებლებს); და
 - (დ) ასახავს თუ არა ცალკეული სეგმენტის სტრუქტურა იმ საფუძვლებს, რომელზე დაყრდნობითაც ერთეულის მმართველობითი ორგანოები და ხელმძღვანელობა მოითხოვენ ფინანსურ ინფორმაციას, რათა მოახდინონ ერთეულის მიერ მისი მიზნების მიღწევისათვის გაწეული საქმიანობის შეფასება და მომავალში ერთეულის მიზნების მიღწევისათვის რესურსების განაწილებაზე გადაწყვეტილების მიღება.
16. საერთო სახელწიფოებრივ დონეზე ფინანსური ინფორმაცია ხშირად აგრეგირდება და წარდგენილია იმგვარად, რომ მასში ასახული იყოს ისეთი ასპექტები, როგორიცაა:
 - (ა) სახელმწიფოს მიერ განხორციელებული საქმიანობების ძირითადი ეკონომიკური კლასიფიკაციები - ჯანმრთელობა, განათლება, თავდაცვა და სოციალური უზრუნველყოფა

(შესაძლოა ასახული იყოს ფუნქციონალური კლასიფიკაცია „სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის“ (სფს) მიხედვით), და სკს-ების ძირითადი კომერციული საქმიანობები, მაგალითად, სახელმწიფოს საკუთრებაში არსებული ელექტროსადგურები, ბანკები და სადაზღვევო კომპანიები; ან

- (ბ) ცალკეულ მინისტრებსა ან მთავრობის წევრებს შორის მოვალეობების გამიჯვნა. ეს ხშირად, მაგრამ არა ყოველთვის ასახავს ზემოაღნიშნულ „ა“ პუნქტში მოცემულ ეკონომიკურ კლასიფიკაციებს. განსხვავებებს შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს მაშინ, როცა მინისტრების მოვალეობებში შესაძლოა შედიოდეს ეკონომიკური კლასიფიკაციის მიხედვით განსაზღვრული რამოდენიმე მიმართულება, ან ეს მიმართულებები ურთიერთგადამკვეთი იყოს.

ფუნქციონალური სეგმენტები და გეოგრაფიული სეგმენტები

17. სეგმენტების ტიპები, რომელთა შესახებ ერთეულის მმართველობითი ორგანოებისა და ხელმძღვანელებისათვის წარდგენილია ანგარიში, ხშირად მიეკუთვნება ფუნქციონალურ სეგმენტებს ან გეოგრაფიულ სეგმენტებს. წინამდებარე სტანდარტში აღნიშნული განმარტებები გამოიყენება შემდეგი მნიშვნელობით:
 - (ა) ფუნქციონალური სეგმენტი გულისხმობს ერთეულის გამოკვეთილ კომპონენტს, რომელიც მონაწილეობს შესაბამისი საქონლისა და მომსახურეობის წარმოებაში და კონკრეტული ერთეულის საერთო მისიის შესაბამისი ცალკეული ოპერაციული მიზნების მიღწევაში.
 - (ბ) გეოგრაფიული სეგმენტი არის ერთეულის გამოკვეთილი კომპონენტი, რომელიც მონაწილეობს შესაბამისი საქონლისა და მომსახურეობის წარმოებაში და ცალკეული საოპერაციო მიზნების მიღწევაში კონკრეტული გეოგრაფიული ტერიტორიის ფარგლებში.
18. სამინისტროები, ფედერალური და რეგიონალური სამსახურები ჩვეულებრივ იმართებიან მათი ფუნქციების შესაბამისად, რადგან ეს ასახავს მიდგომებს, რომლითაც ხდება: (ა) ძირითადი შედეგების განსაზღვრა; (ბ) მათი მიღწევის მონიტორინგი; (გ) რესურსების საჭიროებების განსაზღვრა და საბიუჯეტო დაგეგმვა. ისეთი ერთეულის მაგალითი, სადაც შიდა ანგარიშგება ფორმირდება ფუნქციონალური ნიშნით ან ფუნქციონალური სეგმენტების საფუძველზე, არის განათლების სამინისტრო, რომლის ორგანიზაციული სტრუქტურა და შიდა საანგარიშგებო სისტემა ასახავს საწყისი, საშუალო და უმაღლესი განათლების საქმიანობებს და შედეგებს, ცალკეული სეგმენტების სახით.

სეგმენტაციის ასეთი საფუძველი შესაძლოა დამკვიდრებულ იქნას ერთეულის შიგნით, რადგან იგულისხმება, რომ სასურველი მაჩვენებლების მისაღებად და კონკრეტული შედეგების მისაღწევად საერთო საგანმანათლებლო საქმიანობის კონკრეტული მიმართულებისათვის განსხვავებული საშუალებები და მეთოდებია საჭირო. ამასთან, ერთეულის ხელმძღვანელობას საქმიანობათა ამ მიმართულებებს შორის, რესურსების გადანაწილების მიზნით, უწევს მნიშვნელოვანი ფინანსური გადაწყვეტილებების მიღება ამგვარ შემთხვევებში სავარაუდოა, რომ ფუნქციონალური სეგმენტების მიხედვით მომზადებული გარე ანგარიშგება დააკმაყოფილებს წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებს.

19. იმის დასადგენად, თუ რომელი საქონელი და მომსახურება არის ურთიერთდაკავშირებული და უნდა იყოს თუ არა დაჯგუფებული კონკრეტულ სეგმენტში ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის, განიხილება შემდეგი ფაქტორები:
 - (ა) ერთეულის უმთავრესი საოპერაციო მიზნები, საქონელი, მომსახურება და საქმიანობის სახეები, რომლებიც უკავშირდება თითოეული ამ მიზნის მიღწევას და არის თუ არა რესურსები განაწილებული და დაგეგმილი საქონლისა და მომსახურების ჯგუფების საფუძველზე;
 - (ბ) წარმოებული საქონლის ან მომსახურების, ან განხორციელებული საქმიანობის შინაარსი;
 - (გ) წარმოების და/ან მომსახურების მიწოდების პროცესის და რეალიზაციისა და შეთავაზების პროცესის შინაარსი;
 - (დ) საქონლის ან მომსახურების მომხმარებელთა ტიპი;
 - (ე) ინფორმაცია, ასახავს თუ არა ეს იმ გზას, რომლითაც იმართება ერთეული და ხდება ფინანსური ინფორმაციის მიწოდება მაღალი რანგის ხელმძღვანელობისა და მმართველი საბჭოსათვის; და
 - (ვ) თუ მიზანშეწონილია, მარეგულირებელი გარემოს შინაარსი (მაგალითად დეპარტამენტი ან კანონშემოქმედი ორგანო) ან სახელმწიფო მმართველობითი სექტორი (მაგალითად, ფინანსური სექტორი, საბინაო-კომუნალური მეურნეობა ან საერთო მმართველობა).
20. ერთეული შესაძლოა ჩამოყალიბებული იქნას და შიდა ანგარიშგებას წარუდგენდეს მმართველობით ორგანოსა და უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობას ცალკეული რეგიონის მიხედვით, მიუხედავად ადმინისტრაციული საზღვრებისა - ეროვნული, რეგიონალური, ადგილობრივი ან სხვა. როდესაც ადგილი აქვს ამგვარ შემთხვევას, შიდა საანგარიშგებო სისტემა

შეიძლება შეესაბამებოდეს გეოგრაფიული სეგმენტის სტრუქტურას.

21. გეოგრაფიული სეგმენტის სტრუქტურა შესაძლოა გამოყენებულ იქნას იქ, სადაც, მაგალითად განათლების სამინისტროს ორგანიზაციული სტრუქტურა და შიდა ანგარიშგების სისტემა დაფუძნებულია განათლების სფეროში რეგიონების მიხედვით მიღწეულ შედეგებზე, რადგან საქმიანობის შედეგიანობისა და რესურსის განაწილების თაობაზე გადაწყვეტილებების მიღება სამინისტროს მმართველი ორგანოსა და უმაღლესი ხელმძღვანელების მიერ ეფუძნება რეგიონალურ მიღწევებსა და რეგიონალურ საჭიროებებს. ასეთი სტრუქტურა შესაძლოა გამოყენებული ყოფილიყო საგანმანათლებლო საჭიროებების განსაზღვრისას და საგანმანათლებლო მომსახურებების გაწევისას რეგიონალური ავტონომიის უზრუნველსაყოფად, ან იმიტომ, რომ საქმიანობის პირობებსა ან საგანმანათლებლო მიზნებში რეგიონების მიხედვით არსებობს არსებითი განსხვავება. ასევე შესაძლოა, ის გამოყენებული ყოფილიყო იმის გამო, რომ ხელმძღვანელობას სჯერა, ორგანიზაციული სტრუქტურა, რომელიც რეგიონალების სასარგებლოდ პასუხისმგებლობის დეცენტრალიზაციაზე დაფუძნებული, უკეთესად პასუხობს ერთეულის მიზნებს. ამგვარ შემთხვევებში, საწყის ეტაპზე ხდება რესურსების განაწილებაზე გადაწყვეტილებების მიღება და შემდეგში კონტროლდება რეგიონებში არსებული მმართველობითი ორგანოებისა და ხელმძღვანელის მიერ. გეოგრაფიული რეგიონის ფარგლებში გარკვეულ ფუნქციონალურ მიმართულებებზე რესურსების განაწილების გადაწყვეტილებების დეტალიზაცია შემდეგში წარმოებს რეგიონალური ხელმძღვანელობის მიერ და შეესაბამება ამ რეგიონის საგანმანათლებლო საჭიროებებს. ამგვარ შემთხვევებში, სავარაუდოა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული საანგარიშგებო ინფორმაცია გეოგრაფიული სეგმენტების მიხედვით ასევე დააკმაყოფილებს წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებს.
22. იმის დასადგენად, საჭიროა თუ არა ფინანსური ანგარიშგება წარდგენილ იქნას გეოგრაფიული სეგმენტების მიხედვით, განიხილულ უნდა იყოს შემდეგი ფაქტორები:
 - (ა) ეკონომიკური, სოციალური და პოლიტიკური მდგომარეობების მსგავსება განსხვავებულ რეგიონებში;
 - (ბ) კავშირი ერთეულის მთავარ მიზნებსა და განსხვავებულ რეგიონებს შორის;

- (გ) განსხვავდება თუ არა მიწოდებული მომსახურებისა და მახასიათებლებისა და საქმიანობის პირობები სხვადასხვა რეგიონებში;
- (დ) ასახავს თუ არა იგი ერთეულის მართვისა და ფინანსური ინფორმაციის მაღალი დონის ხელმძღვანელებისათვისა და მმართველობის ორგანოებისათვის წარდგენისას გამოყენებულ მიდგომას და
- (ე) კონკრეტულ რეგიონში საქმიანობის განხორციელებასთან დაკავშირებულ განსაკუთრებულ საჭიროებებს, უნარებს ან რისკებს.

მრავალჯერადი სეგმენტაცია

23. ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთეულმა შესაძლოა მმართველობით ორგანოსა და უმაღლესი დონის ხელმძღვანელობას წარუდგინოს ანგარიში სეგმენტის შემოსავლების, ხარჯების, აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ ერთზე მეტი სეგმენტის სტრუქტურის მიხედვით, მაგალითად, როგორც ფუნქციონალური ისე გეოგრაფიული სეგმენტის მიხედვით. როგორც ფუნქციონალური, ისე გეოგრაფიული სეგმენტების მიხედვით ინფორმაციის წარდგენა გარე ფინანსურ ანგარიშგებაში ხშირად იძლევა სასარგებლო ინფორმაციას, თუ ერთეულის მიერ დასახული მიზნების მიღწევა არსებითად დამოკიდებულია როგორც წარმოებულ საქონელსა და გაწეულ მომსახურებებზე, ასევე იმაზე, თუ რომელ გეოგრაფიულ სეგმენტში ხდება საქონლისა და მომსახურების მიწოდება. ანალოგიურად, საერთო სახელმწიფოს დონეზე მთავრობამ შესაძლოა განსაზღვროს ინფორმაციის გამჟღავნების საფუძველი, რომელიც (ა) ასახავს ინფორმაციას საერთო სახელმწიფოებრივი მმართველობის, სახელმწიფო სექტორის ფინანსებისა და კომერციული სექტორის შესახებ და (ბ) დამატებით უზრუნველყოფს ძირითადი სამთავრობო სექტორის ანალიზს, მაგალითად, ძირითადი მიზნის ან ფუნქციონალური ქვეკატეგორიების სეგმენტებზე ინფორმაციის გამჟღავნებას. ამგვარ შემთხვევებში, ანგარიშგებები სეგმენტების მიხედვით შესაძლოა წარდგენილ იქნას განცალკევებულად, ან მატრიცის სახით. ამასთან, სეგმენტის საანგარიშგებო პირველადი და მეორადი სტრუქტურა შესაძლოა გამოყენებულ იქნას მხოლოდ მაშინ, როდესაც მეორად სეგმენტებზე გახსნილია შეზღუდული მოცულობის ინფორმაცია.

საანგარიშგებო სტრუქტურები

24. როგორც ზემოთ აღინიშნა, უმეტეს შემთხვევაში, სეგმენტები, რომლის მიხედვითაც ანგარიშგება შიდა დონეზე არის წარდგენილი ერთეულის მმართველი ორგანოს ან

ხელმძღვანელისათვის, ერთეულის წარსული საქმიანობის ეფექტიანობის შესაფასებლად და რესურსების განაწილების შესახებ სამომავლო გადაწყვეტილებების მისაღებად, შესაბამისობაში იქნება საბიუჯეტო დოკუმენტებით გათვალისწინებულ სეგმენტებთან და ასევე გამოყენებული იქნება გარე საანგარიშგებო მიზნებისათვის ამ სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევებში, ერთეულის შიდა ანგარიშგება მმართველობით ორგანოსთან და უმაღლეს ხელმძღვანელობასთან შესაძლოა ისეთნაირად იქნას სტრუქტურირებული, რომ აგრეგირება და მონაცემების ასახვა მოხდეს ისე, რომ შესაძლებელი გახდეს ბიუჯეტიდან დაფინანსებული ერთეულის, სახელმწიფო კომერციული საწარმოს ან სხვა კომერციულ საქმიანობასთან დაკავშირებული შემოსავლების, ხარჯების, აქტივებისა და ვალდებულებების განცალკევება. ფინანსურ ანგარიშგებაში სეგმენტის შესახებ ინფორმაციის ასახვა მხოლოდ აღნიშნულ სეგმენტების მიხედვით ვერ უპასუხებს წინამდებარე სტანდარტის მიზნებს. ამის მიზეზი ის არის, რომ აღნიშნული სეგმენტები არ შეიცავს მომხმარებლისათვის მნიშვნელოვან ინფორმაციას, მაგალითად, ინფორმაცია ერთეულის საქმიანობის ეფექტიანობაზე მისი ძირითადი მიზნების მიღწევის კუთხით. სსბასს 22, *სახელმწიფო მმართველობის სექტორის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება*, მოიცავს მოთხოვნებს მთავრობებისადმი, რომლებიც ირჩევენ გაამჟღავნონ ინფორმაცია სახელმწიფო მმართველობის სექტორის (სმს) შესახებ ანგარიშგების სტატისტიკურ საფუძვლებში ასახული განმარტების მიხედვით.

25. ზოგიერთ შემთხვევებში, დეტალიზებული ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც წარედგინება მმართველობით ორგანოს და ხელმძღვანელობას, შეიძლება არ შეიცავდეს ინფორმაციას ხარჯების, შემოსავლების, აქტივებისა და ვალდებულების ფუნქციონალური, გეოგრაფიული სეგმენტის ან საქმიანობის სხვა სახეობის მიხედვით. ამგვარი ანგარიშგებები შესაძლოა მომზადებული იქნას დანახარჯების მუხლების მიხედვით ასახვის მიზნით (მაგალითად, ხელფასები, იჯარა, მოწოდებული საქონელი, კაპიტალის დაზანდებები), საბიუჯეტო ასიგნებებისა ან სხვა დაფინანსებას ან დანახარჯების დამტკიცების მოდელის შესაბამისად, რომელიც გამოიყენება ერთეულთან მიმართებაში. ამას შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს მაშინ, როდესაც მმართველობით ორგანოსთან და ხელმძღვანელობასთან ფინანსური ანგარიშგების მიზანია ხარჯების ლიმიტების დაცვის დემონსტრირება, და არა (ა) ერთეულის ძირითადი საქმიანობის ეფექტიანობის შეფასება მისი მიზნების მიღწევის კუთხით (ბ) მომავალში რესურსების განაწილებაზე გადაწყვეტილებების მიღება. როდესაც მმართველობით ორგანოსთან და ხელმძღვანელობასთან შიდა

ანგარიშგება შედგენილია დადგენილ მოთხოვნებთან შესაბამისობის დადასტურების მიზნით, გარე ანგარიშგება, რომელიც მომზადებული იქნება იმავე საფუძველზე, რაზეც ეყრდნობა შიდა ანგარიშგება, ვერ უპასუხებს წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებს.

26. როდესაც ერთეულის შიდა საანგარიშგებო სტრუქტურა ვერ პასუხობს წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებს, გარე ანგარიშგების მიზნებისთვის ერთეულს სჭირდება იმ სეგმენტების დადგენა, რომლებიც დააკმაყოფილებს სეგმენტის განმარტებას მე-9 პუნქტის მიხედვით და იმ აუცილებელი ინფორმაციის წარდგენა, რომელიც 51-75 პუნქტებით არის მოთხოვნილი.

სეგმენტის შემოსავლების, ხარჯების, აქტივების, ვალდებულებებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტება

27. წინამდებარე სტანდარტში გამოიყენება დამატებითი ტერმინები შემდეგი მნიშვნელობით:

სეგმენტის სააღრიცხვო პოლიტიკა არის სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც მიღებულია იმისთვის, რომ მოხდეს კონსოლიდირებული ჯგუფის ან ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებების მომზადება და წარდგენა, ასევე, ის სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც უშუალოდ უკავშირდება სეგმენტის მიხედვით ანგარიშგებებს.

სეგმენტის აქტივები არის საოპერაციო აქტივები, რომლებიც გამოყენებულია სეგმენტის მიერ თავის საოპერაციო საქმიანობაში და რომლებიც ან უშუალოდ მიეკუთვნება სეგმენტს, ან შესაძლოა მიკუთვნებული იყოს სეგმენტისათვის, შესაბამისი დასაბუთების საფუძველზე.

თუ სეგმენტის შემოსავლები მოიცავს საპროცენტო ან დივიდენდიდან მიღებულ შემოსავალს, მაშინ სეგმენტის აქტივები მოიცავს იმ დებიტორულ დავალიანებებს, გაცემულ სესხებს, ინვესტიციებს ან სხვა აქტივებს, რომლებსაც უკავშირდება შემოსავლები.

სეგმენტის აქტივები არ მოიცავს მოგების გადასახადს ან მოგების გადასახადის ეკვივალენტურ აქტივებს, რომლებიც აღიარებულია იმ სააღრიცხვო სტანდარტებით და ეხება მოგების გადასახადის ან მისი ეკვივალენტის გადახდის ვალდებულებას.

სეგმენტის აქტივები მოიცავს წილობრივი მონაწილეობის მეთოდით აღრიცხულ ინვესტიციებს მხოლოდ მაშინ, როდესაც წმინდა ნამეტი (დეფიციტი) ამგვარი ინვესტიციებიდან ჩართულია სეგმენტის შემოსავლებში. სეგმენტის აქტივები მოიცავს ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილის წილს ერთობლივად

კონტროლირებული ერთეულის ოპერაციულ აქტივებში, რომელიც აღირიცხება პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდით სსბასს 8-ს, *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა*, შესაბამისად.

სეგმენტის აქტივები განისაზღვრება იმ შეფასებული რეზერვების გამოკლებით, რომლებიც ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებაში ასახულია როგორც პირდაპირი ურთიერთჩათვლები.

სეგმენტის ხარჯი არის სეგმენტის საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯი, რომელიც უშუალოდ მიეკუთვნება სეგმენტს; და ხარჯის შესაბამისი ნაწილი, რომელიც შესაძლოა დასაბუთებულად მიეკუთვნოს სეგმენტს. მათ შორის ხარჯები, რომლებიც უკავშირდება საქონლის და მომსახურებების გარე მხარეებისათვის მიწოდებას და იმავე ერთეულის სხვა სეგმენტებთან წარმოებულ ოპერაციებთან დაკავშირებულ ხარჯებს. სეგმენტის ხარჯი არ მოიცავს:

- (ა) პროცენტს, მათ შორის, სხვა სეგმენტებიდან მიღებული ავანსების და სესხების პროცენტს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სეგმენტის ოპერაციული საქმიანობა ძირითადად ფინანსური შინაარსისაა;
- (ბ) ინვესტიციების გაყიდვით მიღებულ ზარალს ან ვალდებულების დაფარვით მიღებულ ზარალს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სეგმენტის ოპერაციული საქმიანობა ძირითადად ფინანსური შინაარსისაა;
- (გ) ერთეულის წილს ასოცირებული ერთეულის, ერთობლივ საქმიანობის ან სხვა ინვესტიციის წმინდა დეფიციტში ან ზარალში, რომელიც აღრიცხულია წილობრივი მონაწილეობის მეთოდით;
- (დ) მოგების გადასახადს ან მოგების გადასახადის ეკვივალენტურ ხარჯებს, რომლებიც აღიარებულია აღრიცხვის იმ სტანდარტებით, რომლებიც ეხება მოგების გადასახადის ან მისი ეკვივალენტის გადახდის ვალდებულებას; ან
- (ე) საერთო ადმინისტრაციული ხარჯებს, ცენტრალური ოფისის ხარჯებს და სხვა ხარჯებს, რომლებიც წარმოიქმნა ერთეულის დონეზე და მიეკუთვნება მთლიანად ერთეულს. თუმცა, ხარჯები ზოგჯერ წარმოიქმნება სეგმენტის მაგივრად ერთეულის დონეზე. ამგვარი თანხები არის სეგმენტის ხარჯები, თუ ისინი უკავშირდება სეგმენტის საოპერაციო საქმიანობას და შესაძლოა უშუალოდ ან დასაბუთებულად მიეკუთვნოს სეგმენტს.

სეგმენტის ხარჯები მოიცავს ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილე წილს ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის დანახარჯებში, რომელიც აღრიცხულია პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდით სსბასს 8-ის, *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა*, შესაბამისად.

სეგმენტის ვალდებულებები - არის ის საოპერაციო ვალდებულებები, რომელიც წარმოიქმნა სეგმენტის საოპერაციო საქმიანობიდან და რომელიც სეგმენტს მიეკუთვნება პირდაპირ ან დასაბუთებულად მიკუთვნებულ იქნა სეგმენტისათვის.

თუ სეგმენტის დანახარჯი მოიცავს საპროცენტო ხარჯს, მაშინ სეგმენტის ვალდებულებები მოიცავს იმ ვალდებულებებსაც, საიდანაც წამოიშვა საპროცენტო ხარჯი.

სეგმენტის ვალდებულებები მოიცავს ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილის წილს ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის ვალდებულებებში, რომელიც აღრიცხულია პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდით სსბასს 8-ის, *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა*, შესაბამისად.

სეგმენტის ვალდებულებები არ მოიცავს მოგების გადასახადს ან მოგების გადასახადის ეკვივალენტ ვალდებულებებს, რომლებიც აღიარებულია აღრიცხვის იმ სტანდარტებით, რომლებიც ეხება მოგების გადასახადის ან მისი ეკვივალენტის გადახდის ვალდებულებას.

სეგმენტის შემოსავლები - არის შემოსავლები, რომლებიც წარმოდგენილია ერთეულის საქმიანობის ფინანსური შედეგების შესახებ ანგარიშში, რაც უშუალოდ მიეკუთვნება სეგმენტს და ერთეულის შემოსავლების შესაბამისი ნაწილი, რომელიც დასაბუთებულად შესაძლოა მიკუთვნებული იქნას სეგმენტისათვის, როგორც საბიუჯეტო ასიგნებების ისე გრანტების, ტრანსფერების, ჯარიმების ან გარე კლიენტებზე გაყიდვებიდან მიღებული შემოსავლების, ან იმავე ერთეულის სხვა სეგმენტებთან ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლების სახით. სეგმენტის შემოსავლები არ მოიცავს:

- (ა) საპროცენტო ან დივიდენდებიდან შემოსავალს, მათ შორის, საპროცენტო შემოსავალს, რომელიც მიღებულია სხვა სეგმენტებზე გაცემული ავანსიდან ან სესხიდან, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სეგმენტის ოპერაციული საქმიანობა ძირითადად ფინანსური შინაარსისაა; ან
- (ბ) მოგებას ინვესტიციების გაყიდვიდან ან მოგებას ვალის დაფარვიდან, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სეგმენტის ოპერაციული საქმიანობა ძირითადად ფინანსური შინაარსისაა.

სეგმენტის შემოსავლები მოიცავს ერთეულის წილს ასოცირებული ერთეულის, ერთობლივი საქმიანობის ან სხვა ინვესტიციების წმინდა ნამეტში (დეფიციტში), რომლებიც აღრიცხულია წილობრივი მონაწილეობის მეთოდით, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს მუხლები ჩართულია კონსოლიდირებული ან ერთეულის მთლიან შემოსავლებში.

სეგმენტის შემოსავლები მოიცავს მონაწილის წილს ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის შემოსავლებში, რომელიც აღრიცხულია პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდით, სსბასს 8-ის, *ერთობლივ საქმიანობაში* “*მონაწილეობა*, შესაბამისად.

სეგმენტს მიკუთვნებული მუხლები

28. სეგმენტის შემოსავლის, სეგმენტის ხარჯის, სეგმენტის აქტივების და სეგმენტის ვალდებულებების განმარტებები მოიცავს ისეთი მუხლებით გათვალისწინებულ თანხებს, რომლებიც ან პირდაპირ მიეკუთვნება სეგმენტს, ან შესაძლებელია სეგმენტზე დასაბუთებულად იქნას მიკუთვნებული.
29. ერთეული შიდა ფინანსურ საანგარიშგებო სისტემას განიხილავს, როგორც საწყის წერტილს იმ მუხლების განსაზღვრისათვის, რომლებიც შესაძლოა პირდაპირ ან დასაბუთებულად მიეკუთვნოს სეგმენტებს, ანუ, თუ საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშებისათვის აღებულია სეგმენტები, რომლებიც გამოიყენება შიდა ანგარიშგების მიზნებისათვის, ან ჩამოყალიბებულია მათ საფუძველზე, მიიჩნევა, რომ თანხები, რომლებიც განსაზღვრული იყო სეგმენტების მიხედვით შიდა ფინანსური ანგარიშგების მიზნით, პირდაპირ ან დასაბუთებულად მიეკუთვნება სეგმენტებს, სეგმენტის შემოსავლის, ხარჯის, აქტივებისა და ვალდებულებების დადგენისას.
30. ზოგიერთ შემთხვევაში, შემოსავალი, ხარჯი, აქტივები ან ვალდებულებები შესაძლოა განაწილებული იქნას სეგმენტებზე შიდა ფინანსური ანგარიშგების მიზნით იმ საფუძველზე, რომელიც გასაგებია ერთეულის ხელმძღვანელობისათვის, მაგრამ რომელიც ფინანსური ანგარიშგების გარე მომხმარებლის მიერ შესაძლოა მიჩნეული იქნას სუბიექტურად, დაუსაბუთებლად ან რთულად გასაგებად. ამგვარი განაწილება არ იქნება საკმარისად დასაბუთებული წინამდებარე სტანდარტში მოყვანილი სეგმენტის შემოსავლის, სეგმენტის ხარჯის, სეგმენტის აქტივების და სეგმენტის ვალდებულებების განმარტებების მიხედვით და საპირისპიროდ, ერთეულმა შესაძლოა გადაწყვიტოს, არ გაანაწილოს შემოსავლების, ხარჯების, აქტივების ან ვალდებულების რომელიმე მუხლი შიდა ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის ზოგიერთი ელემენტი, მაშინაც კი როდესაც

ამისათვის არსებობს საკმარისი საფუძველი. ამგვარი მუხლი განაწილდება წინამდებარე სტანდარტში მოცემული სეგმენტის შემოსავლის, სეგმენტის ხარჯის, სეგმენტის აქტივების და სეგმენტის ვალდებულებების განმარტებების მიხედვით.

31. საჯარო სექტორის ერთეულებმა, როგორც წესი, შესაძლოა განსაზღვრონ (ა) საქონლისა და მომსახურების გარკვეული ჯგუფების მიწოდების ან გარკვეული საქმიანობის სახეების განხორციელების ღირებულება; (ბ) აქტივები, რომლებიც აუცილებელია აღნიშნული საქმიანობების განსახორციელებლად. აღნიშნული ინფორმაცია საჭიროა მიზნების დაგეგმვისა და კონტროლისათვის. თუმცა, ხშირ შემთხვევაში, სახელმწიფო ორგანოებისა და საჯარო სექტორის სხვა ერთეულების ოპერაციები დაფინანსებულია „ჯგუფების“ ან „მუხლების მიხედვით“ ასიგნებების საფუძველზე, რაც ახასიათებს ძირითადი ხარჯების სახეებს. აღნიშნული „ჯგუფების“ და „მუხლების“ მიხედვით დაფინანსება შესაძლოა არ იყოს დაკავშირებული სპეციფიური მომსახურების სახესთან, საქმიანობის ფუნქციონალურ მიმართულებასთან ან გეოგრაფიულ რეგიონებთან. ზოგიერთ შემთხვევაში, შესაძლოა არ იყოს შესაძლებელი პირდაპირ ან დასაბუთების გზით შემოსავლები გავანაწილოთ სეგმენტზე. ანალოგიურად, შეუძლებელია, ზოგიერთი აქტივი, ხარჯი და ვალდებულება პირდაპირ ან დასაბუთების გზით მიეკუთვნოს ინდივიდუალურ სეგმენტებს, რადგან ისინი უზრუნველყოფენ ფართო სპექტრის საქმიანობებს სხვადასხვა სეგმენტების მიერ მომსახურების მიწოდების მიზნით ან პირდაპირ მიეკუთვნება საერთო ადმინისტრაციულ საქმიანობებს, რაც არ არის განსაზღვრული როგორც ცალკე სეგმენტი. სეგმენტებზე არ მიკუთვნებული და მათზე გაუნაწილებელი შემოსავალი, ხარჯი, აქტივები და ვალდებულებები აისახება როგორც გაუნაწილებელი თანხა სეგმენტების შესახებ გახსნილი ინფორმაციისა და ერთეულის ერთობლივი შემოსავლების ურთიერთშეჯერებისას, როგორც ეს განსაზღვრულია წინამდებარე სტანდარტის 64-ე პუნქტით.
32. მთავრობებსა და სახელმწიფო ორგანოებს შეუძლიათ ურთიერთობა დაამყარონ კომერციული სექტორის ერთეულებთან საქონლის და მომსახურებების მისაწოდებლად, ან სხვა საქმიანობების განსახორციელებლად. ზოგიერთ ქვეყანაში ამგვარი ურთიერთკავშირები იღებს ერთობლივი საქმიანობის, ან ასოცირებულ ერთეულში ინვესტიციის ფორმას, რაც ასეთ შემთხვევაში, აღირიცხება წილობრივი მონაწილეობის მეთოდით. სეგმენტის შემოსავლები მოიცავს სეგმენტის წილს წილობრივი მონაწილეობის მეთოდით აღრიცხულ წმინდა ნამეტში (დეფიციტში), იმ შემთხვევაში, თუ შემოსავლები პირდაპირ ან დასაბუთების გზით მიეკუთვნება სეგმენტს. მსგავს პირობებში,

სეგმენტის შემოსავალი და სეგმენტის ხარჯი მოიცავს ერთობლივად კონტროლირებული ერთეულის შემოსავლებსა და ხარჯებში სეგმენტის წილსაც, რომელიც აღრიცხულია პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდით.

სეგმენტის აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავალი და ხარჯი

33. სეგმენტის აქტივების მაგალითებს მიეკუთვნება მიმდინარე აქტივები, რომლებიც გამოყენებულია სეგმენტის საოპერაციო საქმიანობაში: ძირითადი საშუალებები, აქტივები, რომლებიც ფინანსური იჯარის ობიექტია და არამატერიალური აქტივები. თუ გაუფასურების ან ამორტიზაციის განსაკუთრებული მუხლი ჩართულია სეგმენტის ხარჯში, შესაბამისი აქტივი ასევე შესულია სეგმენტის აქტივებში. სეგმენტის აქტივები არ მოიცავს აქტივს, რომლებიც გამოყენებულია მთლიანად ერთეულისათვის ან სათაო ოფისისათვის. მაგალითად:

- (ა) განათლების სამინისტროს ცენტრალური ადმინისტრაციული განყოფილების ოფისი არ შედის სეგმენტებში, რომლებიც ასახავენ დაწყებითი, საშუალო და უმაღლესი განათლების მომსახურებების მიწოდებას, ან
- (ბ) საპარლამენტო ან სხვა წარმომადგენლობითი ორგანოს შენობა არ შედის სეგმენტებში, რომლებიც ასახავენ ძირითად საქმიანობების ფუნქციონალურ მიმართულებებს - განათლებას, ჯანდაცვას და თავდაცვას - როდესაც ანგარიშგება ხდება საერთო სახელმწიფოებრივ დონეზე.

სეგმენტის აქტივები მოიცავს საოპერაციო აქტივებს, რომლებიც საერთოა ორი ან მეტი სეგმენტისათვის, თუ განაწილებისათვის არსებობს შესაბამისი დასაბუთება.

34. სახელმწიფოს ან სხვა ერთეულის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებები შესაძლოა მოიცავდეს ერთეულებს, რომლებიც შეძენილია ისე, რომ არსებობს შეძენილი საქმიანი რეპუტაციის/გუდვილის აღრიცხვის საფუძველი (შეძენილი ერთეულის აღრიცხვის სახელმძღვანელო პრინციპები ასახულია ფასს 3-ში, *ბიზნესის გაერთიანებები*). ამგვარ შემთხვევებში სეგმენტის აქტივები მოიცავს გუდვილს, რომელიც პირდაპირ ან დასაბუთებულად მიეკუთვნება სეგმენტს და სეგმენტის ხარჯი მოიცავს შესაბამისი გუდვილის ღირებულების ამორტიზაციას.
35. სეგმენტის ვალდებულებების მაგალითები მოიცავს ვაჭრობას და სხვა კრედიტორულ დავალიანებებს, ვალდებულებების დარიცხვას, მოსახლეობისათვის მომავალში ნაწილობრივ სუბსიდირებული საქონლისა და მომსახურებების მიწოდებისათვის მიღებულ ავანსს, რეზერვებს პროდუქციის ხარისხზე გაცემული გარანტიისათვის, რომელიც წარმოადგენს

ერთეულის კომერციული საქმიანობის შედეგს და სხვა პრეტენზიებს, რომლებიც უკავშირდება საქონლისა და მომსახურების მიწოდებას. სეგმენტის ვალდებულებები არ მოიცავს ისეთ აქტივებთან დაკავშირებულ სესხებს და ვალდებულებებს, რომლებიც წარმოადგენს ფინანსური იჯარის ობიექტს და სხვა ვალდებულებებს, რომლებიც აღებულია ფინანსური და არასაოპერაციო მიზნებისთვის. თუ პროცენტის ხარჯი შესულია სეგმენტის ხარჯში, შესაბამისი ვალდებულებები, რომლებზეც დარიცხულია პროცენტი, მიეკუთვნება სეგმენტს.

36. იმ სეგმენტის ვალდებულებები, რომელთა საქმიანობები ძირითადად ფინანსური შინაარსის არ არის, არ მოიცავს აღებულ სესხებს და მსგავს ვალდებულებებს, რადგან სეგმენტის შემოსავლები და ხარჯები არ მოიცავს ფინანსურ ამონაგებებს და ხარჯებს. მეტიც, რადგან სესხები ხშირად გაიცემა სათაო ოფისის ან სესხების გამცემი ცენტრალური ორგანოს მიერ ერთეულის ან საერთოდ სახელმწიფოსათვის, ხშირად შეუძლებელია სეგმენტზე იმ ვალდებულებების პირდაპირი ან დასაბუთებულად განაწილება, რომლებზეც მიღებული იქნება პროცენტი. თუმცა, თუ ერთეულის ფინანსური საქმიანობა წარმოადგენს ცალკე სეგმენტს, რასაც შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს საერთო სახელმწიფო დონეზე, „ფინანსური“ სეგმენტის ხარჯებში აღირიცხება საპროცენტო ხარჯი, ხოლო შესაბამისი ვალდებულებები აღირიცხება სეგმენტის ვალდებულებებში.
37. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტები შესაძლოა მოითხოვდნენ შეძენილი ერთეულის იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების ცვლილების განხორციელებას (იხილეთ, მაგალითად ფასს 3). სეგმენტის აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასებები მოიცავს ცვლილებას იმ შესაფასებელი იდენტიფიცირებადი სეგმენტის აქტივების და ვალდებულებების თავდაპირველ საბალანსო ღირებულებებში, რომლებიც მიღებულია ერთეულის გაერთიანების გზით შეძენისას და აღრიცხულია როგორც შესყიდვა, მაშინაც კი, როდესაც ამგვარი ცვლილება მხოლოდ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ისახავს მიზნად და არ აისახება არც მაკონტროლებელი ერთეულის ინდივიდუალურ და არც კონტროლირებული ერთეულის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამის მსგავსად, თუ ძირითადი საშუალებები შეძენის შემდგომ გადაფასდება სსბასს 17-ში, ძირითადი საშუალებები, ასახული გადაფასების ღირებულების მოდელის შესაბამისად, მაშინ სეგმენტის აქტივების შეფასება ასახავს ამ გადაფასებებს.

38. ზოგიერთ ქვეყანაში, მთავრობა ან სახელმწიფო ერთეული შესაძლოა აკონტროლებდეს სახელმწიფო კომერციულ საწარმოს ან სხვა ერთეულს, რომელიც საქმიანობს კომერციულ საფუძვლებზე და არის მოგების გადასახადითა და მოგების გადასახადის ეკვივალენტური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი. ასეთ ერთეულებს მოეთხოვებათ გამოიყენონ ისეთი სააღრიცხვო სტანდარტები, როგორიცაა ბასს 12, *საშემოსავლო გადასახადები*, რომლებიც განსაზღვრავს მოგების გადასახადების ან მოგების გადასახადების ეკვივალენტის ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში ასახვის წესს. ამგვარი სტანდარტები შესაძლოა მოითხოვდეს მოგების გადასახადიდან ან მისი ეკვივალენტიდან წარმოქმნილი აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებას იმ ხარჯების გათვალისწინებით, რომლებიც აღიარებულია მიმდინარე პერიოდში და ექვემდებარება გადახდას ან ამოღებას მომავალში. ამგვარი აქტივები და ვალდებულებები არ შედის სეგმენტის აქტივებში ან სეგმენტის ვალდებულებებში, რადგან ისინი წარმოადგენენ მთლიანად ერთეულის საქმიანობისა და ერთეულის დაბეგვრის მოქმედი სისტემის შედეგს. თუმცა, აქტივები, რომლებიც წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონტროლირებად მისაღებ საგადასახადო შემოსავალს, შევა ამ ორგანოს სეგმენტის აქტივებში, თუ შესაძლებელია მათი პირდაპირი მიკუთვნება, ან დასაბუთებულია გადანაწილება ამ სეგმენტისათვის
39. ხარჯის გადანაწილების ზოგიერთი სახელმძღვანელო პრინციპი შესაძლოა შეგვხდეს სხვა სსბასს-ებში. მაგალითად, სსბასს 12, *სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები*, მოიცავს სასაქონლო მატერიალური ფასეულობებისათვის ხარჯების მიკუთვნებისა და განაწილების სახელმძღვანელო მითითებებს, ხოლო სსბასს 11, *სამშენებლო ხელშეკრულებები*, შეიცავს სამშენებლო ხელშეკრულებებისთვის ხარჯების მიკუთვნებისა და განაწილების სახელმძღვანელო მითითებებს. ეს მითითებები შესაძლოა სასარგებლო იყოს სეგმენტზე დანახარჯების მიკუთვნებისა და განაწილებისთვის.
40. სსბასს 2, *ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება*, მოიცავს მითითებებს ანგარიშგებაში საბანკო ოვერდრაფტის, როგორც ფულადი სახსრების კომპონენტის ან ნასესხები ფულადი სახსრების ასახვის თაობაზე.
41. ერთიანი სახელმწიფოებრივი დონის, ასევე და ზოგი სხვა მაკონტროლებელი ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებები მოითხოვს რიგი ისეთი ცალკეული ერთეულის კონსოლიდაციას, როგორიცაა: სამინისტროები, სახელმწიფო ერთეული და სახელმწიფო კომერციული საწარმოები. ამ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებისას, კონტროლირებულ

ერთეულებს შორის ოპერაციები და ნაშთები გამორიცხული იქნება სსპასს 6-ის, *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება*, შესაბამისად, თუმცა, სეგმენტის შემოსავალი, სეგმენტის ხარჯი, სეგმენტის აქტივები და სეგმენტის ვალდებულებები განისაზღვრება ერთ ეკონომიკურ ერთეულში შემავალ სხვადასხვა ერთეულებს შორის ოპერაციებისა და ნაშთების გამორიცხვამდე, როგორც კონსოლიდაციის პროცესის ნაწილი, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ამგვარი ერთეულის შიდა ერთეულებს შორის არსებულ ნაშთებსა და ოპერაციებს ადგილი აქვს ერთი სეგმენტის ფარგლებში.

42. მიუხედავად იმისა, რომ მთლიანად ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებისა და წარმოდგენისთვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა ასევე წარმოადგენს სეგმენტის სააღრიცხვო პოლიტიკის განმსაზღვრელსაც, სეგმენტის ანგარიშგების პოლიტიკა მოიცავს დამატებით მითითებებს, რომელიც უკავშირდება უშუალოდ სეგმენტის ანგარიშგებას, როგორიცაა სეგმენტებს შორის ტრანსფერების ფასწარმოქმნა და ამონაგების და ხარჯების სეგმენტებზე განაწილების საფუძვლები.

სეგმენტის სააღრიცხვო პოლიტიკა

43. **სეგმენტის ინფორმაცია უნდა მომზადდეს იმ სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, რომელიც მიღებულია კონსოლიდირებული ჯგუფის ან ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებების მოსამზადებლად და წარსადგენად.**
44. მიიჩნევა, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც ერთეულის მმართველობით ორგანოს და ხელმძღვანელობას აქვს არჩეული კონსოლიდირებულ ან ერთეულის ფართო ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებისას, არის ის პოლიტიკა, რომელსაც ერთეულის მმართველობითი ორგანო და ხელმძღვანელობა ყველაზე მისაღებად მიიჩნევს გარე ანგარიშგების მიზნებისათვის. რადგან სეგმენტის შესახებ ინფორმაციის მიზანი არის ფინანსური ანგარიშგებების მომხმარებელთა დახმარება, რომ მათ უკეთ გაიგონ და გააკეთონ უფრო ინფორმირებული შეფასებები მთლიანად ერთეულის შესახებ, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს სეგმენტის შესახებ ინფორმაციის მომზადებისას ანგარიშგების იმ პოლიტიკის გამოყენებას, რომელიც მმართველობითმა ორგანომ და ხელმძღვანელობამ აირჩიეს კონსოლიდირებული ან ერთეულის საერთო ფინანსური ანგარიშგებების მოსამზადებლად. აღნიშნული არ ნიშნავს, რომ კონსოლიდირებული ან ერთეულის ანგარიშგებისას გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოყენებული უნდა იქნას სეგმენტებისათვის ისე, თითქოს სეგმენტები ინდივიდუალური ანგარიშვალდებული ერთეულები იყოს. მთელი ერთეულის დონეზე კონკრეტული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებისას

გაკეთებული დეტალური გაანგარიშებები შესაძლოა განაწილდეს სეგმენტებზე, თუ ამისათვის არსებობს გონივრული დასაბუთება. მაგალითად, თანამშრომლის კუთვნილი ანაზღაურების გაანგარიშებები, ხშირად კეთდება მთლიანად ერთეულისათვის, მაგრამ მთლიანად ერთეულის დონეზე გაანგარიშებული ციფრები შესაძლოა განაწილდეს სეგმენტებზე, სეგმენტების ხელფასებისა და დემოგრაფიული მაჩვენებლების საფუძველზე.

45. როგორც 42-ე პუნქტშია აღნიშნული, შესაძლოა საჭირო გახდეს ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკის ჩამოყალიბება, რომელიც შეეხება უშუალოდ ისეთ საერთო ორგანიზაციულ საკითხებს, როგორიცაა მაგალითად, სეგმენტებს შორისი ფასწარმოქმნა. სსბასს 1 მოითხოვს სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ ინფორმაციის გახსნას, რაც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების გასაგებად. აღნიშნული მოთხოვნების შესაბამისად, შესაძლებელია აუცილებელი გახდეს ცალკეული სეგმენტისათვის დამახასიათებელი სააღრიცხვო პოლიტიკის გახსნა.
46. აღნიშნული სტანდარტი იძლევა შესაძლებლობას გაიხსნას დამატებითი ინფორმაცია იმ სეგმენტებზე, რომელიც მომზადებულია იმ სააღრიცხვო პოლიტიკით, რომელიც განსხვავდება ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების კონსოლიდაციისათვის, ან ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებებისთვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისაგან, იმ პირობით თუ:
 - (ა) ინფორმაცია მნიშვნელოვანია საქმიანობის შედეგიანობის შეფასებისა და გადაწყვეტილების მიღების მიზნებისთვის და
 - (ბ) წინამდებარე დამატებითი ინფორმაციის შეფასების საფუძველები ნათლად არის აღწერილი.

ერთობლივი აქტივები

47. აქტივები, რომლებიც ერთობლივად არის გამოყენებული ორი ან მეტი სეგმენტის მიერ, განაწილებული უნდა იქნას სეგმენტებზე იმ შემთხვევაში და მხოლოდ მაშინ, თუ მათთან დაკავშირებული შემოსავლები და ხარჯები ასევე განაწილებულია ამ სეგმენტებზე.
48. მიდგომა, რომლითაც უნდა მოხდეს აქტივის, ვალდებულების, შემოსავლისა და ხარჯის მუხლების განაწილება სეგმენტებზე, დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორიცაა იმ მუხლების შინაარსი, სეგმენტის მიერ განხორციელებული საქმიანობის სახეები და სეგმენტის შედარებითი ავტონომია. შეუძლებელია ან არამიზანშეწონილია განისაზღვროს განაწილების ერთიანი საფუძველი, რომელიც გამოყენებული იქნება ყველა ერთეულის მიერ. ასევე არამიზანშეწონილია იძულებით მოხდეს ერთეულის იმ აქტივის, ვალდებულების, შემოსავლის და ხარჯის მუხლების

განაწილების იძულება, რომლებიც ერთდროულად მიეკუთვნება ორ ან მეტ სეგმენტს, თუ ამგვარი განაწილების ერთადერთი საფუძველი განუსაზღვრელია ან რთულად გასაგებია. იმავდროულად, სეგმენტის შემოსავლის, ხარჯის, აქტივების და ვალდებულებების განმარტებები ურთიერთდაკავშირებულია და საბოლოოდ მიღებული განაწილებები ურთიერთწინააღმდეგობაში არ უნდა იყოს. ამდენად, ერთობლივად გამოყენებული აქტივები მაშინ არის განაწილებული სეგმენტებზე, თუ შესაბამისი შემოსავლები და ხარჯები ასევე განაწილებულია ამ სეგმენტებზე. მაგალითად, აქტივი შესულია სეგმენტის აქტივებში მაშინ და მხოლოდ მაშინ, თუ დაკავშირებული ამორტიზაცია ან გაუფასურების თანხა ჩართულია სეგმენტის ხარჯების შეფასებაში.

ახლად იდენტიფიცირებული სეგმენტები

49. თუ მიმდინარე პერიოდისთვის სეგმენტი პირველად არის განმარტებული როგორც სეგმენტი, მაშინ წინა პერიოდის სეგმენტის მონაცემები, რომლებიც შედარების მიზნებისთვის იქნა წარმოდგენილი, გადახედით უნდა იქნას, რათა ახალი სეგმენტი ანგარიშგებაში ასახოს, როგორც ცალკე სეგმენტი, გარდა ისეთი შემთხვევისა, როდესაც ამგვარი რამის გაკეთება პრაქტიკულად შეუძლებელია.
50. ახალი სეგმენტები ფინანსურ ანგარიშგებებში შესაძლოა აღრიცხულ იქნას სხვადასხვა შემთხვევაში. ერთეულს შეუძლია შეცვალოს მისი შიდა ანგარიშგების სტრუქტურა, მაგალითად, ფუნქციონალური სეგმენტიდან გეოგრაფიულ სეგმენტზე გადასვლის კვალობაზე, ხელმძღვანელობამ ასეთი სტრუქტურა შეიძლება მიიჩნიოს გარე ანგარიშგების მიზნებისათვის გამოსადეგად. ერთეულს ასევე შეუძლია განახორციელოს მნიშვნელოვანი ახალი ან დამატებითი საქმიანობები, ან გაზარდოს გარე მხარის მიერ მოწოდებული იმ მომსახურების ხვედრითი წილი, რომლითაც მანამდე ხორციელდებოდა შიდა მხარდაჭერის სამსახურის მიერ. ამგვარ შემთხვევებში, ახალი სეგმენტები შესაძლოა წარდგენილ იქნას პირველად ზოგადი დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებებში. ასეთ დროს, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ წინა პერიოდის შედარებითი მონაცემი ხელახლა იქნას წარმოდგენილი მიმდინარე სეგმენტის სტრუქტურის დახასიათებისათვის, იმ პირობით, თუ ეს შესაძლებელია.

განმარტებითი შენიშვნები

51. 52-75-ე პუნქტებში მითითებული ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები გამოყენებულ უნდა იქნას თითოეული სეგმენტისათვის.

52. ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია თითოეული სეგმენტის შემოსავლებზე და სეგმენტის ხარჯებზე. სეგმენტის შემოსავლები საბიუჯეტო ასიგნებებიდან ან სხვა მსგავსი განაწილებებიდან, სეგმენტის შემოსავლები სხვა გარე წყაროებიდან და სეგმენტის შემოსავლები სხვა სეგმენტებთან ოპერაციებიდან, განცალკევებულად უნდა იქნას ასახული.
53. ერთეულმა უნდა წარადგინოს სეგმენტის აქტივების მთლიანი საბალანსო ღირებულება თითოეული სეგმენტისთვის.
54. ერთეულმა უნდა წარადგინოს სეგმენტის ვალდებულებების მთლიანი საბალანსო ღირებულება თითოეული სეგმენტისთვის.
55. ერთეულმა უნდა წარადგინოს პერიოდის განმავლობაში იმ სეგმენტის აქტივების შეძენისათვის გაწეული მთლიანი დანახარჯების ჯამი, რომელიც გათვალისწინებულია გამოყენებული იქნას თითოეულ სეგმენტზე ერთზე მეტი პერიოდის განმავლობაში.
56. რეკომენდებულია, მაგრამ არა სავალდებულო, თუ ერთეული გაამჟღავნებს ინფორმაციას სეგმენტის შემოსავლების და ხარჯების ნებისმიერი მუხლის შინაარსისა და სიდიდის თაობაზე, რომელთა შინაარსი, სიდიდე და ზემოქმედება ისეთია, რომ მათ შესახებ ინფორმაციის გახსნა მნიშვნელოვანია თითოეული სეგმენტის საქმიანობის შედეგების ასახსნელად შესაბამისი პერიოდისთვის.
57. სსბასს 1 მოითხოვს, რომ როდესაც შემოსავლის ან ხარჯის მუხლები არსებითია, მათი შინაარსი და სიდიდე ინდივიდუალურად იყოს განმარტებული. სსბასს 1 მიუთითებს რამდენიმე ამგვარ მუხლს, რომლებიც მოიცავს მარაგებისა და ძირითადი საშუალებების ჩამოწერას, რეზერვების შექმნას რესტრუქტურიზაციისთვის, ძირითადი საშუალებების გასვლას, პრივატიზაციას და გრძელვადიანი ინვესტიციების სხვა სახის გასვლის ოპერაციებს, შეწყვეტილ საქმიანობებს, სასამართლო დავების დარეგულირებას და ანარიცხების აღდგენას. 56-ე პუნქტი განსაზღვრულია, რომ არ არის ამგვარი მუხლების კლასიფიკაციისა და შეფასების შესაცვლელად. თუმცა, ამ პუნქტით რეკომენდებული ინფორმაციის გამჟღავნებას, ასეთი მუხლების მნიშვნელობის შეფასება ინფორმაციის გახსნის მიზნისათვის, გადაჰყავს ერთეულის დონიდან სეგმენტის დონისკენ.
58. წინამდებარე სტანდარტი არ მოითხოვს სეგმენტის საქმიანობის შედეგის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას. თუმცა, თუ სეგმენტის შედეგი გაანგარიშებულია და წარმოდგენილია, ის წარმოადგენს საოპერაციო შედეგს, რომელიც არ მოიცავს ფინანსურ დანახარჯებს.

59. რეკომენდებულია, მაგრამ არა სავალდებულო, ერთეულმა გაამჟღავნოს ინფორმაცია ფულადი სახსრების ნაკადების თაობაზე, სსბასს 2-ის მოთხოვნების შესაბამისად. სსბასს 2 მოითხოვს, რომ ერთეულმა წარმოადგინოს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება, რომელშიც ცალკე აისახება საოპერაციო, საინვესტიციო და ფინანსური აქტივობებიდან მიღებული ფულადი სახსრების ნაკადები. იგი ასევე მოითხოვს ინფორმაციის გაამჟღავნებას ზოგიერთი სახის ფულადი სახსრების ნაკადებზე. თითოეული სეგმენტის შესახებ ფულადი სახსრების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება შესაძლოა გამოსადეგი იყოს ერთეულის საერთო ფინანსური მდგომარეობის, ლიკვიდურობის და ფულადისაхსრების ნაკადების გასაგებად.
60. რეკომენდებულია, მაგრამ არა სავალდებულო, ერთეულმა, რომელიც არ ხსნის ინფორმაციას სეგმენტის ფულადი სახსრების მოძრაობას სსბასს 2-ის შესაბამისად, თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტისათვის განმარტოს:
- (ა) სეგმენტის ხარჯი სეგმენტის აქტივების ცვეთისას და გაუფასურებისას;
 - (ბ) სხვა მნიშვნელოვანი არაფულადი ხარჯები; და
 - (გ) მნიშვნელოვანი არაფულადი შემოსავლები, რომლებიც შესულია სეგმენტის შემოსავლებში.
- ეს მომხმარებლებს შესაძლებლობას მისცემს, განსაზღვრონ პერიოდის განმავლობაში ფულადი სახსრების ძირითადი წყაროები და გამოყენების მიმართულებები სეგმენტის საქმიანობის გათვალისწინებით.
61. თითოეული სეგმენტისთვის ერთეულმა უნდა განმარტოს ერთეულის მონაწილეობის მეთოდით შეფასებული ერთობლივი წილი ასოცირებული ერთეულის, ერთობლივი საქმიანობის ან სხვა ინვესტიციების წმინდა ნამატში (დეფიციტში), იმ შემთხვევაში, თუ ასეთი ასოცირებული ერთეულების ყველა ოპერაცია ერთი სეგმენტის ფარგლებში ხორციელდება.
62. მიუხედავად იმისა, რომ 61-ე პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, ანგარიშგებაში წარდგენილია ერთი აგრეგირებული ჯამი, წილობრივი მონაწილეობის მეთოდით შეფასებული ასოცირებული ერთეულების, ერთობლივი საქმიანობის ან სხვა ინვესტიციების ცალკეული ჯამი ინდივიდუალურად უნდა შეფასდეს, რათა განისაზღვროს ხორციელდება თუ არა ეს ოპერაციები ძირითადად სეგმენტის ფარგლებში.
63. თუ ერთეულის მონაწილეობის მეთოდით შეფასებული ერთობლივი წილი ასოცირებული ერთეულის, ერთობლივი საქმიანობის ან სხვა ინვესტიციების წმინდა ნამეტში (დეფიციტში)

ანგარიშგებაში წარდგენილია სეგმენტების მიხედვით, მაშინ ერთობლივი ინვესტიციები ამ ასოცირებულ ერთეულებში და ერთობლივ საქმიანობაში ასევე განმარტებული უნდა იქნას სეგმენტის მიხედვით.

64. ერთეულმა უნდა წარმოადგინოს სეგმენტების მიხედვით გამჟღავნებულ ინფორმაციასა და კონსოლიდირებული ან ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებებში აგრეგირებული ინფორმაციის ურთიერთშედარება. ურთიერთშედარების წარმოდგენისას, სეგმენტის შემოსავლები შედარებული უნდა იქნას ერთეულის გარე წყაროებიდან შემოსავლებთან (მათ შორის, ერთეულის გარე წყაროებიდან მიღებული შემოსავლების ჯამის წარდგენა, რომელიც არ შედის რომელიმე სხვა სეგმენტის შემოსავლებში). სეგმენტის დანახარჯი შედარებული უნდა იქნას ერთეულის სათანადო დანახარჯების მაჩვენებლებთან, სეგმენტის აქტივები უნდა შედარდეს ერთეულის აქტივებთან და სეგმენტის ვალდებულებები უნდა შედარდეს ერთეულის ვალდებულებებთან.

დამატებითი ინფორმაცია სეგმენტზე

65. როგორც უკვე აღინიშნა, მიიჩნევა, რომ სეგმენტის საფუძველს წარმოადგენს ძირითადი საქონელი და მომსახურება, რომლებსაც ერთეული უზრუნველყოფს, პროგრამები, რომლებითაც იგი ნერგავს ან საქმიანობები, რომლებსაც ის ახორციელებს. ეს აიხსნება იმით, რომ ინფორმაცია ამ სეგმენტებზე მომხმარებლებს უზრუნველყოფს სათანადო ინფორმაციით ერთეულის საქმიანობის ეფექტურობის შესახებ მისი მიზნების მიღწევის კუთხით და ერთეულს საშუალებას აძლევს შეასრულოს მისი ანგარიშვალდებულებები. თუმცა, ზოგიერთ ერთეულში, გეოგრაფიული ან სხვა კრიტერიუმი შესაძლოა უკეთესად ასახავდეს იმას, რის საფუძველზეც ხდება ერთეულის ფარგლებში მომსახურების გაწევა და რესურსების განაწილება და შესაბამისად, ამის გამო გამოყენებული იქნას ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის.
66. წინამდებარე სტანდარტი ეფუძნება იმ ხედვას, რომ მინიმალური ინფორმაციის გამჟღავნება როგორც ფუნქციონალური სეგმენტების, ისე გეოგრაფიული სეგმენტების მიხედვით, სასარგებლოა მომხმარებლებისთვის ანგარიშვალდებულებისა და გადაწყვეტილების მიღების მიზნებისთვის. ამიტომ, თუ ერთეული სეგმენტის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებისას საფუძვლად გამოიყენებს:

- (ა) ერთეულის მიერ მიწოდებულ ძირითად საქონელსა და მომსახურებებს, პროგრამებს, რომელსაც ის ასრულებს, ან საქმიანობებს, რომელსაც ის ახორციელებს, ან სხვა ფუნქციონალურ სეგმენტებს, ასევე რეკომენდირებულია თითოეული გეოგრაფიული სეგმენტისთვის, რომლის მიხედვითაც შიდა ანგარიშგების ფარგლებში ერთეულის მმართველობით ორგანოს და ხელმძღვანელობას წარედგინება ინფორმაცია, გამჟღავნებული იქნას შემდეგი ინფორმაცია;
 - (i) სეგმენტის ხარჯი;
 - (ii) სეგმენტის აქტივების მთლიანი საბალანსო ღირებულება;
 - (iii) პერიოდის განმავლობაში გაწეული მთლიანი დანახარჯი სეგმენტის იმ აქტივების შესაძენად, რომლებიც დაგეგმილია, რომ გამოყენებული იქნას ერთზე მეტი პერიოდის განმავლობაში (ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები) და
- (ბ) გეოგრაფიულ სეგმენტებს ან სხვა საფუძველს, რომლებიც არ არის შესული „ა“ პუნქტში, მაშინ ასევე რეკომენდირებულია თითოეული ძირითადი ფუნქციონალური სეგმენტის მიხედვით, რომლებზეც შიდა ანგარიშგების ფარგლებში ერთეულის მმართველობით ორგანოს და ხელმძღვანელობას წარედგინება ინფორმაცია, გახსნილი იქნას შემდეგი ინფორმაცია;
 - (i) სეგმენტის ხარჯი;
 - (ii) სეგმენტის აქტივების მთლიანი საბალანსო ღირებულება და
 - (iii) პერიოდის განმავლობაში გაწეული მთლიანი დანახარჯი სეგმენტის იმ აქტივების შესაძენად, რომლებიც დაგეგმილია, რომ გამოყენებული იქნას ერთზე მეტი პერიოდის განმავლობაში (ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები).

განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებული სხვა საკითხები

- 67. სეგმენტის სხვა სეგმენტებთან ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლების შეფასებისა და წარდგენისათვის, სეგმენტებს შორის ტრანსფერები უნდა გაიზომოს იმავე საფუძველზე, რომელზეც ისინი იწარმოება. სეგმენტებს შორის ტრანსფერების ფასწარმოქმნის საფუძველები და მათში განხორციელებული ნებისმიერი ცვლილება წარდგენილ უნდა იქნას ფინანსურ ანგარიშგებებში.

68. ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში, რომლებიც გამოიყენება სეგმენტის ანგარიშგებისათვის და რომელთაც აქვს სეგმენტის ინფორმაციაზე არსებითი გავლენა, წარდგენილი უნდა იქნას, ხოლო წინა პერიოდის ინფორმაცია სეგმენტების თაობაზე, შედარების მიზნებისათვის, გადახედილი უნდა იქნას იმ შემთხვევების გამოკლებით, როდესაც ეს პრაქტიკულად შეუძლებელია. ამგვარი წარდგენა უნდა მოიცავდეს აღწერას ცვლილების შინაარსის, ცვლილების მიზეზის, შედარებითი ინფორმაციის გადახედვის ფაქტის, ან იმის თაობაზე, რომ ამის გაკეთება შეუძლებელია, და ცვლილების ფინანსური ეფექტის თაობაზე, თუ იგი ექვემდებარება დასაბუთებულ შეფასებას. თუ ერთეული შეცვლის მისი სეგმენტების განმარტებას და ახლის გამოყენებით არ გადახედავს წინა პერიოდის ინფორმაციას სეგმენტის შესახებ, იმის გამო, რომ ეს შეუძლებელია, მაშინ შედარებისათვის, ერთეულმა ანგარიშგებაში მონაცემები უნდა წარმოადგინოს სეგმენტის მიხედვით, როგორც სეგმენტაციის ძველ, ისე ახალ საფუძველზე იმ საანგარიშგებო წლისთვის, როდესაც მოხდა ცვლილება სეგმენტების განმარტებაში.
69. ერთეულის მიერ მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებები განხილულია სსბასს 3-ში, *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებსა და შეცდომებში*. სსბასს 3 მოითხოვს, რომ ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში გაკეთდეს მხოლოდ (ა) თუ სსბასს-ის მიერ არის მოთხოვნილი ან (ბ) თუ ცვლილები უზრუნველყოფს ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის საიმედოობას და ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებებაში ასახული სხვა მოვლენისა და პირობების შესატყვისობის გაზრდას.
70. ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში, რომლებიც გამოყენებულია ერთეულის დონეზე და რომლებიც ეხება ინფორმაციას სეგმენტზე, ასახული უნდა იყოს სსბასს 3-ის შესაბამისად, ვიდრე ახალი სსბასს სხვაგვარად არ განსაზღვრავს. სსბასს 3 მოითხოვს, რომ:
- (ა) ცვლილება სააღრიცხვო პოლიტიკაში გამოყენებული იქნას რეტროსპექტულად და წინა პერიოდის ინფორმაცია გადახედილი იქნას, ისეთი შემთხვევების გამოკლებით, როდესაც შეუძლებელია ვერც ცვლილების კუმულაციური ეფექტების და ვერც იმ პერიოდის დადგენა, რომელზეც ცვლილებებმა იქონია ზეგავლენა;
 - (ბ) თუ რეტროსპექტული გამოყენება ყველა წარდგენილი პერიოდისთვის პრაქტიკულად არარეალურებადია, ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოყენებული უნდა იქნას რეტროსპექტულად გამოსაყენებლად შესაძლებელი უახლოესი თარიღიდან;

- (გ) იმ შემთხვევაში, თუ მიმდინარე წლის დასაწყისში ახალი საადრიცხო პოლიტიკის გამოყენების კუმულაციური ეფექტის განსაზღვრა პრაქტიკულად არარეალიზებადია, აღნიშნული პოლიტიკის გამოყენება უნდა მოხდეს პერსპექტიულად, გამოსაყენებლად შესაძლებელი ყველაზე ადრეული თარიღიდან.
71. ზოგიერთი ცვლილება საადრიცხო პოლიტიკაში უკავშირდება უპირველესად სეგმენტის ანგარიშგებას. ასეთი მაგალითები მოიცავს სეგმენტების განმარტებაში ცვლილებებს და სეგმენტებისთვის შემოსავლების და ხარჯების განაწილების საფუძვლებში ცვლილებებს. ამგვარ ცვლილებებს შესაძლოა ჰქონდეს მნიშვნელოვანი ზეგავლენა ანგარიშგებაში სეგმენტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენაზე, მაგრამ არ შეცვლის ერთეულის შესახებ აგრეგირებულ საანგარიშგებო ფინანსურ ინფორმაციას. იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა გაიგონ ცვლილებები და შეაფასონ ტენდენციები, წინა პერიოდის ინფორმაცია სეგმენტის შესახებ, რომელიც შედარებისათვის ჩართულია ფინანსურ ანგარიშგებებში, თუ ეს შესაძლებელია გადახედილი უნდა იქნას, რათა ასახოს ახალი საადრიცხო პოლიტიკა.
72. 67-ე პუნქტი მოითხოვს რომ სეგმენტის ანგარიშგების მიზნებისთვის, შიდა სეგმენტის ტრანზფერები შეფასებული იქნას იმ საფუძვლებზე დაყრდნობით, რომელსაც ერთეული რეალურად იყენებდა ფასწარმოქმნისათვის. თუ ერთეული ცვლის მეთოდს, რომელსაც იგი რეალურად იყენებს სეგმენტის შიგნით ტრანსფერული ფასწარმოქმნისათვის, ეს არ არის ცვლილება საადრიცხო პოლიტიკაში, რომლისთვისაც წინა პერიოდის სეგმენტის მონაცემები უნდა იყოს გადახედილი 68-ე პუნქტის შესაბამისად. მიუხედავად ამისა, 67-ე პუნქტი მოითხოვს ინფორმაციის გახსნას ამ ცვლილებაზე.
73. თუ ფინანსურ ანგარიშგებებში ან წლიურ ანგარიშში სხვაგვარად არ არის განმარტებული, ერთეულმა უნდა მიუთითოს შემდეგი ინფორმაცია:
- (ა) თითოეულ ფუნქციონალურად ანგარიშგებულ სეგმენტში ჩართული საქონლისა და მომსახურებების ტიპები;
 - (ბ) თითოეული გეოგრაფიულად ანგარიშგებული სეგმენტის შემადგენლობა;
 - (გ) სეგმენტის შინაარსი და მასში გაერთიანებული საქმიანობები, თუ სეგმენტაციის არც ფუნქციონალური და არც გეოგრაფიული საფუძვლები გამოყენებული არ არის.

სეგმენტის საოპერაციო მიზნები

74. რეკომენდებულია, ერთეულმა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში გაამჟღავნოს ინფორმაცია თითოეული სეგმენტისათვის განსაზღვრული ზოგადი ოპერაციული მიზნების შესახებ და მიუთითოს თუ რამდენად არის შესრულებული ეს მიზნები, თუ ასეთი ინფორმაცია სხვაგვარად არ არის გამჟღავნებული ფინანსურ ანგარიშგებაში ან წლიურ ანგარიშში.
75. იმისთვის, რომ მომხმარებლებს ჰქონდეთ შესაძლებლობა შეაფასონ ერთეულის საქმიანობის ეფექტურობა მომსახურების მიწოდების მიზნების მიღწევის კუთხით, აუცილებელია მოხდეს მომხმარებლებისათვის ამ მიზნების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება. ინფორმაციის გამჟღავნება თითოეული სეგმენტის შემადგენლობაზე, ამ სეგმენტების მომსახურების მიწოდების მიზნებსა და იმაზე, თუ რამდენად იქნა აღნიშნული მიზნები შესრულებული, ხელს შეუწყობს შეფასებას. ეს ინფორმაცია ერთეულს ასევე შესაძლებლობას მისცემს უკეთ შეასრულოს ანგარიშგების წარდგენასთან დაკავშირებული ვალდებულებები. ხშირ შემთხვევაში, ეს ინფორმაცია ასახულია წლიურ ანგარიშში, როგორც მმართველობითი ორგანოს ან ხელმძღვანელობისათვის წარდგენილი ანგარიშის ნაწილი. ამ შემთხვევაში, ინფორმაციის გახსნა ფინანსურ ანგარიშგებაში აღარ არის აუცილებელი.

ძალაში შესვლის თარიღი

76. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი წლიური ფინანსური ანგარიშგებებისთვის, რომელიც იწყება 2003 წლის 1 ივლისიდან ან ამ თარიღის შემდგომ. რეკომენდებულია სტანდარტის უფრო ადრე გამოყენება. თუ ერთეული გამოიყენებს აღნიშნულ სტანდარტს პერიოდისთვის, რომელიც იწყება 2003 წლის 1 ივლისამდე, მან უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია ამ ფაქტის შესახებ.
77. როდესაც ერთეული ამ თარიღის შემდგომი ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის გადადის ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე სსბასს-ის შესაბამისად, წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება ერთეულის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებებზე, რომლებიც მოიცავს პერიოდებს, რომლებიც იწყება დარიცხვის მეთოდზე გადასვლის თარიღიდან, ან ამ თარიღის შემდგომ.

მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე მითითებები თან ახლავს, მაგრამ არ არის სსბასს 18-ის შემადგენელი ნაწილი

იმ ინფორმაციის ჩამონათვალი, რომლის გამჟღავნებაც სავალდებულოა

[¶xx] ეხება წინამდებარე სტანდარტის xx პუნქტს

გამჟღავნება

სეგმენტის მთლიანი ხარჯი [¶52]

სეგმენტის მთლიანი შემოსავალი [¶52]

სეგმენტის შემოსავლები საბიუჯეტო ასიგნებებიდან ან მსგავსი განაწილებიდან [¶52]

სეგმენტის ამონაგები გარე წყაროებიდან (გარდა საბიუჯეტო ასიგნებებისა ან მსგავსი განაწილებისა) სეგმენტის მიხედვით [¶52]

სეგმენტის შემოსავლები სხვა სეგმენტებთან განხორციელებული ოპერაციების მიხედვით [¶52]

სეგმენტის აქტივების საბალანსო ღირებულება სეგმენტის მიხედვით [¶53]

სეგმენტის ვალდებულებები სეგმენტის მიხედვით [¶54]

აქტივების შემენის დანახარჯები სეგმენტის მიხედვით [¶55]

ერთობლივ საქმიანობაში ან ასოცირებულ ერთეულში წმინდა ნამეტის (დეფიციტის) [¶61] და ინვესტიციების [¶63] ხვედრითი წილი სეგმენტების მიხედვით (თუ ყველა ძირითადად ერთი სეგმენტშია)

შემოსავლის, ხარჯის, აქტივების და ვალდებულებების ურთიერთშედარება სეგმენტის მიხედვით) [¶64]

სხვა განმარტებითი შენიშვნები

სეგმენტის შიგნით ტრანზფერების ფასწარმოქმნის საფუძვლები და მასში ცვლილებები [¶67]

ცვლილებები სეგმენტის სააღრიცხვო პოლიტიკაში [¶68]

პროდუქტის და მომსახურებების სახეები თითოეულ ფუნქციონალურ სეგმენტში [¶73]

თითოეული გეოგრაფიული სეგმენტის შემადგენლობა [¶73]

თუ ერთეული არ იყენებს არც ფუნქციონალურ და არც გეოგრაფიული სეგმენტაციის საფუძველს, სეგმენტების შინაარსი და საქმიანობების სახეები თითოეული სეგმენტის მიხედვით [¶73]

ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები

მდ1. წინამდებარე სტანდარტის მე-15 პუნქტი მოითხოვს სააღრიცხვო პოლიტიკის ჩამოყალიბებას, რათა უზრუნველყოფილი იყოს ფინანსურ ანგარიშგებებში იმ ინფორმაციის წარმოდგენა, რომელიც აკმაყოფილებს გარკვეულ ხარისხობრივ მოთხოვნებს. წინამდებარე მითითებებში შემაჯამებული სახით წარმოდგენილია ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები.

მდ2. ხარისხობრივი მახასიათებლები არის ის თვისებები, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ინფორმაციას მომხმარებელთათვის გამოსადეგად აქცევს. ოთხი ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებელია: აღქმადობა, შესაბამისობა, საიმედოობა და შედარებითობა.

აღქმადობა

მდ3. ინფორმაცია აღქმადია, როდესაც მომხმარებლის მხრიდან მოსალოდნელია მისი მნიშვნელობის გაგების დიდი ალბათობა. ამ მიზნისთვის ივარაუდება, რომ მომხმარებლებს აქვთ შესაბამისი ცოდნა ერთეულის საქმიანობის და იმ პირობების შესახებ, რომელშიც ეს ერთეული მოქმედებს და აქვთ სურვილი შეისწავლონ ეს ინფორმაცია.

მდ4. ინფორმაცია კომპლექსურ საკითხებზე არ უნდა იყოს ამოღებული ფინანსური ანგარიშგებებიდან მხოლოდ იმ საფუძველზე დაყრდნობით, რომ შესაძლოა მისი გაგება რთული იყოს გარკვეული მომხმარებლებისათვის.

შესაბამისობა

მდ5. ინფორმაცია შესაბამისია მომხმარებლებისათვის, თუ მისი გამოყენება შესაძლებელია წარსული, მიმდინარე ან სამომავლო მოვლენების შესაფასებლად ან წარსულში გაკეთებული შეფასებების დასადასტურებლად ან შესასწორებლად. იმისთვის რომ იყოს შესაბამისი, ინფორმაცია უნდა იყოს ასევე დროული.

არსებითობა

მდ6. ინფორმაციის შესაბამისობაზე გავლენას ახდენს მისი შინაარსი და არსებითობა.

მდ7. ინფორმაცია არსებითია, თუ მის გამოტოვებას ან არასწორად ასახვას შეუძლია გავლენა მოახდინოს მომხმარებელთა გადაწყვეტილებებზე ან ფინანსურ ანგარიშგებებზე დაყრდნობით გაკეთებულ შეფასებებზე. არსებითობა დამოკიდებულია მუხლის შინაარსზე, ან სიდიდეზე, ან იმ შემცდომაზე, რაც მოყვება ამ ინფორმაციის გამოტოვებას ან არასწორად ასახვას. ამგვარად, არსებითობა განსაზღვრავს ზღვრულ სიდიდეს ან გამყოფ წერტილს და არ

წარმოდგენს პირველად ხარისხობრივ მახასიათებელს, რომელიც უნდა ჰქონდეს ინფორმაციას იმისათვის, რომ იყოს სასარგებლო.

საიმედოობა

მდ8. საიმედო ინფორმაცია არ შეიცავს არსებით შეცდომებს და ცდომილებებს, და მომხმარებლებს შეუძლიათ დაეყრდნონ ამ ინფორმაციას და ჩათვალონ, რომ ის ჭეშმარიტად ასახავს იმას, რის ასახვასაც ემსახურება ან გონივრულად ივარაუდება, რომ უნდა ემსახურებოდეს.

სათანადო წარდგენა

მდ9. იმისთვის, რომ ინფორმაცია სათანადოდ ასახავდეს ოპერაციებსა და სხვა მოვლენებს, ის უნდა იყოს წარმოდგენილი ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების შინაარსის შესაბამისად და არა მხოლოდ მათი სამართლებრივი ფორმის მიხედვით.

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობა

მდ10. თუ ინფორმაცია სათანადოდ ასახავს ოპერაციებს და სხვა მოვლენებს, რომელიც მან უნდა ასახოს, აუცილებელია, რომ ოპერაციები და სხვა მოვლენები აღრიცხული და წარმოდგენილი იყოს მათი შინაარსისა და ეკონომიკური რეალობის გათვალისწინებით და არა მხოლოდ მათი სამართლებრივი ფორმის მიხედვით. ოპერაციების ან სხვა მოვლენების შინაარსი ყოველთვის არ შეესაბამება მათ სამართლებრივი ფორმას

ნეიტრალობა

მდ11. ინფორმაცია ნეიტრალურია, თუ იგი თავისუფალია მიკერძოებისაგან. ფინანსური ანგარიშგება არ არის ნეიტრალური, თუ ინფორმაცია, რომელსაც შეიცავს, შერჩეული ან წარმოდგენილია ისეთი სახით, რომელიც მიზნად ისახავს გადაწყვეტილების მიღებას ან პროფესიულ შეფასებაზე ზეგავლენის მოხდენას წინასწარგანსაზღვრული შედეგის ან მიზნის მისაღწევად.

წინდახედულობა

მდ12. წინდახედულობა არის გარკვეული დონის სიფრთხილის გამოჩენა პროფესიული მსჯელობისას, რომლებიც განუსაზღვრელობის პირობებში სააღრიცხვო შეფასებებისასთვის არის აუცილებელი, რათა აქტივები და შემოსავლები გადამეტებულად, ხოლო ვალდებულებები და ხარჯები შემცირებული სახით არ აისახოს.

მდ13. თუმცა, წინდახედულობის გამოჩენა არ ნიშნავს, მაგალითად, ფარული ან ზედმეტი რეზერვების შექმნას აქტივების ან შემოსავლების სიდიდის განზრახ შემცირების, ან ვალდებულებებისა და ხარჯების განზრახ გაზრდის კვალობაზე, რადგან ამ შემთხვევაში,

ფინანსური ანგარიშგებები არ იქნება ნეიტრალური და შესაბამისად, არ ექნება ისეთი მახასიათებელი დაცული, როგორიცაა - სანდოობა.

სისრულე

მდ14. ფინანსურ ანგარიშგებებში მოცემული ინფორმაცია უნდა იყოს სრული, არსებითობისა და მასზე გაწეული ხარჯების გათვალისწინებით.

შესადარისობა

მდ15. ფინანსურ ანგარიშგებებში მოცემული ინფორმაცია შედარებითია, როდესაც მომხმარებლებს შეუძლიათ ამ ინფორმაციასა და სხვა ანგარიშებაში მოცემულ ინფორმაციას შორის მსგავსებებისა და განსხვავებების განსაზღვრა.

მდ16. შესადარისობა გამოიყენება:

- (ა) სხვადასხვა ერთეულების ფინანსური ანგარიშგებების შესადარებლად; და
- (ბ) ერთი ერთეულის სხვადასხვა დროს წარმოებული ფინანსური ანგარიშგებების შესადარებლად.

მდ17. შესადარისობის მახასიათებლის მნიშვნელოვანი შედეგი არის ის, რომ მომხმარებლები საჭიროებენ ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებისას გამოყენებული პოლიტიკის, ამ პოლიტიკის ცვლილებისა და ამ ცვლილების შედეგის შესახებ ინფორმაციის მიღებას.

მდ18. იმის გამო, რომ მომხმარებლებს სურთ შეადარონ ერთეულის საქმიანობის ეფექტიანობა გარკვეული პერიოდების მიხედვით, მნიშვნელოვანია რომ ფინანსურმა ანგარიშგებებმა ასახოს წინა პერიოდების შესაბამისი ინფორმაცია.

ინფორმაციის შესაბამისობისა და საიმედოობას შორის არსებული წინააღმდეგობები

დროულობა

მდ19. თუ ინფორმაციის წარდგენა ხდება დაგვიანებულად, მან შესაძლოა დაკარგოს შესაბამისობა ინფორმაციის დროულად წარდგენის უზრუნველყოფისათვის, შესაძლოა საჭირო იყოს ანგარიშის წარდგენა მანამდე, სანამ ოპერაციის ყველა ასპექტი გახდება ცნობილი, რამაც შესაძლოა საიმედოობას მიაყენოს ზიანი. საპირისპიროდ, თუ ანგარიშგება დაყოვნდება მანამდე, სანამ ცნობილი არ გახდება ყველა ასპექტი, ინფორმაცია შესალოა ძალიან საიმედო იყოს, მაგრამ უსარგებლო აღმოჩნდეს მომხმარებლებისათვის, რომელთაც ამ პერიოდში უკვე მოუწიათ გადაწყვეტილების მიღება. შესაბამისობასა და საიმედოობას შორის ბალანსის უზრუნველყოფის საქმეში უპირატესობა ენიჭება

გადაწყვეტილების მიღების საჭიროებებისათვის მომხმარებელთა საინფორმაციო საჭიროებების დაკმაყოფილებას.

ბალანსი სარგებელსა და ხარჯს შორის

მდ20. სარგებელსა და ხარჯს შორის ბალანსი არის ყველაზე გავრცელებული გამოწვევა. სარგებელი, რომელიც მიღებულია ინფორმაციიდან უნდა აჭარბებდეს მის წარდგენასთან დაკავშირებულ ხარჯს. თუმცა, სარგებელისა და ხარჯის განსაზღვრა, ძირითადად პროფესიული შეფასების საგანია. გარდა ამისა, ხარჯის გაწევა ყოველთვის არ ეკისრება იმ მომხმარებლებს, რომლებიც იღებენ სარგებელს. სარგებელი შესაძლოა ასევე მიიღონ იმ მომხმარებლებმა, რომელთათვისაც ეს ინფორმაცია არ ყოფილა მომზადებული. ამიტომ, რთულია სარგებელისა და ხარჯის შეფასების ჩატარება რომელიმე კონკრეტულ შემთხვევისათვის. მიუხედავად ამისა, სტანდარტების შემუშავებლებმა, ისევე როგორც ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებაზე პასუხისმგებელმა მხარეებმა და ფინანსური ანგარიშგებების მომხმარებლებმა უნდა იცოდნენ ამ გამოწვევის შესახებ.

ბალანსი ხარისხობრივ მახასიათებლებს შორის

მდ21. პრაქტიკაში ხშირად არის საჭირო ბალანსის ან კომპრომისის უზრუნველყოფა ხარისხობრივ მახასიათებლებს შორის. ჩვეულებრივ, ამის მიზანია, უზრუნველყოფილი იყოს სათანადო ბალანსი ინფორმაციის მახასიათებლებს შორის იმისათვის, რომ მიღწეულ იქნას ფინანსური ანგარიშგების მიზნები. ამა თუ იმ შემთხვევაში, მახასიათებლების მნიშვნელობებს შორის თანაფარდობის განსაზღვრა პროფესიული შეფასების საგანია.

საილუსტრაციო მაგალითი

წინამდებარე მაგალითი თან ერთვის სსბასს 18-ს, მაგრამ არ არის მისი ნაწილი.

აღნიშნულ მაგალითში წარმოდგენილი სქემა და შესაბამისი შენიშვნა არის ილუსტრაცია იმისა, თუ როგორ ითხოვს წინამდებარე სტანდარტი სეგმენტის შესახებ ინფორმაციის გაუქმებას საგანმანათლებლო სფეროს მარეგულირებელი ორგანოსაგან, რომლის დაფინანსებაც ძირითადად საბიუჯეტო ასიგნებებით ხდება, მაგრამ (ა) ის კომერციულ საფუძველზე გარკვეულ საგანმანათლებლო მომსახურებას აწვდის დიდი კორპორაციების თანამშრომლებს და (ბ) ის მონაწილეობს კომერციულ ერთეულში, კერძო საგანმანათლებლო ფონდის შექმნის მიზნით, რომელიც ფუნქციონირებს კომერციულ საფუძველზე. მარეგულირებელ ორგანოს გააჩნია ამ ფონდზე მნიშვნელოვანი გავლენა, თუმცა, არ აკონტროლებს. საილუსტრაციოდ, ეს მაგალითი წარმოადგენს ორი წლის შედარებით მონაცემებს. სეგმენტის მონაცემები მოთხოვნილია თითოეული იმ წლის მიხედვით, რომლისთვისაც წარმოდგენილია სრული ფინანსური ანგარიშგება.

სეგმენტების ანგარიშგება

სქემა „ა“, ინფორმაცია სეგმენტებზე (სავალუტო ერთეული მილიონებში)

	დაწყებითი/ საშუალო		უმალესი		სპეციალური მომსახურებები		სხვა მომსახურებები		გამორიცხვა		კონსოლიდ ირებული	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
სეგმენტის შემოსავლები												
ასიგნება	48	40	22	23	10	10	7	7				
გადახდები გარე წყაროებიდან	5	4	–	–	9	6	–	–				
ტრანსფერები სეგმენტებს შორის	<u>10</u>	<u>6</u>	<u>6</u>	<u>7</u>	<u>2</u>	<u>4</u>	<u>2</u>	<u>2</u>				
სულ სეგმენტის შემოსავლები	<u>63</u>	<u>50</u>	<u>28</u>	<u>30</u>	<u>21</u>	<u>20</u>	<u>9</u>	<u>9</u>	<u>20</u>	19	101	90
სეგმენტის ხარჯები												
ხელფასები	(39)	(31)	(13)	(13)	(13)	(13)	(2)	(2)				
ცვითა	(9)	(7)	(5)	(7)	(5)	(3)	(1)	(1)				
სხვა ხარჯები	<u>(12)</u>	<u>(11)</u>	<u>(10)</u>	<u>(9)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>(2)</u>	<u>(2)</u>				
სულ სეგმენტის ხარჯები	<u>(60)</u>	<u>(49)</u>	<u>(28)</u>	<u>(29)</u>	<u>(23)</u>	<u>(21)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>20</u>	<u>19</u>	(96)	(85)
გაუნაწილებელი ძირითადი ხარჯები											<u>(7)</u>	<u>(9)</u>
დეფიციტი საოპერაციო საქმიანობებიდან											(2)	(4)
საპროცენტო ხარჯი											(4)	(3)
საპროცენტო შემოსავალი											2	3
წილი ასოცირებული ერთეულის წმინდა ნამეტში							8	7			<u>8</u>	<u>7</u>

სეგმენტის ანგარიშგება

	დაწყებითი/ საშუალო		უმაღლესი		სპეციალური მომსახურებები		სხვა მომსახურებები		გამორიცხვა		კონსოლიდ ირებული	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
ნამეტი პერიოდისთვის											<u>4</u>	<u>3</u>
სხვა ინფორმაცია												
სეგმენტის აქტივები	54	50	34	30	10	10	10	9			108	99
ინვესტიცია ასოცირებულ ერთეულში (წილობრივი მონაწილეობის მეთოდი)							32	26			32	26
გაუნაწილებელი ცენტრალური აქტივები											<u>35</u>	<u>30</u>
სულ კონსოლიდირებული აქტივები											<u>175</u>	<u>155</u>
სეგმენტის ვალდებულებები	25	15	8	11	8	8	1	1			42	35
გაუნაწილებელი კორპორაციული ვალდებულებები											<u>40</u>	<u>55</u>
სულ კონსოლიდირებული ვალდებულებები											<u>82</u>	<u>90</u>
კაპიტალური დანახარჯები	13	10	9	5	4	0	2	3				
არაფულადი ხარჯები, მათ შორის, ცვეთა	(8)	(2)	(3)	(3)	(2)	(2)	(1)	(1)				
არაფულადი შემოსავლები	–	–	–	–	1	1	–	–				

შექმნილი მარეგულირებელი ორგანო ხელმძღვანელობას ანგარიშგებას წარუდგენს ოთხი ძირითადი ფუნქციონალური მიმართულების მიხედვით: დაწყებითი და საშუალო განათლება, უმაღლესი განათლება, სპეციალური საგანმანათლებლო მომსახურება და სხვა მომსახურებები. თითოეულ სეგმენტს უძღვება დირექტორი. სპეციალური საგანმანათლებლო მომსახურების სეგმენტი მოიცავს დიდი კორპორაციის თანამშრომლებისათვის საგანმანათლებლო სერვისების მიწოდებას კომერციულ საფუძველზე. ამ სერვისების გარეშე მომხმარებლებისათვის მიწოდებისას, სეგმენტის კომერციული მომსახურების განყოფილება იყენებს იმ ანაზღაურებად სერვისებს, რომელსაც ის ასევე აწვდის დაწყებით/საშუალო და უმაღლეს სეგმენტებს, ეს შიდა სეგმენტური ტრანსფერები გამორიცხულია კონსოლიდაციის დროს.

მმართველი საბჭო და ხელმძღვანელობა ამ სეგმენტების შესახებ წარდგენილ ინფორმაციას იყენებს, როგორც საფუძველს მიზნების მიღწევის კუთხით ერთეულის მიერ გაწეული საქმიანობის ეფექტიანობის შეფასებისა და რესურსების სამომავლო გადანაწილების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისათვის. ამ სეგმენტების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება ასევე მიზანშეწონილია გარე ანგარიშგებისათვის.

მარეგულირებელი ორგანოს ძირითადი საქმიანობა ხორციელდება ქვეყნის შიგნით, გარდა აღმოსავლეთ ევროპის დახმარების პროგრამაში მისი მონაწილეობისა, რომლის ფარგლებშიც შეიქმნა ინფრასტრუქტურა საშუალო განათლების მომსახურების მისაწოდებლად. აღმოსავლეთ ევროპისთვის მიწოდებული მომსახურების მთლიანმა ღირებულებამ შეადგინა 5 მილიონი (4 მილიონი 20X1 წელს). აღმოსავლეთ ევროპაში საგანმანათლებლო ინფრასტრუქტურის ობიექტების მთლიანი საბალანსო ღირებულებამ შეადგინა 3 მილიონი (6.5 მილიონს 20X1 წელს). 20X2 ან 20X1 წლების განმავლობაში აღმოსავლეთ ევროპაში კაპიტალური აქტივების შეძენაზე არ გაწეულა დანახარჯები.

ტრანზფერები სეგმენტებს შორის: სეგმენტის შემოსავლები და სეგმენტის ხარჯები მოიცავს შემოსავლებს და ხარჯებს, რომლებიც სეგმენტთა შორის ტრანსფერებით წარმოიქმნება. ამგვარი ტრანსფერები, ჩვეულებრივ, აღრიცხულია თვითღირებულებით და გამორიცხულია კონსოლიდაციისას. ასეთი ტრანსფერების ჯამმა შეადგინა 20 მილიონი (19 მილიონი 19X1).

ინვესტიციები ასოცირებულ ერთეულებში აღრიცხულია წილობრივი მონაწილეობის მეთოდით. მარეგულირებელი ორგანო ფლობს შპს „ევროიდი“-ს საწესდებო კაპიტალის 40%-ს. ეს არის სპეციალისტთა

მომზადების ფონდი, რომელიც კომერციულ საფუძველზე უზრუნველყოფს საგანმანათლებლო მომსახურების გაწევას საერთაშორისო საკრედიტო ერთეულებთან დადებული კონტრაქტის ფარგლებში. ინვესტიცია აღრიცხულია წილობრივი მონაწილეობის მეთოდით. მარეგულირებელი ორგანოს ინვესტიციები და მისი წილი „ევროიდი“-ის წმინდა მოგებაში გამორიცხულია სეგმენტის აქტივებიდან და სეგმენტის შემოსავლებიდან.

თუმცა, ისინი ცალ-ცალკეა ნაჩვენები სხვა მომსახურების სეგმენტში, რომელიც ასახავს ასოცირებულ ერთეულში ინვესტიციის მართვას.

თითოეული სეგმენტით განსაზღვრული მიზნების და მათი მიღწევის ხარისხი შესახებ სრული ანგარიში ჩართულია „საქმიანობის მიმოხილვაში“, რომელიც ასევე ჩართული უნდა იყოს ამ ანგარიშში.

ბასს 14-თან შედარება

სსბასს 18-ის საფუძველია ბასს 14. (ფორმატი განახლდა 1997 წელს). სსბასს 18 -სა და ბასს 14-ს შორის ძირითადი განსხვავებებია:

- სსბასს 18 სეგმენტებს განმარტავს ბასს 14-გან განსხვავებულად. სსბასს 18 მოითხოვს ერთეულებისაგან სეგმენტების ანგარიშის წარდგენას იმ საფუძველზე, რომელიც გამოდგება გაწეული საქმიანობის შედეგების შესაფასებლად და რესურსების გადანაწილების შესახებ გადაწყვეტილების მისაღებად. ბასს 14 ითხოვს ანგარიშგებას ფუნქციონალური და გეოგრაფიული სეგმენტების მიხედვით.
- სსბასს 18-ში დამატებულია კომენტარები, რომელიც არ არის ბასს 14-ში, რათა განმარტოს საჯარო სექტორის ერთეულების ანგარიშგებაში სტანდარტების გამოყენებადობა.
- ბასს 14 მოითხოვს ინფორმაციის გამჟღავნებას სეგმენტის შედეგების, სეგმენტის აქტივების გაუფასურების და ამორტიზაციის და სხვა მნიშვნელოვანი არაფულადი ხარჯების შესახებ. სსბასს 18 არ ითხოვს სეგმენტის შედეგის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას. სსბასს 18 იძლევა რეკომენდაციას, მაგრამ არ ითხოვს იმ მნიშვნელოვანი არაფულადი შემოსავლების შესახებ ინფორმაციის გახსნას, რომლებიც მოიცავს სეგმენტის შემოსავლებს, სეგმენტის გაუფასურებას და სხვა არაფულად ხარჯებს ან სეგმენტის ფულადი სახსრების ნაკადებს, როგორც ეს მოთხოვნილია სსბასს 2 -ში, *ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება*.
- სსბასს 18 არ მოითხოვს მეორადი სეგმენტების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას, მაგრამ იძლევა გარკვეულ მინიმალური ინფორმაციის გახსნის რეკომენდაციას, როგორც ფუნქციონალურ, ისე გეოგრაფიულ სეგმენტებზე.
- სსბასს 18 არ განსაზღვრავს რაოდენობრივ ზღვრებს, რომლებიც უნდა იქნას გამოყენებული იმ სეგმენტების დასადგენად, რომელთა შესახებაც სავალდებულოა ანგარიშგების წარდგენა.
- სსბასს 18 ზოგჯერ იყენებს სსბასს 14-გან განსხვავებულ ტერმინოლოგიას. ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითებია ისეთი ტერმინების გამოყენება, როგორიცაა „ამონაგები“, „საქმიანობის ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“ და „წმინდა აქტივები/კაპიტალი“. ეკვივალენტური ტერმინები ბასს 14-ში არის „შემოსავალი“, „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“ და „აქციონერული კაპიტალი“.

სსბასს 19—ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ 37-ს (1998), *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით, გამოყენებულია ამონარიდები ბასს 37-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში, შემდეგ მისამართზე: 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom. First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის სავაჭრო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 19—ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ების შედეგად შეტანილ ცვლილებებს.

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) 19 – ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები - გამოიცა 2002 წლის ოქტომბერში.

მას შემდეგ, სსბასს 19–ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ის საფუძველზე:

- 2011 წლის სსბასს-ის გაუმჯობესება (გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში)
- სსბასს 3, სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები (გამოიცა 2006 წლის დეკემბერში)
- სსბასს 14, საანგარიშგებო თარიღის შემდგომი მოვლენები (გამოიცა 2006 წლის დეკემბერში)

სსბასს 19–ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
1	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება. 2011 წლის ოქტომბერი
4	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება. 2011 წლის ოქტომბერი
5	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება. 2011 წლის ოქტომბერი
87	შეცვლილია	სსბასს 14. 2006 წლის დეკემბერი
111 ¹	ამოღებულია	სსბასს 3, 2006 წლის დეკემბერი
111ა	დამატებულია	სსბასს-ების

¹ პუნქტი 111 წარმოადგენდა გარდამავალ დებულებას. შესაბამისი პუნქტები გადაინომრა

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
		გაუმჯობესება. 2011 წლის ოქტომბერი
მდ14	შეცვლილია	სსზასს-ების გაუმჯობესება. 2011 წლის ოქტომბერი

2002 წლის ოქტომბერი

სსბას 19—ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები

შინაარსი

პუნქტი

მიზანი

მოქმედების სფერო	1–17
სოციალური დახმარებები	7–11
სტანდარტის მოქმედების სფეროდან სხვა გამონაკლისები	12–17
განმარტებები	18–21
ანარიცხები და სხვა ვალდებულებები	19
ანარიცხებსა და პირობით ვალდებულებებს შორის კავშირი	20–21
ალიარება	22–43
ანარიცხები	22–34
მიმდინარე მოვალეობა	23–24
წარსული მოვლენა	25–30
ეკონომიკური სარგებელის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების შესაძლო გასვლა	31–32
მოვალეობის საიმედო შეფასება	33–34
პირობითი ვალდებულებები	35–38
პირობითი აქტივები	39–43
შეფასება	44–62
საუკეთესო შეფასება	44–49
რისკი და განუსაზღვრელობა	50–52
მიმდინარე ღირებულება	53–57
მომავალი მოვლენები	58–60
აქტივების მოსალოდნელი გასვლა	61–62
ანაზღაურება	63–68

ცვლილებები ანარიცხებში	69–70
ანარიცხების გამოყენება	71–72
ალიარებისა და შეფასების წესების გამოყენება	73–96
მომავალი წმინდა საოპერაციო დეფიციტი	73–75
წამგებიანი ხელშეკრულებები	76–80
რესტრუქტურიზაცია	81–96
საქმიანობის გაყიდვა ან გადაცემა	90–92
რესტრუქტურიზაციის ანარიცხები.....	93–96
განმარტებითი შენიშვნები	97–109
გარდამავალი დებულებები	110
ძალაში შესვლის თარიღი	111–112
ცხრილები	
გადაწყვეტილებების საილუსტრაციო ხე	
მითითებები დანერგვაზე	
საილუსტრაციო მაგალითი	
ბასს 37-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 19, *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები* ჩამოყალიბებულია მიზნისა და 1–112 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 19 გააზრებული უნდა იყოს მისი მიზნისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის წინასიტყვაობის კონტექსტში. დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 3, *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*, სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველია.

მიზანი

წინამდებარე სტანდარტის მიზანია: (ა) განსაზღვროს ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები და (ბ) წარმოადგინოს ის გარემოებები, რომლებშიც უნდა მოხდეს ანარიცხების აღიარება, მათი შეფასება და მათ შესახებ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში წარდგენა. სტანდარტი ასევე მოითხოვს პირობითი ვალდებულებებისა და პირობითი აქტივების შესახებ გარკვეული სახის ინფორმაციის ასახვას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს მიეცეთ მათი შინაარსის, პერიოდულობისა და თანხის გაგების საშუალება.

მოქმედების სფერო

1. ერთეულმა, რომელიც ამზადებს და წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით, ანარიცხების, პირობითი ვალდებულებებისა და პირობითი აქტივების აღრიცხვისათვის უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი, გარდა:
 - (ა) იმ ანარიცხებისა და პირობითი ვალდებულებებისა, რომლებიც წარმოიქმნება ერთეულის მიერ უზრუნველყოფილი სოციალური დახმარებებისაგან, რისთვისაც ეს ერთეული პირდაპირ ამ დახმარებების სანაცვლოდ არ ღებულობს საზღაურს დახმარებების მიმღებთაგან, რომელიც დაახლოებით უტოლდება უზრუნველყოფილი საქონლისა და მომსახურების ღირებულებას;
 - (ბ) [ამოღებულია]
 - (გ) იმ ანარიცხებისა და პირობითი ვალდებულებებისა, რომლებიც გამომდინარეობს მომავალში შესასრულებელი ხელშეკრულებებიდან, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც წინამდებარე პუნქტის სხვა დებულებათა გათვალისწინებით ხელშეკრულება არის წამგებიანი;
 - (დ) შესაბამისი საერთაშორისო თუ ეროვნულ ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების, რომლებიც სადაზღვევო ხელშეკრულებებს ეხება, მოქმედების სფეროში შემავალი სადაზღვევო ხელშეკრულებებისა.
 - (ე) სხვა სსპასს—ით გათვალისწინებული ანარიცხების, პირობითი ვალდებულებების და პირობითი აქტივებისა;
 - (ვ) იმ ანარიცხების, პირობითი ვალდებულებების და პირობითი აქტივებისა, რომლებიც წარმოიქმნება საშემოსავლო გადასახადთან, ან მის მსგავს გადასახადებთან დაკავშირებით; და
 - (ზ) იმ ანარიცხების, პირობითი ვალდებულებების და პირობითი აქტივებისა, რომლებიც წარმოიქმნება დაქირავებულ მომუშავეთა შედავათებისაგან, გარდა რესტრუქტურიზაციის შედეგად მომუშავეთა სამსახურიდან დათხოვნის დროს ანაზღაურებული

შელაგათებისა, როგორც ეს წარმოდგენილია წინამდებარე სტანდარტში.

2. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
3. სსპსს-ს მიერ გამოცემული საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესავალში განმარტებულია, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს-ები) ხელმძღვანელობენ ბასსს-ს მიერ გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით. სკს-ების განმარტება მოცემულია სსპსს 1-ში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.
4. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება იმ ფინანსურ ინსტრუმენტებს (გარანტიების ჩათვლით), რომლებზეც ვრცელდება სსპსს 29, ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება.
5. ამოღებულია
6. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება ანარიცხებზე რესტრუქტურისაციისათვის (შეწყვეტილი ოპერაციების ჩათვლით). ზოგიერთ შემთხვევაში, რესტრუქტურისაცია შესაძლოა ნიშნავდეს შეწყვეტილ ოპერაციებს. ინფორმაცია შეტყვევებული ოპერაციების შესახებ შეგიძლიათ იხილოთ ფასს 5-ში, გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები.

სოციალური დახმარებები

7. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებიდან გამომდინარე, „სოციალური დახმარებები“ ეხება საქონელს, მომსახურებას და სხვა დახმარებებს, რომლებიც სახელმწიფოს სოციალური პოლიტიკით განსაზღვრული მიზნების მისაღწევად არის უზრუნველყოფილი. ასეთი დახმარებები შესაძლოა მოიცავდეს:
 - (ა) საზოგადოების უზრუნველყოფას ჯანდაცვის, განათლების, განსახლების, სატრანსპორტო და სხვა სოციალური მომსახურებით. ხშირ შემთხვევაში, ამ მომსახურებათა მომხმარებლებს არ მოეთხოვებათ აღნიშნული მომსახურების ღირებულების ეკვივალენტური თანხის გადახდა; და
 - (ბ) დახმარებების გადახდას ოჯახებისათვის, ასაკოვანი ადამიანებისათვის, უმწეო და დაუსაქმებელთათვის, ვეტერანებისა და სხვებისათვის. ეს იმას ნიშნავს, რომ ხელისუფლება ყველა დონეზე შეიძლება ფინანსური დახმარებით უზრუნველყოფდეს საზოგადოების ცალკეულ პირებსა და ჯგუფებს, რათა ხელმისაწვდომი იყოს სხვადასხვა მომსახურება მათი კონკრეტული საჭიროების დასაკმაყოფილებლად, ან იქონიონ დამატებითი შემოსავალი.

8. ხშირ შემთხვევაში, სოციალური დახმარებებით უზრუნველყოფის ვალდებულება სახელმწიფოს მხრიდან აღებული პასუხისმგებლობის - ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში მუდმივად განახორციელოს კონკრეტული საქმიანობები საზოგადოების კონკრეტული საქონლითა და მომსახურებით უზრუნველყოფის მიზნით - შედეგად წარმოიქმნება. სოციალური პოლიტიკით აღებული ვალდებულებების შესასრულებლად საჭირო საქონელი და მომსახურება, მათი ტიპი და მიწოდება ხშირად მრავალ დემოგრაფიულ და სოციალურ პირობებზეა დამოკიდებული და, შესაბამისად, მათი წინასწარ განსაზღვრა ძნელია. ასეთი სახის დახმარებები საერთაშორისო სავალუტო ფონდის სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის სისტემის მიხედვით, ხშირად სოციალური დაცვის, განათლებისა და ჯანდაცვის კატეგორიებად კლასიფიცირდება და მათთან მიმართებაში წარმოქმნილი ნებისმიერი ვალდებულების თანხის განსაზღვრა აქტუალურ შეფასებას მოითხოვს.
9. იმისათვის, რომ სოციალური დახმარებებიდან წარმოშობილი ანარიცხი ან წინასწარ განუსაზღვრელი მოვლენა წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროდან გამოირიცხოს, სახელმწიფო სექტორის ერთეული, რომელიც ახორციელებს დახმარებით უზრუნველყოფას პირდაპირ ამ დახმარებების სანაცვლოდ არ მიიღებს საზღაურს დახმარებების მიმღებთაგან, რომელიც დაახლოებით უტოლდება უზრუნველყოფილი საქონლისა და მომსახურების ღირებულებას. ეს გამორიცხვა ითვალისწინებს იმ გარემოებებს, როდესაც გადასახდის თანხა დაწესებულია დახმარებებთან მიმართებაში, მაგრამ არ არსებობს რაიმე პირდაპირი კავშირი გადასახადსა და მიღებულ დახმარებას შორის. ამ ანარიცხების და პირობითი ვალდებულებების გამორიცხვა წინამდებარე სტანდარტიდან ასახავს კომიტეტის მოსაზრებას იმის შესახებ, რომ ორივე (ა) დადგენა იმისა თუ რა წარმოადგენს მავალდებულებელ მოვლენას და (ბ) ვალდებულების შეფასება, წარმოადგენილი სტანდარტების განმარტებამდე მოითხოვს შემდგომ განხილვას. მაგალითად, კომიტეტისათვის კარგად ცნობილია, რომ არსებობს განსხვავებული მოსაზრებები იმის შესახებ, აქვს თუ არა ადგილი მავალდებულებელ მოვლენას, როდესაც ადამიანი აკმაყოფილებს დახმარების მიღების კრიტერიუმს, თუ მავალდებულებელი მოვლენა დგება უფრო ადრეულ ეტაპზე. მსგავსად ამისა, არსებობს სხვადასხვა შეხედულებები იმის შესახებ, ასახავს თუ არა ნებისმიერი ვალდებულების თანხა მიმდინარე პერიოდის დახმარებების ღირებულებით შეფასებას თუ აქტუარული შეფასების საფუძველზე დადგენილ ყველა მოსალოდნელი მომავალი დახმარების დისკონტირებულ/ამჟამინდელ ღირებულებას.
10. როდესაც ერთეული გადაწყვეტს ამგვარი ვალდებულებების ანარიცხის აღიარებას, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახავს ასეთი ანარიცხების აღიარებისა და შეფასების საფუძველებს. ერთეული განმარტებით შენიშვნებში ასევე ასახავს სხვა ინფორმაციას, რომლებსაც მოითხოვს წინამდებარე სტანდარტი ამ ანარიცხებთან მიმართებაში. სსბასს 1-ში მოცემულია მითითებები იმ საკითხებთან დამოკიდებულების შესახებ, რომლებსაც არ ეხება სხვა სსბასს. სსბასს 1 ასევე მოიცავს მოთხოვნებს,

რომლებიც ეხება საადრიცხოვო პოლიტიკის შერჩევასა და განმარტებით შენიშვნებში ასახვას.

11. ზოგიერთ შემთხვევაში, სოციალური დახმარების შედეგად შესაძლოა წარმოიქმნას ვალდებულება, რომლისთვისაც:

- (ა) თანხასთან მიმართებაში საერთოდ ან არ არსებობს ან მცირედი გაურკვევლობა; და
- (ბ) ვალდებულების დროის დადგენა არ არის გაურკვეველი.

შესაბამისად, ისინი ნაკლებად შესაძლებელია, რომ აკმაყოფილებდეს ანარიცხის წინამდებარე სტანდარტში მოცემულ განსაზღვრებას. სადაც სოციალური დახმარებების ასეთი ვალდებულებები არსებობს, ისინი აღიარებულია, თუ აკმაყოფილებენ ვალდებულებად აღიარების კრიტერიუმებს (იხილეთ ასევე პუნქტი 19). ამის მაგალითია პერიოდის ბოლოს არსებული ბენეფიციარებისათვის ასაკოვანთა ან უმწფოთა პენსიებთან მიმართებაში გადასახდელი თანხების დარიცხვა, რომელთა გადახდა დამტკიცდა ხელშეკრულების ან კანონმდებლობის დებულებათა შესაბამისად.

სხვა გამონაკლისები წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროდან

12. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება მომავალში შესასრულებელ ხელშეკრულებებზე, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ისინი წამგებიანია. თუ ხელშეკრულებები, რომლებიც სოციალური დახმარებების უზრუნველყოფას ითვალისწინებს, ფორმდება იმ მოლოდინით, რომ ერთეული პირდაპირ ამ შეღავათების სანაცვლოდ ვერ მიიღებს საზღაურს დახმარებების მიმღებთაგან, რომელიც დაახლოებით უტოლდება საქონლისა და მომსახურების ღირებულებას, გამოირიცხება წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროდან.
13. როდესაც სხვა სსბასს ეხება სპეციფიური ტიპის ანარიცხს, პირობით ვალდებულებას, ან პირობით აქტივს, ერთეული წინამდებარე სტანდარტის ნაცვლად იყენებს იმ სტანდარტს. მაგალითად, გარკვეული ტიპის ანარიცხებს ყურადღება ეთმობა შემდეგ სტანდარტებში:
 - (ა) სამშენებლო ხელშეკრულებები (იხ. სსბასს 11, *სამშენებლო ხელშეკრულებები*); და
 - (ბ) იჯარა (იხ. სსბასს 13, *იჯარა*). თუმცა, ვინაიდან სსბასს 13-ში არ არის მოცემული კონკრეტული მოთხოვნები საოპერაციო იჯარის შეთანხმებებთან დაკავშირებით, რომლებიც გახდა წამგებიანი, ასეთ შემთხვევებზე ვრცელდება წინამდებარე სტანდარტი.
14. მოცემული სტანდარტი არ ვრცელდება ანარიცხებზე მოგებიდან გადასახადებისათვის, ან მათ ეკვივალენტზე (მოგებიდან გადასახადების აღრიცხვის შესახებ მითითება იხილეთ ბასს 12, *მოგებიდან გადასახადები*). იგი ასევე არ ვრცელდება იმ ანარიცხებზე, რომლებიც გამომდინარეობს

დასაქმებულთა დახმარებებიდან (დასაქმებულთა დახმარებების აღრიცხვის შესახებ მითითება იხილეთ სსპასს 25, *დასაქმებულთა სარგებელი*).

15. ზოგიერთი თანხა, რომელიც აღირიცხება, როგორც ანარიცხები, შესაძლოა უკავშირდებოდეს შემოსავლის აღიარებას, მაგალითად, როდესაც ერთეული გასცემს გარანტიას შესაბამისი საფასურის სანაცვლოდ. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება შემოსავლის აღიარებას. სსპასს 9. *შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან* ახდენს იმ გარემოებების იდენტიფიცირებას, რომელშიც უნდა მოხდეს გაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის აღიარება. მასში ასევე მოცემულია პრაქტიკული მითითებები შემოსავლის აღიარების კრიტერიუმების გამოყენებასთან დაკავშირებით. წინამდებარე სტანდარტი არ ცვლის სსპასს 9-ში განსაზღვრულ მოთხოვნებს.
16. წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს ანარიცხებს, როგორც ვალდებულებებს, რომელთა დაფარვის ვადა ან თანხა განუსაზღვრელია. ზოგიერთ ქვეყანაში, ტერმინი 'ანარიცხი' ასევე გამოიყენება ცვეთის, აქტივის გაუფასურებისა და საეჭვო ვალების ცნებათა კონტექსტში; ისინი წარმოადგენს აქტივების საბალანსო ღირებულების კორექტირებას და წინამდებარე სტანდარტი მათ არ განიხილავს.
17. სხვა სსპასს-ებით განსაზღვრულია, თუ როდის უნდა განიხილებოდეს დანახარჯები აქტივებად ან ხარჯებად. წინამდებარე სტანდარტში ეს საკითხი განხილული არ არის. შესაბამისად, ამ სტანდარტით არც იკრძალება და არც მოითხოვება ანარიცხების შექმნის დროს აღიარებული ხარჯების კაპიტალიზაცია.

განმარტებები

18. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

კონსტრუქციული მოვალეობა არის ის მოვალეობა, რომელიც გამომდინარეობს ერთეულის ქმედებებისაგან, როდესაც:

- (ა) წარსული პრაქტიკის დამკვიდრებული მაგალითით, გამოცემული ნორმების ან საფუძვლიანი განსაკუთრებული მიმდინარე განაცხადით, ერთეულმა მიუთითა სხვა მხარეებს რომ იგი თავის თავზე აიღებდა გარკვეულ პასუხისმგებლობას; და
- (ბ) ამის შედეგად, ერთეულმა შექმნა მართებული მოლოდინი სხვა მხარეების მხრიდან, რომ იგი შეასრულებს აღებულ პასუხისმგებლობას.

პირობითი აქტივი არის ის შესაძლო აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენებისაგან და რომლის არსებობაც დადასტურდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მომავალში ადგილი ექნება ან არ ექნება ერთ ან უფრო მეტ მოვლენას, რომლებიც ერთეულის სრული კონტროლის ქვეშ არ იმყოფება.

პირობითი ვალდებულება არის:

- (ა) შესაძლო ვალდებულება, რომელიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენებისაგან და რომლის არსებობაც დადასტურდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ადგილი ექნება ან არ ექნება ერთ ან უფრო მეტ განუსაზღვრელ მომავალ მოვლენას, რომლებიც ერთეულის სრული კონტროლის ქვეშ არ იმყოფება; ან
- (ბ) ამჟამინდელი ვალდებულება, რომელიც გამომდინარეობს წარსული მოვლენებისაგან, მაგრამ არ არის აღიარებული, ვინაიდან:
 - (i) ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ვალდებულებების დასაფარად საჭირო გახდება ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატერებელი რესურსების გადინება; ან
 - (ii) ვერ ხერხდება ვალდებულებათა თანხის შეფასება საფუძვლიანად და საიმედოდ.

მომავალში შესასრულებელი ხელშეკრულებები ის ხელშეკრულებებია, რომელთა შემთხვევაში არც ერთ მხარეს არ შეუსრულებია მასზე დაკისრებული ვალდებულებები, ან მათ ორივემ შეასრულა იგი ნაწილობრივ თანაბრად.

იურიდიული ვალდებულება ისეთი სახის ვალდებულებაა, რომელიც წარმოიშვება შემდეგ საფუძველზე:

- (ა) ხელშეკრულება (მისი აშკარა ან ნაგულისხმევი პირობებით);
- (ბ) კანონმდებლობა;
- (გ) კანონის სხვა მოქმედება.

მავალდებულებელი მოვლენა არის ის მოვლენა, რომელიც ქმნის იურიდიულ ან კონსტრუქციულ ვალდებულებას, რომელსაც შედეგად მოჰყვება ის, რომ ერთეულს არ გააჩნია ამ ვალდებულების დაფარვის რეალური ალტერნატივა.

წამგებიანი ხელსეკრულება აქტივების ან მომსახურებების გაცვლის ისეთი ხელშეკრულებაა, რომელშიც ვალდებულებათა შესასრულებლად საჭირო გარდაუვალი ხარჯები აღემატება ხელშეკრულებით მისაღებ ეკონომიკურ სარგებელს, ან მომსახურების პოტენციალს.

ანარიცხი არის ვადით ან თანხით განუსაზღვრელი ვალდებულება.

რესტრუქტურისაცია არის პროგრამა, რომელიც დაგეგმილია და კონტროლდება ხელმძღვანელობის მიერ და არსებითად ცვლის ან

- (ა) ერთეულის საქმიანობის მოქმედების სფეროს; ან
- (ბ) მეთოდს, რომლითაც ხორციელდება აღნიშნული საქმიანობები.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

ანარიცხები და პირობითი ვალდებულებები

19. ანარიცხები შეგვიძლია განვასხვავოთ სხვა ვალდებულებებისაგან, როგორიცაა, სავაჭრო გადასახდელები და დარიცხვები, ვინაიდან ანარიცხების დასაფარად საჭირო მომავალი დანახარჯების გაწევის დრო და მოცულობა განუსაზღვრელია. შესაძარებლად:

- (ა) სავაჭრო გადასახდელი არის მიღებული ან მოწოდებული საქონლისა და გაწეული მომსახურებისათვის გადახდის ვალდებულება, რომელზეც მიღებულია ანგარიშ-ფაქტურა, ან ოფიციალურად შეთანხმებულია მომწოდებელთან (და მოიცავს გადახდებს სოციალურ დახმარებებთან დაკავშირებით, როდესაც არსებობს ოფიციალური შეთანხმება გარკვეულ თანხაზე); და
- (ბ) დარიცხვები წარმოადგენს ვალდებულებებს მიღებული საქონლის ან გაწეული მომსახურების ანაზღაურებაზე, რომლებიც არ არის დაფარული, ანგარიშ-ფაქტურებით გაფორმებული ან მომწოდებელთან ოფიციალურად შეთანხმებული, მომუშავეთა წინაშე არსებული ვალდებულებების ჩათვლით (მაგალითად, დარიცხული შევებულების 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

20. ზოგადად, ყველა ანარიცხი პირობითია, ვინაიდან განუსაზღვრელია მათი დაფარვის ვადა ან ოდენობა. თუმცა, წინამდებარე სტანდარტში ტერმინი „პირობითი“ გამოიყენება იმ ვალდებულებებსა და აქტივებთან მიმართებაში, რომლებიც არ არის აღიარებული, ვინაიდან მათი არსებობა დადასტურდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მომავალში ადგილი ექნება ან არ ექნება ერთ ან მეტ განუსაზღვრელ მოვლენას, რომლებიც მთლიანად არ ექვემდებარება ერთეულის კონტროლს. ამასთან, ტერმინი „პირობითი ვალდებულება“ გამოიყენება იმ ვალდებულებებთან მიმართებაში, რომლებიც არ აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს.

21. წინამდებარე სტანდარტი განასხვავებს:

- (ა) ანარიცხებს, რომლებიც აღიარებულია როგორც ვალდებულებები (იმ პირობით, რომ შესაძლებელია მათი საიმედოდ შეფასება), ვინაიდან ისინი წარმოადგენენ მიმდინარე მოვალეობებს და

მოსალოდნელია, რომ მათ დასაფარად საჭირო გახდება ეკონომიკური სარგებლისა და მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გადინება; და

- (ბ) პირობით ვალდებულებებს - რომლებიც აღიარებული არ არის ვალდებულებებად, ვინაიდან ისინი წარმოადგენს:
 - (i) პოტენციურ ვალდებულებებს, რადგან ჯერ კიდევ გასარკვევია - აქვს თუ არა ერთეულს მიმდინარე მოვალეობა, რომელმაც შესაძლო გამოიწვიოს ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა; ან
 - (ii) მიმდინარე ვალდებულებებს, რომლებიც არ აკმაყოფილებს წინამდებარე სტანდარტით განსაზღვრულ აღიარების კრიტერიუმებს (მოსალოდნელი არ არის, რომ მოცემული ვალდებულების დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების ერთეულიდან გასვლა, ან შეუძლებელია ვალდებულების თანხის საკმარისად საიმედოდ შეფასება).

აღიარება

ანარიცხები

22. ანარიცხები უნდა აღიარდეს მაშინ, როდესაც:

- (ა) ერთეულს გააჩნია მიმდინარე მოვალეობა (იურიდიული ან კონსტრუქციული) წარსული მოვლენის შედეგად;
- (ბ) საგარაუდოა, რომ მოვალეობის დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა; და
- (გ) შესაძლებელია მოვალეობის თანხის საიმედოდ შეფასება.

აღნიშნული პირობების დაუკმაყოფილებლობის შემთხვევაში, ანარიცხი არ უნდა აღიარდეს.

მიმდინარე მოვალეობა

- 23. ზოგიერთ შემთხვევებში, ნათელი არ არის, არსებობს თუ არა მიმდინარე მოვალეობა. ასეთ შემთხვევებში, ითვლება, რომ წარსული მოვლენის შედეგად წარმოიქმნება მიმდინარე მოვალეობა, თუ ყველა არსებული ფაქტების გათვალისწინებით საანგარიშგებო თარიღისათვის მიმდინარე მოვალეობის არსებობა უფრო მეტადაა მოსალოდნელი, ვიდრე არარსებობა.
- 24. თითქმის ყველა შემთხვევაში ნათლად ჩანს, წარსული მოვლენის შედეგად წარმოიქმნა თუ არა მიმდინარე მოვალეობა. იშვიათ შემთხვევებში, მაგალითად, სასამართლოს მიერ სარჩელის

განხილვისას, შესაძლებელია საკამათო იყოს, ადგილი ჰქონდა თუ არა ცალკეულ მოვლენას, ან წარმოიქმნა თუ არა მიმდინარე მოვალეობა ამ მოვლენის შედეგად. ასეთ შემთხვევებში, ერთეული ითვალისწინებს ყველა ხელმისაწვდომ მტკიცებულებას, მათ შორის, მაგალითად, ექსპერტთა მოსაზრებას და განსაზღვრავს, არსებობს თუ არა მიმდინარე მოვალეობა საანგარიშგებო თარიღისათვის. გათვალისწინებული მტკიცებულებები მოიცავს ნებისმიერ დამატებით ინფორმაციას, რომელიც მიიღება საანგარიშგებო თარიღის შემდგომ მომხდარი მოვლენებიდან, ამგვარი მტკიცებულებების საფუძველზე:

- (ა) ერთეული აღიარებს ანარიცხს, თუ საანგარიშო თარიღისათვის მიმდინარე მოვალეობის არსებობა უფრო მოსალოდნელია, ვიდრე არარსებობა (და თუ დაკმაყოფილებულია აღიარების კრიტერიუმები); და
- (ბ) ერთეული განმარტებით შენიშვნებში ასახავს პირობით ვალდებულებას, როდესაც საანგარიშგებო თარიღისათვის მიმდინარე მოვალეობის არარსებობა უფრო მოსალოდნელია, თუ ერთეულიდან ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების მატარებელი რესურსების გასვლა შორეულ მომავალში არ არის მოსალოდნელი. (იხ. პუნქტი 100)

წარსული მოვლენა

- 25. წარსულ მოვლენას, რომელიც მიმდინარე მოვალეობას იწვევს, ეწოდება მავალდებულებელი მოვლენა. იმისათვის, რომ მოვლენა მიჩნეულ იქნას მავალდებულებელ მოვლენად, ერთეულს არ უნდა ჰქონდეს წარსული მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მოვალეობის შესრულების გარდა სხვა რეალური ალტერნატივა. ეს მოხდება მხოლოდ მაშინ როდესაც:
 - (ა) მოვალეობის შესრულება მოითხოვება კანონმდებლობით; ან
 - (ბ) კონსტრუქციული მოვალეობის შემთხვევაში, როდესაც რაიმე მოვლენის (რომელიც შეიძლება იყოს ერთეულის ესა თუ ის ქმედება) შედეგად სხვა მხარეებს წარმოექმნებათ ერთეულის მიერ მოვალეობის შესრულების სამართლიანი მოლოდინი).
- 26. ფინანსური ანგარიშგება ეხება ერთეულის ფინანსურ მდგომარეობას საანგარიშო პერიოდის ბოლოს და არა მის შესაძლო მდგომარეობას მომავალში. აქედან გამომდინარე, არ ხდება ანარიცხების აღიარება იმ დანახარჯებისათვის, რომლის გაწევაც საჭიროა ერთეულის მომავალი საქმიანობისათვის. ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ხდება მხოლოდ საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებული ვალდებულებების აღიარება.
- 27. ანარიცხებად აღიარდება მხოლოდ ის მოვალეობები, რომლებიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენების შედეგად და არსებობს

ერთეულის მომავალი ქმედებებისაგან (ანუ მომავალში ერთეულის საქმიანობის წარმართვის) დამოუკიდებლად. ასეთი მოვალეობების მაგალითებია გარემოს უკანონო დაბინძურებისათვის გადასახდელი ჯარიმები, ან მისი გაწმენდის ხარჯები, რომელსაც კანონმდებლობა აკისრებს საჯარო სექტორის ერთეულს. ვალდებულების დაფარვის მიზნით, ორივე მათგანი, საჯარო სექტორის ერთეულის მომავალი ქმედებების მიუხედავად, იწვევს ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლას. ანალოგიურად, საჯარო სექტორის ერთეული აღიარებს ანარიცხებს თავდაცვის მოწყობილობის, ან სახელმწიფო საკუთრებაში მყოფი ატომური ელექტროსადგურის ექსპლუატაციიდან ამოღების ხარჯებთან მიმართებაში იმ ოდენობით, რა ოდენობითაც საჯარო სექტორის ერთეული ვალდებულია აანაზღაუროს უკვე მიყენებული ზარალი. სსბასს 17, *ძირითადი საშუალებები* ეხება ისეთ კატეგორიებს, რომლებიც დემონტაჟისა და ადგილმდებარეობის განახლება–სარეაბილიტაციო სამუშაოების ხარჯებს მოიცავს, რომლებიც ჩართულია აქტივის თვითღირებულებაში. აღნიშნული შემთხვევისაგან განსხვავებით, ზოგჯერ, საკანონმდებლო მოთხოვნებიდან გამომდინარე, ამომრჩეველთა მხრიდან ზეწოლის ან მოსახლეობის ლიდერად წარმოჩენის სურვილის გამო ერთეულმა შესაძლოა განიზრახოს ან დასჭირდეს დანახარჯების გაწევა მომავალი საქმიანობის კონკრეტული გზით წარმართვის მიზნით. მაგალითად, საჯარო სექტორის ერთეული გადაწყვეტს დააწესოს კონტროლი გარკვეული სატრანსპორტო საშუალებების მიერ გამონაბოლქვის გამოყოფაზე, ან სახელმწიფო ლაბორატორიამ საჭიროდ ჩათვლოს დაამონტაჟოს გამწოვი მოწყობილობა, რათა დაიცვას მომუშავეები გარკვეული ქიმიური ნივთიერებების აორთქლებისაგან. რადგან ერთეულს შეუძლია აიცილოს დანახარჯები მომავალი ქმედებების შედეგად, მაგალითად საქმიანობის წარმართვის შეცვლის გზით, მას არ აქვს მომავალი დანახარჯების მიმდინარე მოვალეობა და არ აღიარებს ანარიცხებს.

28. მოვალეობა ყოველთვის გულისხმობს მეორე მხარეს, რომლის წინაშეც არსებობს ვალდებულება. თუმცა, აუცილებელი არ არის იმ მხარის იდენტიფიცირება, რომლის მიმართაც არსებობს ვალდებულება: იგი შესაძლებელია იყოს მთლიანად საზოგადოება. ვინაიდან მოვალეობა ყოველთვის გულისხმობს ვალდებულებას სხვა მხარის მიმართ, ერთეულის ხელმძღვანელობის, მმართველი ორგანოს ან მაკონტროლებელი ერთეულის გადაწყვეტილება არ წარმოქმნის კონსტრუქციულ მოვალეობას საანგარიშგებო თარიღისათვის, თუ აღნიშნულ გადაწყვეტილებას საანგარიშგებო თარიღამდე არ გააცნობენ მათ, ვისზეც იგი ვრცელდება, ისეთი საკმარისად კონკრეტული გზით, რომ მათ წარმოეშვათ ერთეულის მიერ მოვალეობების შესრულების სამართლიანი მოლოდინი.

29. მოვლენა, რომელიც მოხდენისთანავე არ წარმოქმნის მოვალეობას, შესაძლოა მოგვიანებით წარმოქმნას იგი კანონმდებლობაში შეტანილი ცვლილებების, ან იმის გამო, რომ ერთეულის ქმედება (მაგალითად საკმარისად კონკრეტული საზოგადოებრივი განაცხადი) წარმოქმნის კონსტრუქციულ მოვალეობას. მაგალითად, გარემოსადმი სახელმწიფო სააგენტოს მხრიდან ზიანის მიყენების შემთხვევაში, შესაძლოა არ არსებობდეს მისი შედეგების გამოსწორების მოვალეობა, თუმცა ზიანის მიყენება შესაძლებელია გახდეს ვალდებულებელი მოვლენა, იმ შემთხვევაში თუ ახალი კანონმდებლობით მოითხოვება შედეგების გამოსწორება, ან თუ მაკონტროლებელი სახელმწიფო ერთეული, ან ინდივიდუალური ერთეული საჯაროდ აიღებს შედეგების გამოსწორების პასუხისმგებლობას, რაც წარმოქმნის კონსტრუქციულ მოვალეობას.
30. როდესაც შემოთავაზებული ახალი კანონპროექტი დაუსრულებელია, ვალდებულება წარმოიქმნება მხოლოდ მაშინ, როდესაც კანონპროექტის დამტკიცება არსებული სახით, ფაქტობრივად, ექვს არ იწვევს. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის, ამგვარი მოვალეობა განიხილება იურიდიულ მოვალეობად. 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. ნებისმიერი გადაწყვეტილება ვალდებულების არსებობასთან დაკავშირებით, უნდა დაელოდოს კანონის ძალაში მიღებას.

ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების შესაძლო გასვლა

31. იმისათვის, რომ ვალდებულებამ დააკმაყოფილოს აღიარების კრიტერიუმები, უნდა არსებობდეს არა მარტო მიმდინარე მოვალეობა, არამედ, მოცემული მოვალეობის დაფარვის მიზნით ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების ერთეულიდან გასვლის ალბათობა. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის, რესურსების გასვლა ან სხვა მოვლენა განიხილება როგორც მოსალოდნელი, თუ უფრო მეტადაა სავარაუდო მისი მოხდენა, ვიდრე არმოხდენა, ანუ თუ მოცემული მოვლენის მოხდენის ალბათობა აღემატება მისი არმოხდენის ალბათობას. როდესაც მოსალოდნელი არ არის რომ მიმდინარე მოვალეობა არსებობს, ერთეული განმარტებით შენიშვნებში ასახავს პირობით ვალდებულებას, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების ერთეულიდან გასვლა შორეულ მომავალშია მოსალოდნელი (იხ. პუნქტი 100)

32. როდესაც არსებობს მთელი რიგი მსგავსი ვალდებულებები (მაგალითად, სახელმწიფოს მოვალეობა გასცეს კომპენსაციები იმ ფიზიკურ პირებზე, რომლებმაც მიიღეს დასწებოვნებული სისხლი სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული საავადმყოფოდან), მათ დასაფარად ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების ერთეულიდან გასვლის ალბათობა განისაზღვრება მთლიანად მოვალეობათა არსებული ჯგუფისათვის. მიუხედავად იმისა, რომ ცალკეული მოვალეობის დასაფარად ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლის ალბათობა შეიძლება მცირე იყოს, მოვალეობათა მოცემული ჯგუფის სრულად დასაფარად შესაძლოა საჭირო გახდეს გარკვეული ოდენობის რესურსების გასვლა. თუ ასეთ შემთხვევას აქვს ადგილი, ხდება ანარიცხის აღიარება (თუ აღიარების სხვა კრიტერიუმები აღიარებულა)

მოვალეობის საიმედო შეფასება

33. შეფასებების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების არსებითი ნაწილია, რაც არ ამცირებს მის საიმედოებას. აღნიშნული განსაკუთრებით მართებულია იმ ანარიცხების შემთხვევაში, რომლებიც თავიანთი ბუნებით უფრო მეტ განუსაზღვრელობასთანაა დაკავშირებული, ვიდრე სხვა აქტივები და ვალდებულებები. ძალიან იშვიათი შემთხვევების გარდა, ერთეულს შეუძლია განსაზღვროს მოსალოდნელი შედეგების დიაპაზონი და ამრიგად, ისე საკმარისად საიმედოდ შეაფასოს მოვალეობა, რომ შესაძლებელი იყოს მისი გამოყენება ანარიცხების აღიარებისათვის.
34. უიშვიათეს შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია საიმედოდ შეფასება, არსებობს მოვალეობა, რომლის აღიარება შეუძლებელია. ასეთი ვალდებულება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აისახება, როგორც პირობითი ვალდებულება (იხ. პუნქტი 100).

პირობითი ვალდებულებები

35. **ერთეულმა არ უნდა აღიაროს პირობითი ვალდებულება.**
36. მე-100 მუხლის შესაბამისად, პირობითი ვალდებულება აისახება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების ერთეულიდან გასვლა მოსალოდნელია შორეულ მომავალში.
37. როდესაც ერთეულს გააჩნია მოვალეობის შესრულების სოლიდარული პასუხისმგებლობა, მოვალეობის ის ნაწილი, რომელს დაფარვაც მოსალოდნელია სხვა მხარეების მიერ, მიიჩნევა პირობითი ვალდებულებად. მაგალითად, ერთობლივი საქმიანობის ვალის შემთხვევაში, პირობითი ვალდებულებად მიიჩნევა ის დავალიანება, რომელიც უნდა დაფაროს ერთობლივი საქმიანობის სხვა

მონაწილეებმა. ერთეული აღიარებს ანარიცხს მოვალეობის იმ ნაწილისათვის, რომლის დასაფარად მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა, გარდა იმ იშვიათი შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია საიმედოდ შეფასება.

38. პირობითი ვალდებულებები შესაძლოა არ განვითარდეს ისე, როგორც თავდაპირველად იყო მოსალოდნელი. შესაბამისად, განუწყვეტლივ ხდება მათი შეფასება ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლის ალბათობის განსაზღვრის მიზნით. თუ მოსალოდნელი იქნება, რომ პირობითი ვალდებულების სახით ასახული მოვალეობის შესასრულებლად, საჭირო გახდება ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა, უნდა მოხდეს ანარიცხის აღიარება იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც მოხდა ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლის ალბათობის შეცვლა (გარდა იმ იშვიათი შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია საიმედოდ შეფასება). მაგალითად, ადგილობრივი თვითმმართველობის ერთეული, რომელმაც დაარღვია გარემოს დაცვის კანონი, მაგრამ კვლავ გაურკვეველი რჩება ფაქტი, მართლაც მიაღდა თუ არა გარემოს ზიანი. როდესაც დადასტურდება, რომ გარემოს მართლა მიაღდა ზიანი და საჭირო იქნება მდგომარეობის გამოსწორება, ერთეული აღიარებს ანარიცხს, ვინაიდან ამჯერად ეკონომიკური სარგებლის გასვლა შესაძლებელია.

პირობითი აქტივები

39. ერთეულმა არ უნდა აღიაროს პირობითი აქტივი.
40. ზოგადად, პირობითი აქტივები წარმოიქმნება დაუგეგმავი ან სხვა გაუთვალისწინებელი შემთხვევების შედეგად, რომლებიც (ა) ერთეულის სრულ კონტროლს არ ექვემდებარება და (ბ) წარმოქმნის ერთეულში ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლის შესაძლებლობას. ამის მაგალითს წარმოადგენს სარჩელი, რომელიც ერთეულმა შეიტანა სასამართლოში და მისი შედეგი გაურკვეველია.
41. პირობითი აქტივების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარება არ ხდება, ვინაიდან შესაძლოა ამან გამოიწვიოს იმ შემოსავლის აღიარება, რომლის მიღებაც შესაძლებელია არასოდეს არ მოხდეს. მიუხედავად ამისა, როდესაც შემოსავლის მიღება, ფაქტობრივად, ეჭვს არ იწვევს, მოცემული აქტივი არ წარმოადგენს პირობით აქტივს და მართებულია მისი აღიარება.

42. როდესაც მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა, პირობითი აქტივი აისახება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში 105-ე პუნქტის შესაბამისად.
43. პირობითი აქტივების შეფასება ხდება განუწყვეტლივ იმისათვის, რომ მოხდეს მოვლენების განვითარების სათანადოდ ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში. თუ ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა ექვს აღარ იწვევს და აქტივის ღირებულებითი შეფასება შესაძლებელია საიმედოდ, მოცემული აქტივის და მასთან დაკავშირებული შემოსავლის აღიარება მოხდება იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელშიც მოხდა აღნიშნული ცვლილება. თუ ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა მოსალოდნელია, ერთეული ასახავს მოცემულ პირობით აქტივს (იხ. პუნქტი 105).

შეფასება

საუკეთესო შეფასება

44. **თანხა, რომელიც აღიარდა ანარიცხად, უნდა წარმოადგენდეს იმ დანახარჯების საუკეთესო შეფასებას, რომელიც საჭიროა მიმდინარე მოვალეობის შესასრულებლად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.**
45. მიმდინარე მოვალეობის შესასრულებელი დანახარჯების საუკეთესო შეფასებას წარმოადგენს თანხის ის ოდენობა, რომელსაც ერთეული გადაიხდიდა მოვალეობის შესასრულებლად, ან სხვა მხარისათვის გადასაცემად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. ხშირად შეუძლებელია ან შემზღუდველად ძვირია მოვალეობის შესრულება, ან გადაცემა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. თუმცა, იმ თანხის შეფასება, რომელსაც ერთეული რაციონალურად გადაიხდიდა ვალდებულების დასაფარად ან გადასაცემად, წარმოადგენს იმ დანახარჯების საუკეთესო შეფასებას, რომელიც საჭიროა მოვალეობის დასაფარად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.
46. შედეგებისა და ფინანსური ეფექტის შეფასება ხორციელდება ერთეულის ხელმძღვანელობის განსჯის საფუძველზე, რომელიც გამაგრებულია მსგავსი ოპერაციებიდან მიღებული გამოცდილებით და ზოგიერთ შემთხვევაში, დამოუკიდებელი ექსპერტების ანგარიშებით. გათვალისწინებული მტკიცებულებები მოიცავს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ მომხდარი მოვლენებისაგან მიღებულ დამატებით მტკიცებულებას.

მაგალითი

სახელმწიფო სამედიცინო ლაბორატორია ყიდის სადიაგნოსტიკო ულტრა-ბგერით სკანერებს როგორც სახელმწიფო, ისე კერძო საკუთრებაში არსებულ სამედიცინო ცენტრებსა და საავადმყოფოებზე, ღირებულების სრული დაფარვის საფუძველზე. დანადგარებს თან მოჰყვება გარანტია, რომლის მიხედვით სამედიცინო ცენტრებსა და საავადმყოფოებს დანადგარის შესყიდვიდან პირველი ექვსი თვის განმავლობაში სრულად უნაზღაურდებათ ნებისმიერი დეფექტის გამოსწორებასთან დაკავშირებული ხარჯი. თუ ყველა გაყიდულ დანადგარს აღმოაჩნდება მცირედი წუნი, მისი შეკეთების ხარჯი მიაღწევს 1 მილიონს, ხოლო მნიშვნელოვანი წუნის აღმოჩენის შემთხვევაში – 4 მილიონს. ლაბორატორიის გამოცდილებისა და მომავალი მოლოდინების საფუძველზე სავარაუდოა, რომ მომავალ წელს დანადგარების 75 % -ს არ აღმოაჩნდება წუნი, 20 % მხოლოდ უმნიშვნელო წუნი, ხოლო 5 % – მნიშვნელოვანი წუნი. 32-ე პუნქტების შესაბამისად, ლაბორატორია აფასებს საგარანტიო ვალდებულებების დასაფარად საჭირო თანხის გასვლას მთლიანი საგარანტიო ხელშეკრულებისათვის.

სარემონტო სამუშაოების მოსალოდნელი ღირებულებაა:

$$(ნულის 75\%) + (1 \text{ მლნ-ის } 20\%) + (4 \text{ მლნ-ის } 5\%) = 400,000$$

47. განუსაზღვრელობებისადმი, რომლებიც თან ახლავს ანარიცხად ასაღიარებელ თანხას, სხვადასხვა პირობის გათვალისწინებით, არსებობს განსხვავებული სახის მიდგომა. როდესაც შესაფასებელი ანარიცხი მოიცავს მუხლების დიდ რაოდენობას, მოვალეობა ფასდება ყველა შესაძლო შედეგისა და მათი ალბათობების შეწონვით. შეფასების აღნიშნულ სტატისტიკურ მეთოდს ეწოდება 'მათემატიკური ლოდინი'. აქედან გამომდინარე, ანარიცხის ოდენობა განსხვავებული იქნება, იმისდამოკიდებით მოცემული თანხის დაკარგვის ალბათობა, მაგალითად, 60 % იქნება თუ 90%. როდესაც არსებობს შესაძლო შედეგების უწყვეტი დიაპაზონი და ყოველი შედეგის მიღების ალბათობა თანაბარია, გამოიყენება აღნიშნული დიაპაზონის შუა წერტილი.
48. ცალკეული ვალდებულების შეფასებისას, ყველაზე მოსალოდნელი შედეგი შესაძლოა წარმოადგენდეს ვალდებულების საუკეთესო შეფასებას. თუმცა, ასეთ შემთხვევაშიც კი, ერთეული განიხილავს სხვა შესაძლო შედეგებს. თუ სხვა შესაძლო შედეგები, უმეტესწილად, მეტია ან მცირეა ყველაზე მოსალოდნელ შედეგზე, საუკეთესო შეფასება იქნება უმეტესი ან უმცირესი თანხა. მაგალითად, თუ სახელმწიფო ვალდებულია გამოასწოროს სხვა სახელმწიფოსთვის აშენებული

საბრძოლო გემის წუნი, ამ ვალდებულების შეფასების ყველაზე მოსალოდნელი შედეგი იქნება 100 000 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.

49. ანარიცხის შეფასება ხდება დაბეგვრამდე. ანარიცხების დაბეგვრის შედეგები და მისი ცვლილებები განხილულია ბასს 12–ში.

რისკები და განუსაზღვრელობები

50. ანარიცხის თანხის საუკეთესო შეფასების მისაღებად გათვალისწინებულ უნდა იქნას ის რისკები და განუსაზღვრელობა, რომლებიც მუდმივად თან ახლავს ზევრ მოვლენასა და გარემოებას.
51. 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 განზრახ 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.
52. განუსაზღვრელობა, რომელიც თან ახლავს ანარიცხთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხას, განმარტებით შენიშვნებში აისახება 98-ე (ბ) პუნქტის შესაბამისად.

მიმდინარე ღირებულება

53. როდესაც ფულის დროითი ღირებულების ეფექტი მნიშვნელოვანია, ანარიცხების თანხა უნდა წარმოადგენდეს იმ დანახარჯების მიმდინარე ღირებულებას, რომლებიც მოსალოდნელია, რომ საჭირო იქნება მოვალეობის შესასრულებლად.
54. ფულის დროითი ღირებულების გამო ის ანარიცხები, რომლებიც უკავშირდება ფულადი სახსრების გასვლას საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ მოკლე ვადაში, უფრო წამგებიანია, ვიდრე ის ანარიცხები, რომლებიც დაკავშირებულია იმავე ოდენობის ფულადი

სახსრების შედარებით მოგვიანებით გასვლასთან. ამიტომ, როდესაც ფულის დროითი ღირებულება არსებითია, ხდება ანარიცხების დისკონტირება.

როდესაც ანარიცხის დისკონტირება ხდება რამდენიმე წლის განმავლობაში, მისი მიმდინარე ღირებულება გაიზრდება ყოველ წელს, რადგან ანარიცხი უახლოვდება დაფარვის დროს (იხილეთ საილუსტრაციო მაგალითი).

55. წინამდებარე სტანდარტის 97-ე პუნქტი მოითხოვს პერიოდის განმავლობაში დროის გასვლის შედეგად დისკონტირებული თანხის ზრდის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახვას.
56. დისკონტის განაკვეთი (ან განაკვეთები) უნდა წარმოადგენდეს დაბეგვრამდე არსებულ განაკვეთს (ან განაკვეთებს), რომელშიც გათვალისწინებულია ფულის დროითი ღირებულების მიმდინარე საბაზრო შეფასებისა და მოცემული ვალდებულებისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკური რისკი. დისკონტის განაკვეთი (განაკვეთები) არ უნდა ასახავდეს იმ რისკებს, რომელთათვისაც მომავალი ფულადი სახსრების მოძრაობის შეფასებები იქნა კორექტირებული.
57. ზოგიერთ იურისდიქციაში, საშემოსავლო ან მათი შესაბამისი გადასახადები დაწესებულია საჯარო სექტორის ერთეულის ნამეტზე კონკრეტული პერიოდისათვის. თუ ასეთი გადასახადი დაწესებულია საჯარო სექტორის ერთეულებზე, შერჩეული დისკონტირებული განაკვეთი უნდა წარმოადგენდეს გადასახადის წინა განაკვეთს.

მომავალი მოვლენები

58. **მომავალი მოვლენები, რომლებმაც შესაძლოა გავლენა მოახდინოს იმ თანხის ოდენობაზე, რომელიც საჭიროა ვალდებულების დასაფარად, გათვალისწინებულ უნდა იქნას ანარიცხების თანხაში, თუ არსებობს მათი მოხდენის საკმარისი ობიექტური მტკიცებულება.**
59. მოსალოდნელი მომავალი მოვლენები შესაძლოა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იყოს ანარიცხების შეფასებისას. მაგალითად, გარკვეული მოვალეობები შესაძლოა იყოს ინდექსირებული, რათა მოხდეს მიმდებარეობის ინფლაციის, ან სხვა კონკრეტული ფასთა ცვალებადობის შედეგად გამოწვეული დანაკარგების კომპენსირება. თუ არსებობს ინფლაციის სავარაუდოდ მოსალოდნელი განაკვეთების საკმარისი მტკიცებულება, ეს უნდა აისახოს ანარიცხების თანხაზე. კიდევ ერთი მაგალითი იმისა, თუ როგორ ზეგავლენას ახდენს მომავალი მოვლენები ანარიცხის თანხაზე, შემდეგია: როდესაც სახელმწიფო მმართველობის ერთეულს მიაჩნია, რომ ექსპლუატაციის დასრულების შემდეგ გაზის მწარმოებელი ქარხნის ტერიტორიის კუპრიდან, ფერფლიდან და გარემოს დამაბინძურებელი სხვა ნივთიერებებიდან გაწმენდის ხარჯები მნიშვნელოვნად შემცირდება

მომავალი ტექნოლოგიური ცვლილებების გამო. ასეთ შემთხვევაში, აღიარებული თანხა ასახავს ტექნიკურ საკითხებში კვალიფიციური, ობიექტური დამკვირვებლების მართლზომიერ მოლოდინს, რომლებიც ითვალისწინებენ ყველა გარემოებას, დასუფთავების დროს ხელმისაწვდომი ტექნოლოგიის შესახებ. ამგვარად, მართებულია, მაგალითად, არსებული ტექნოლოგიის გამოყენების შედეგად მიღებული გამოცდილების საფუძველზე მოსალოდნელი დანახარჯების შემცირების, ან ადრინდელთან შედარებით უფრო დიდი ან რთული გამწმენდი ოპერაციის განხორციელებისას არსებული ტექნოლოგიის გამოყენების მოსალოდნელი დანახარჯების გათვალისწინება. თუმცა, ერთეული არ მოელის სრულიად ახალი გამწმენდი ტექნოლოგიის განვითარებას, თუ ამისათვის არ არსებობს საკმარისად ობიექტური მტკიცებულება.

60. არსებული ვალდებულების შეფასებისას, მხედველობაში მიიღება შესაძლო ახალი კანონმდებლობის გავლენა, რომელიც შესაძლოა შეეხოს მთავრობის ან ინდივიდუალური საჯარო სექტორის ერთეულის არსებული ვალდებულების თანხას, თუ არსებობს საკმაოდ ობიექტური მტკიცებულება, რომ კანონის დამტკიცება, ფაქტობრივად, უეჭველია. პრაქტიკაში არსებული გარემოებების მრავალფეროვნება შეუძლებელს ხდის გამოიყოს ერთი რომელიმე მოვლენა, რომელიც უზრუნველყოფს საკმარისი, ობიექტური მტკიცებულების არსებობას ყველა ცალკეულ შემთხვევაში. საჭიროა არსებობდეს იმის მტკიცებულება, (ა) თუ რა მოთხოვნებს შეიცავს ახალი კანონმდებლობა და (ბ) ნამდვილად შევა ძალაში კანონი თუ არა; და აღსრულდება თუ არა სათანადოდ. მრავალ შემთხვევაში, არ არსებობს საკმარისი ობიექტური მტკიცებულება მანამ, სანამ არ მოხდება ახალი კანონმდებლობის მიღება.

აქტივების მოსალოდნელი გასვლა

61. ანარიცხების შეფასებისას, აქტივების მოსალოდნელი გასვლის შედეგად ფლობიდან მიღებული მოგება არ უნდა იქნეს გათვალისწინებული.
62. ანარიცხების შეფასებისას არ იქნება გათვალისწინებული აქტივების მოსალოდნელი გასვლის შედეგად ფლობიდან მიღებული მოგება, თუნდაც აქტივების გასვლა მჭიდროდ იყოს დაკავშირებული იმ მოვლენასთან, რომელმაც გამოიწვია ანარიცხების შექმნა. სანაცვლოდ, აქტივების მოსალოდნელი გასვლის შედეგად ფლობიდან მისაღებ მოგებას ერთეული აღიარებს შესაბამისი საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტით განსაზღვრულ დროს.

ანაზღაურება

63. როდესაც მოსალოდნელია, რომ ანარიცხების დაფარვის დანახარჯებს ნაწილობრივ ან მთლიანად ანაზღაურებს სხვა მხარე, ანაზღაურება მხოლოდ მაშინ უნდა აღიარდეს, როდესაც ფაქტობრივად ეჭვგარეშეა, ანაზღაურების მიღება იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული შეასრულებს მოვალეობას. ანაზღაურება უნდა განიხილებოდეს ცალკე აქტივად. აღიარებული ანაზღაურების თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ანარიცხების ოდენობას.
64. ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში ანარიცხთან დაკავშირებული დანახარჯი შესაძლოა აღირიცხოს ანაზღაურების აღიარებული თანხის გამოკლებით.
65. ზოგჯერ, ერთეულს შეუძლია სხვა მხარეზე მიმართოს (მაგალითად, სადაზღვევო ხელშეკრულებების, ზარალის ანაზღაურების საგარანტიო შეთანხმების ან მიმწოდებლის გარანტიების მეშვეობით) ანარიცხების დანახარჯების მთლიანად ან ნაწილობრივად დაფარვა. სხვა მხარემ შესაძლოა ერთეულს აუნაზღაუროს გადახდილი თანხა, ან პირდაპირ გადაიხადოს იგი. მაგალითად, სამთავრობო უწყებას შესაძლოა გააჩნდეს სამართლებრივი ვალდებულება პირის მიმართ მისი მომუშავეების მიერ წარმოდგენილი შეცდომაში შემყვანი რჩევის შედეგად. თუმცა, მას შეუძლია აინაზღაუროს ხარჯების გარკვეული რაოდენობა პროფესიონალური ვალდებულების დაზღვევის ხარჯზე.
66. უმეტეს შემთხვევაში, ერთეულს პასუხისმგებლობა ეკისრება მთლიან თანხაზე. ამდენად, ერთეულს 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 ერთეული შეასრულებს არსებულ ვალდებულებას.
67. ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთეული ვალდებული არ იქნება დაფაროს მოცემული დანახარჯები, მესამე მხარის მიერ მათი გადაუხდელობის დროს. ასეთ შემთხვევაში, ერთეულს არ აქვს აღნიშნული ხარჯების დაფარვის ვალდებულება და ისინი ანარიცხებში არ აისახება.
68. როგორც 37-ე პუნქტში აღინიშნა, ვალდებულება, რომელზედაც ერთეულს გააჩნია სოლიდარული პასუხისმგებლობა, წარმოადგენს პირობით ვალდებულებას მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელშიც მოსალოდნელია სხვა მხარის მიერ სოლიდარული ვალდებულების დაფარვა.

ანარიცხებში მომხდარი ცვლილებები

69. ანარიცხები უნდა გადაისინჯოს ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს და შესწორდეს მიმდინარე საუკეთესო შეფასების

გათვალისწინების მიზნით. თუ მოსალოდნელი აღარ არის, რომ ვალდებულების დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკური სარგებელის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა, უნდა მოხდეს ანარიცხების უკუგატარება.

70. დისკონტირების გამოყენებისას, ანარიცხის საბალანსო ღირებულება იზრდება თითოეულ პერიოდში, რათა მოხდეს დროის ფაქტორის გათვალისწინება. ანარიცხების თანხის ეს ზრდა აღიარდება საპროცენტო ხარჯის სახით.

ანარიცხების გამოყენება

71. ანარიცხი უნდა იქნეს გამოყენებული მხოლოდ იმ დანახარჯებისათვის, რომელთათვისაც თავდაპირველად იქნა აღიარებული ანარიცხი.
72. ანარიცხს მიეკუთვნება მხოლოდ თავდაპირველად აღიარებულ ანარიცხებთან დაკავშირებული დანახარჯები. თავდაპირველად აღიარებულ ანარიცხზე სხვა მიზნით გაწეული დანახარჯების მიკუთვნება ფარავს ორი სხვადასხვა მოვლენის ზემოქმედების შედეგებს.

აღიარებისა და შეფასების წესების გამოყენება

მომავალი წმინდა საოპერაციო ზარალი

73. მომავალი საოპერაციო საქმიანობიდან წმინდა ნამეტისთვის ანარიცხები არ უნდა აღიარდეს.
74. მომავალი წმინდა საოპერაციო ზარალი არ შეესაბამება მე-18 პუნქტში მოცემული ვალდებულების განმარტებას და არ აკმაყოფილებს 22-ე პუნქტით განსაზღვრულ აღიარების ზოგად კრიტერიუმებს.
75. მომავალი წმინდა საოპერაციო დეფიციტის მიღების მოსალოდნელობა გვიჩვენებს, რომ მომავალში განსახორციელებელ საოპერაციო საქმიანობებში გამოსაყენებული აქტივების გარკვეული ნაწილი შესაძლოა გაუფასურდეს. ერთეული ახდენს მათ ტესტირებას გაუფასურებაზე. აქტივების გაუფასურების შესახებ მითითებები მოცემულია სსბასს 21-ში ფულადი სახსრების არაწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება, ან სსბასს 26-ში ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება.

წამგებიანი ხელშეკრულებები

76. თუ ერთეულს დადებული აქვს ხელშეკრულება, რომელიც წამგებიანია, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მიმდინარე მოვალეობა (ანაზღაურებების გამოკლებით) უნდა აღიარდეს და შეფასდეს როგორც ანარიცხი.
77. წინამდებარე სტანდარტის 76-ე პუნქტი ვრცელდება მხოლოდ წამგებიან ხელშეკრულებებზე. სოციალური დახმარებების

უზრუნველსაყოფად იმ მოლოდინით დადებული ხელშეკრულებები, რომ ერთეული სანაცვლოდ არ მიიღებს საზღაურს პირდაპირ ამ დახმარებების მიმღებთაგან, რომელიც დაახლოებით უტოლდება უზრუნველყოფილი საქონლისა და მომსახურების ღირებულებას, გამოირიცხება წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროდან.

78. მრავალი ხელშეკრულება, რომელიც გაცვლითი ოპერაციების დასაბუთებაა (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 წამგებიანი ხდება, ამგვარ ხელშეკრულებაზე ვრცელდება წინამდებარე სტანდარტი და იარსებებს ვალდებულება, რომელიც უნდა აღიარდეს. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება ისეთ მომავალში განსახორციელებელ კონტრაქტებზე, რომლებიც არ არის წამგებიანი.
79. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, წამგებიანი ხელშეკრულება ისეთი ხელშეკრულებაა, რომლის მიხედვით მოვალეობების შესასრულებლად გარდაუვალი დანახარჯები აღემატება ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ მოსალოდნელ ეკონომიკურ სარგებელს, ან მომსახურების პოტენციალს. შესაბამისად, სწორედ მიმდინარე მოვალეობა ანაზღაურებების გამოკლებით აღიარებული ანარიცხად 76-ე პუნქტის შესაბამისად. ხელშეკრულების მიხედვით, გარდაუვალი დანახარჯი არის ხელშეკრულებიდან გასვლის უმცირესი წმინდა დანახარჯი, რომელიც არის უმცირესი თანხა ხელშეკრულების შესრულებისათვის საჭირო დანახარჯებსა და ხელშეკრულების შეუსრულებლობისათვის ნებისმიერ კომპენსაციასა და ჯარიმებს შორის.
80. წამგებიანი კონტრაქტისათვის ცალკე ანარიცხების შექმნამდე ერთეული აღიარებს ხელშეკრულების შესრულებისათვის გამოყენებული აქტივების გაუფასურების ზარალს.

რესტრუქტურიზაცია

81. ქვემოთ მოცემულია იმ მოვლენების მაგალითები, რომლებიც შესაძლოა განისაზღვროს როგორც რესტრუქტურიზაცია:
- (ა) საქმიანობის ან მომსახურების წილის გაყიდვა ან შეწყვეტა;
 - (ბ) ფილიალის დახურვა, ან სახელმწიფო სააგენტოს საქმიანობის შეწყვეტა რომელიმე ქვეყანაში ან რეგიონში, ან საქმიანობის გადატანა ერთი რეგიონიდან მეორეში;
 - (გ) მენეჯმენტის სტრუქტურის ცვლილებები, მაგალითად, ერთი მენეჯერული ფენის გაუქმება; და

- (დ) ფუნდამენტური რეორგანიზაცია, რომელიც არსებით ზეგავლენას ახდენს ერთეულის საოპერაციო საქმიანობის ხასიათსა და მიმართულებაზე.
82. რესტრუქტურიზაციაზე დანახარჯების ანარიცხების სახით აღიარება ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც 22-ე პუნქტით განსაზღვრული ანარიცხების აღიარების ზოგადი კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულია. 83–96-ე პუნქტებში განხილულია, თუ როგორ ვრცელდება ანარიცხების აღიარების ზოგადი კრიტერიუმები რესტრუქტურიზაციაზე.
83. რესტრუქტურიზაციის კონსტრუქციული ვალდებულება წარმოიქმნება მხოლოდ მაშინ, როდესაც ერთეულს:
- (ა) აქვს რესტრუქტურიზაციის დეტალური ოფიციალური გეგმა, რომელშიც განსაზღვრულია:
 - (i) რესტრუქტურიზაციას დაქვემდებარებული საქმიანობა/ფუნქციონირებადი ერთეული და საქმიანობის/ფუნქციონირებადი ერთეულის ნაწილი;
 - (ii) ძირითადი ადგილმდებარეობა, რომელზეც გავლენას ახდენს რესტრუქტურიზაცია;
 - (iii) ადგილმდებარეობა, ფუნქციები და იმ მომუშავეთა მიახლოებითი რაოდენობა, რომლებსაც მიეცემათ 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 მახასიათებლების გამოცხადებით.
84. საჯარო სექტორში, რესტრუქტურიზაცია შესაძლოა მოხდეს მთლიანად სამთავრობო პორტფელის, სამინისტროს, ან უწყების დონეზე.
85. მთავრობის ან ინდივიდუალური ერთეულის მიერ რესტრუქტურიზაციის გეგმის განხორციელების დაწყების დასაბუთებას წარმოადგენს, მაგალითად, (ა) რესტრუქტურიზაციის გეგმის ძირითადი მახასიათებლების საჯაროდ გამოცხადება, (ბ) აქტივების გაყიდვა ან გადაცემა, (გ) იჯარის ხელშეკრულების შეწყვეტის შესახებ შეტყობინება, ან კლიენტებისათვის მომსახურების ალტერნატიული წყაროების დაფუძნება. რესტრუქტურიზაციის დეტალური გეგმის საჯარო გამოცხადება რესტრუქტურიზაციის კონსტრუქციული მოვალეობაა 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 მომუშავეთა (ან მათი წარმომადგენლების) მთავრობის ან ერთეულის მიერ რესტრუქტურისაციის განხორციელებისადმი სამართლიან მოლოდინს.

86. იმისათვის, რომ გეგმა იყოს საფუძვლიანი, რათა წარმოიშვას კონსტრუქციული მოვალეობა, როდესაც იგი წარედგინება იმ მხარეებს რომლებზეც გავლენას მოახდენს, მისი განხორციელების დაწყება შემდგომი დაგვარად, 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 მთავრობას ან ინდივიდუალურ ერთეულს ადებული აქვს რესტრუქტურისაციის განხორციელების პასუხისმგებლობა, რადგან აღნიშნული პერიოდი იძლევა შემუშავებული გეგმის შეცვლის შესაძლებლობას.

87. ერთეულის ხელმძღვანელობის ან მმართველი ორგანოს გადაწყვეტილება რესტრუქტურისაციის შესახებ, რომელიც მიღებულ იქნა საანგარიშგებო თარიღამდე, არ წარმოქმნის კონსტრუქციულ მოვალეობას საანგარიშგებო თარიღამდე, თუ ერთეულმა საანგარიშგებო თარიღამდე არ:

- (ა) დაიწყო რესტრუქტურისაციის გეგმის განხორციელება; ან
- (ბ) განუცხადა რესტრუქტურისაციის გეგმის მთავარი მახასიათებლები იმ პირებს, რომლებზეც გავლენას ახდენს რესტრუქტურისაცია, ისეთი კონკრეტული გზით, რომ მათ წარმოეშვათ სამართლიანი მოლოდინი იმისა, რომ ერთეული მომავალში განახორციელებს რესტრუქტურისაციას.

თუ ერთეული იწყებს რესტრუქტურისაციის გეგმის განხორციელებას ან მთავარ მახასიათებლებს აცნობს იმ მხარეებს, რომლებზეც იგი გავლენას ახდენს მხოლოდ საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ, სსბასს 14-ის, *ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები*, შესაბამისად, შესაძლოა საჭირო გახდეს ინფორმაციის ასახვა განმარტებით შენიშვნებში, თუ რესტრუქტურისაცია არსებით ხასიათს ატარებს და მისი გაუმჟღავნებლობა გავლენას იქონიებს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა მიერ ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღებაზე.

88. თუმცა, კონსტრუქციული მოვალეობა არ წარმოიქმნება მარტოოდენ ერთეულის ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შედეგად, წარსული მოვლენებისა და ზემოთაღნიშნული

გადაწყვეტილების ერთობლიობამ შესაძლოა წარმოშვას ასეთი მოვალეობა. მაგალითად, მომუშავეთა წარმომადგენლებთან სამუშაოდან დათხოვნის კომპენსაციასთან დაკავშირებით, ან ოპერაციის გაყიდვის, ან უსასყიდლოდ გადაცემის შესახებ შემსყიდველებთან გამართული მოლაპარაკებები შესაძლოა დასრულდეს მხოლოდ მმართველი ორგანოს ან დირექტორთა საბჭოს წევრების მიერ მათი დამტკიცების შემდეგ. მას შემდეგ, როგორც კი საკითხები დამტკიცდება და და ამის შესახებ ეცნობება სხვა მხარეებს, ერთეულს წარმოექმნება რესტრუქტურისაციის კონსტრუქციული მოვალეობა, იმ შემთხვევაში, თუ დაკმაყოფილებულია 83-ე პუნქტით განსაზღვრული პირობები.

89. ზოგიერთ ქვეყანაში (ა) საჯარო სექტორის ერთეულის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების საბოლოო უფლებამოსილება ეკუთვნის მმართველ ორგანოს ან დირექტორთა საბჭოს, რომლის წევრები, ერთეულის ხელმძღვანელების გარდა, არიან სხვა მხარეების (მაგალითად, დაქირავებულ მომუშავეთა ინტერესების) წარმომადგენლები ან (ბ) შესაძლოა საჭირო იყოს ამგვარ წარმომადგენლებს გადაეგზავნოთ შეტყობინება მმართველი ორგანოს ან დირექტორთა საბჭოს მიერ გადაწყვეტილების მიღებამდე. რადგან მმართველი ორგანოს ან დირექტორთა საბჭოს მიღებული ამგვარი გადაწყვეტილება მოიცავს ამ მხარეთა წარმომადგენლების ინფორმირებას იმის შესახებ, რომ შესაძლოა წარმოიქმნას რესტრუქტურისაციის კონსტრუქციული მოვალეობა.

საქმიანობის გაყიდვა ან გადაცემა

90. საქმიანობის გაყიდვის ან უსასყიდლოდ გადაცემის შედეგად ვალდებულება არ წარმოიქმნება, სანამ ერთეული ვალდებული არ იქნება გაყიდოს, ან ტრანსფერით გადასცეს ოპერაცია, ანუ სანამ არ არსებობს მავალდებულებელი ხელშეკრულება.
91. ერთეულმა რომც მიიღოს საქმიანობის გაყიდვის გადაწყვეტილება და საჯაროდ გამოაცხადოს ამის შესახებ, იგი გაყიდვის ვალდებულებას მანამ არ იღებს, სანამ არ იქნება იდენტიფიცირებული საქმიანობის შემსყიდველი და არ დაიდება რეალიზაციის ხელშეკრულება. რეალიზაციის ხელშეკრულების დადებამდე ერთეულს შეუძლია შეცვალოს თავისი გადაწყვეტილება და იძულებული იქნება აირჩიოს ქმედებების სხვა მიმართულება, თუ იგი ვერ მოძებნის მყიდველს ერთეულისათვის მისაღები პირობებით. როდესაც გაყიდვა წარმოდგენს მხოლოდ რესტრუქტურისაციის ნაწილს, შესაძლოა კონსტრუქციული მოვალეობა წარმოიქმნას რესტრუქტურისაციის სხვა ნაწილებისთვისაც მანამ, სანამ არსებობს გაყიდვაზე მავალდებულებელი ხელშეკრულება.
92. რესტრუქტურისაცია საჯარო სექტორში ხშირად მოიცავს საქმიანობის გადაცემას ერთი კონტროლირებადი ერთეულიდან მეორეზე და

შესაძლოა მოიცავდეს ოპერაციების გადაცემას უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით. ასეთი გადაცემა ხშირად მოხდება მთავრობის განკარგულებით და არ მოიცავს 90-ე პუნქტში მოცემულ მავალდებულებელ ხელშეკრულებებს. ვალდებულება მხოლოდ მაშინ არსებობს, როდესაც სახეზეა გადაცემის მავალდებულებელი ხელშეკრულება. მაშინაც კი, როდესაც მოცემულ ტრანსფერებს შედეგად არ მოსდევს ანარიცხების აღიარება, დაგეგმილ ოპერაციას შესაძლოა დასჭირდეს განმარტებითი შენიშვნები სხვა სსბასს-ების თანახმად, როგორცაა სსბასს 14 და სსბასს 20, დაკავშირებული მხარეების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება.

რესტრუქტურიზაციის ანარიცხები

93. **რესტრუქტურიზაციის ანარიცხი უნდა მოიცავდეს მხოლოდ რესტრუქტურიზაციის შედეგად წარმოქმნილ პირდაპირ დანახარჯებს, რომლებიც:**
- (ა) აუცილებლად დაკავშირებულია რესტრუქტურიზაციასთან; და
 - (ბ) დაკავშირებული არ არის ერთეულის მიმდინარე საქმიანობასთან.
94. რესტრუქტურიზაციის ანარიცხი არ მოიცავს ისეთ ხარჯებს, როგორცაა:
- (ა) თანამშრომელთა გადამზადების ან ტერიტორიულად ახალ სამუშაო ადგილზე გადაყვანის ხარჯები;
 - (ბ) მარკეტინგის ხარჯები; ან
 - (გ) ინვესტიციები ახალ სისტემებში და გასაღების ახალ ქსელებში.
- აღნიშნული ხარჯები დაკავშირებულია მომავალი საქმიანობის წარმართვასთან და არ წარმოადგენს რესტრუქტურიზაციის ვალდებულებებს საანგარიშგებო თარიღისათვის. ამგვარი ხარჯების აღიარება ხდება იმავე საფუძველზე, რომელიც გამოიყენება რესტრუქტურიზაციისაგან დამოუკიდებლად წარმოქმნილი ხარჯების აღიარებისათვის.
95. იდენტიფიცირებადი მომავალი წმინდა საოპერაციო დეფიციტი რესტრუქტურიზაციის თარიღამდე არ აისახება ანარიცხებში, თუ ისინი არ მიეკუთვნება წამგებიან ხელშეკრულებას, როგორც ეს მე-18 პუნქტით არის განსაზღვრული.
96. 61-ე პუნქტის შესაბამისად, აქტივების მოსალოდნელი გასვლის შედეგად მიღებული მოგება, რესტრუქტურიზაციის ანარიცხების შეფასებისას, მხედველობაში არ მიიღება, თუნდაც აქტივების რეალიზაცია მიჩნეულ იქნეს რესტრუქტურიზაციის ნაწილად.

განმარტებითი შენიშვნები

97. ერთეულმა ანარიცხების თითოეული კლასისათვის განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს 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 გამოყენებული უკუგატარებული თანხები; და
 - (ე) მოცემული პერიოდის განმავლობაში დროის გასვლის შედეგად დისკონტირებული თანხის ზრდა და დისკონტის განაკვეთის ნებისმიერი ცვლილება.
- შესადარისი ინფორმაცია არ მოითხოვება.
98. ანარიცხების თითოეული კლასისათვის ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს შემდეგი ინფორმაცია:
- (ა) მოვალეობის არსის მოკლე აღწერა და შედეგად ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის გასვლის მიახლოებითი დრო;
 - (ბ) მითითება ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის გადინების მოცულობასა და პერიოდულობასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობათა შესახებ. როდესაც საჭიროა ადეკვატური ინფორმაციის წარდგენა, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს მომავალ მოვლენებთან დაკავშირებით გაკეთებული ძირითადი დაშვებები, 58-ე პუნქტის შესაბამისად; და
 - (გ) ნებისმიერი მოსალოდნელი ანაზღაურების თანხა იმ აქტივის თანხის ოდენობის მითითებით, რომელიც აღიარდა მოსალოდნელი ანაზღაურებისათვის.
99. როდესაც ერთეული გადაწყვეტს მის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახოს იმ სოციალური დახმარებების ანარიცხები, რომლის სანაცვლოდ ის არ ღებულობს საზღაურს პირდაპირ დახმარებების მიმღებთაგან, რომელიც დაახლოებით უტოლდება მოწოდებული საქონლისა და მომსახურების ღირებულებას, მას შეუძლია გააკეთოს განმარტებითი შენიშვნები ისე, როგორც ამას მოითხოვს 97-ე და 98-ე პუნქტები ამ ანარიცხებთან მიმართებით.

100. გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ვალდებულების დასაფარად ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა შორეულ მომავალშია მოსალოდნელი, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული პირობითი ვალდებულების თითოეული კლასისათვის ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს პირობითი ვალდებულების შინაარსის მოკლე აღწერა, ხოლო სადაც მიზანშეწონილია:
- (ა) 44–62-ე პუნქტების შესაბამისად შეფასებული მისი ფინანსური ეფექტი;
 - (ბ) ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლის მოცულობასა და ვადასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობები; და
 - (გ) ნებისმიერი ანაზღაურების შესაძლებლობა.
101. 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 98-ე (ა), (ბ) და მე-100 (ა), (ბ) პუნქტებით განსაზღვრული მოთხოვნები. ამგვარად, შესაძლოა მართებული იყოს ერთი ტიპის მოვალეობასთან დაკავშირებული თანხების ანარიცხების ერთ კლასად განსაზღვრა, მაგრამ მართებული არ იქნებოდა გარემოს აღდგენის დანახარჯებისა და იურიდიულ პროცედურებს დაქვემდებარებული თანხების ერთ კლასად გაერთიანება.
102. თუ ანარიცხებისა და პირობითი ვალდებულების წარმოქმნას განაპირობებს ერთიდაიგივე მოვლენები, ერთეული განმარტებით შენიშვნებში 97-ე, 98-ე და მე-100 პუნქტებით მოთხოვნილ ინფორმაციას იმდაგვარად ასახავს, რომ წარმოაჩინოს ანარიცხსა და პირობით ვალდებულებას შორის კავშირი.
103. გარკვეული გარემოებების პირობებში, ერთეულს შეუძლია გამოიყენოს გარე შეფასება იმისათვის, რომ განსაზღვროს ანარიცხი. ასეთ შემთხვევებში, შესაძლოა მოხდეს შეფასებასთან დაკავშირებული ინფორმაციის გამოსაყენებლად განმარტებით შენიშვნებში ასახვა.
104. მე-100 პუნქტში მოცემული განმარტებითი შენიშვნები არ ვრცელდება იმ პირობით ვალდებულებებზე, რომლებიც წარმოიშვება ერთეულის მიერ უზრუნველყოფილი სოციალური დახმარებებისგან, რომლის სანაცვლოდ ის არ იღებს საზღაურს ამ პირდაპირ დახმარებების მიმღებთაგან, რომელიც დაახლოებით უტოლდება მიწოდებული საქონლისა და მომსახურების ღირებულებას (იხ. პუნქტები 1 (ა) და 7–11 წინამდებარე სტანდარტიდან სოციალური დახმარებების გამორიცხვის საკითხთან დაკავშირებით).

105. როდესაც მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების შემოსვლა, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებული პირობითი აქტივების შინაარსის მოკლე აღწერა, ხოლო თუ პრაქტიკულად შესაძლებელია - მათი 44-62-ე პუნქტებით დადგენილი პრინციპების შესაბამისად შეფასებული ფინანსური ეფექტიც.
106. ინფორმაციის განმარტების მოთხოვნა 105-ე პუნქტში ვრცელდება მხოლოდ იმ პირობით აქტივებზე, რომელთა მიხედვითაც არსებობს საფუძვლიანი წინაპირობა, რომ ერთეულს ექნება სარგებელი. ეს იმას ნიშნავს, რომ არ არსებობს არანაირი მოთხოვნა მოხდეს ამ ინფორმაციის გაცემა ყველა პირობით აქტივებთან მიმართებით (იხ. 39-43-ე პუნქტები პირობითი აქტივების შესახებ). მნიშვნელოვანია, რომ პირობით აქტივებთან მიმართებით ინფორმაციის განმარტების დროს თავიდან იქნას აცილებული შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ალბათობის გარშემო დამაბნეველი მითითებები. მაგალითად, პირობითი აქტივი წარმოიშობა ხელშეკრულებიდან, როდესაც საჯარო სექტორის ერთეული ნებას დართავს კერძო სექტორის კომპანიას მის ერთ-ერთ საბადოზე აწარმოოს მომპოვებლური საქმიანობა იმის სანაცვლოდ, რომ მიიღოს როიალტი ფიქსირებულ ფასზე დაყრდნობით თითო მოპოვებულ ტონაზე და კომპანიამ დაიწყო მოპოვება. სამუშაოთა ბუნების გამოაშკარავებასთან ერთად, უნდა მოხდეს პირობითი აქტივის გაზომვა და შესაბამისი შეფასების გაკეთება მოსაპოვებელი მინერალის რაოდენობასთან მიმართებაში და მოსალოდნელი ფულადი სახსრების ნაკადების დროსთან დაკავშირებით. თუ არ აღმოჩნდა საიმედო რეზერვები, ან უპირატესობა მიენიჭა სხვა გარემოებებს, რამაც გამოიწვია ის, რომ არ შეიძლება რაიმე მინერალის მოპოვება, საჯარო სექტორის ერთეული არ გასცემს 105-ე პუნქტით გათვალისწინებულ ინფორმაციას, ვინაიდან არ არსებობს სარგებლის მიღების ალბათობა.
107. 105-ე პუნქტში მოცემული ინფორმაციის განმარტების მოთხოვნა მოიცავს პირობით აქტივებს როგორც გაცვლითი, ისე არაგაცვლითი ოპერაციებიდან. იმის განსაზღვრა, წარმოიქმნება თუ არა პირობითი აქტივი საგადასახადო შემოსავლებისადას, დამოკიდებულია იმის ინტერპრეტაციაზე, თუ რა ითვლება დასაბეგრ მოვლენად. საგადასახადო მოვლენის განსაზღვრა საგადასახადო შემოსავლისათვის და მისი შესაძლო შედეგები პირობითი აქტივების განმარტებისათვის, რომლებიც უკავშირდება საგადასახადო შემოსავლებს, განსხვავებული პროექტის - არაგაცვლითი შემოსავლების - განხილვის საკითხია.
108. თუ მე-100 და 105-ე პუნქტებით მოთხოვნილი ინფორმაცია არ არის ასახული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, ვინაიდან ეს პრაქტიკულად შეუძლებელია, ეს ფაქტი უნდა გამჟღავნდეს.
109. უკიდურესად იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც ერთეულს დავა აქვს სხვა მხარეებთან ანარიცხის, პირობითი ვალდებულების ან პირობითი აქტივის თაობაზე, შესაძლებელია 97-107-ე პუნქტებით

გათვალისწინებული ყველა ან ზოგიერთი ინფორმაციის განმარტებით შემთხვევებში ასახვამ მნიშვნელოვნად დააზარალოს ერთეული. ასეთ შემთხვევებში, საჭირო არ არის ამ ინფორმაციის ასახვა, მაგრამ ერთეულმა უნდა ასახოს დავის ზოგადი შინაარსი ამ ფაქტთან ერთად, იმ მიზეზის მითითებით, რომლის გამოც ინფორმაცია არ აისახა განმარტებით შენიშვნებში.

გარდამავალი დებულებები

110. წინამდებარე სტანდარტის გამოყენების შედეგი მისი ძალაში შესვლის თარიღით (ან უფრო ადრე) უნდა აისახოს როგორც იმ პერიოდის გაუნაწილებელი მოგების (დაუფარავი ზარალის) საწყისი ნაშთის კორექტირება, როდესაც სამოქმედოდ იქნა შემოღებული წინამდებარე სტანდარტი. სასურველია, თუმცა არ მოითხოვება ერთეულების მიერ (ა) უპირველესი პერიოდის გაუნაწილებელი მოგების (დაუფარავი ზარალის) საწყისი ნაშთის კორექტირება და (ბ) შესადარისი ინფორმაციის ხელახლა წარმოდგენა. თუ შესადარისი ინფორმაცია არ არის ხელახლა წარმოდგენილი, განმარტებით შენიშვნებში ეს ფაქტი უნდა აისახოს.

ძალაში შესვლის თარიღი

111. ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს 2004 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის. მისაღებია სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული ამ სტანდარტს გამოიყენებს 2004 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს.
- 111ა. მე-5 პუნქტი ამოღებულია და 1 და მე-4 პუნქტებში შეტანილია ცვლილებები 2011 წლის ოქტომბერში გამოცემული 2011 წლის გაუმჯობესებული სსბასს-ის საფუძველზე. ერთეულმა აღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2013 წლის 1 იანვარს ან მას შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის. რეკომენდებულია ვადაზე ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული ამ სტანდარტს გამოიყენებს 2013 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს.
112. როდესაც ერთეული წინამდებარე სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღის შემდგომ, ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის, ნერგავს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, როგორც ეს მოცემულია სსბასს-ებში, ფინანსური ერთეული წინამდებარე სტანდარტს იყენებს სტანდარტის დანერგვის თარიღიდან ან მას შემდეგ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის.

ცხრილები

ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები, პირობითი აქტივები და ანაზღაურება

ეს ცხრილები თან დაერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 19-ის შემადგენელი ნაწილი.

ანარიცხები და პირობითი ვალდებულებები

როდესაც წარსული მოვლენების შედეგად შესაძლოა მომავალში ადგილი ჰქონდეს ეკონომიკური სარგებელის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლას: (ა) მიმდინარე მოვალეობის; ან (ბ) შესაძლო მოვალეობის, რომლის არსებობა დადასტურდება თუ მომავალში ადგილი ექნება ან არ ექნება ერთ ან მეტ განუსაზღვრელ მოვლენას, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება ერთეულის კონტროლს.		
არსებობს მიმდინარე მოვალეობა, რომლის დასაფარად მოსალოდნელია რესურსების გასვლა.	არსებობს შესაძლო მოვალეობა ან მიმდინარე მოვალეობა, რომლის დასაფარად შესაძლოა მოხდეს, მაგრამ სავარაუდოდ არ იქნება საჭირო რესურსების გასვლა.	არსებობს შესაძლო მოვალეობა ან მიმდინარე მოვალეობა, როდესაც რესურსების გასვლა შორეულ მომავალშია მოსალოდნელი.
ხდება ანარიცხის აღიარება (პუნქტი 22–ე).	არ ხდება ანარიცხის აღიარება (პუნქტი 35–ე).	არ ხდება ანარიცხის აღიარება (პუნქტი 35–ე).
მოითხოვება ანარიცხების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა (პუნქტი 97-ე და 98-ე)	მოითხოვება პირობითი ვალდებულების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა (პუნქტი მე-100)	არ მოითხოვება განმარტებით შენიშვნებში ასახვა (პუნქტი მე-100)

პირობითი ვალდებულება ასევე წარმოიქმნება იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც არსებობს ვალდებულება, რომელიც ვერ აღიარდება, რადგან შეუძლებელია მისი საიმედოდ შეფასება. მოითხოვება პირობითი ვალდებულების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა.

პირობითი აქტივები

როდესაც წარსული მოვლენების შედეგად შესაძლოა წარმოიქმნას აქტივი, რომლის არსებობა დადასტურდება, თუ მომავალში ადგილი ექნება ან არ ექნება ერთ ან მეტ ისეთ განუსაზღვრელ მოვლენას, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება ერთეულის კონტროლს.		
ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა ფაქტობრივად ეჭვს არ იწვევს.	ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა მოსალოდნელია, მაგრამ ფაქტობრივად უეჭველი არ არის.	ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა არ არის მოსალოდნელი.
აქტივი არ არის პირობითი (პუნქტი 41-ე).	არ ხდება აქტივის აღიარება (პუნქტი 39-ე).	არ ხდება აქტივის აღიარება (პუნქტი 39-ე).
	განმარტებითი შენიშვნები სავალდებულოა (პუნქტი 105-ე).	გამჟღავნება სავალდებულო არ არის (პუნქტი 105-ე).

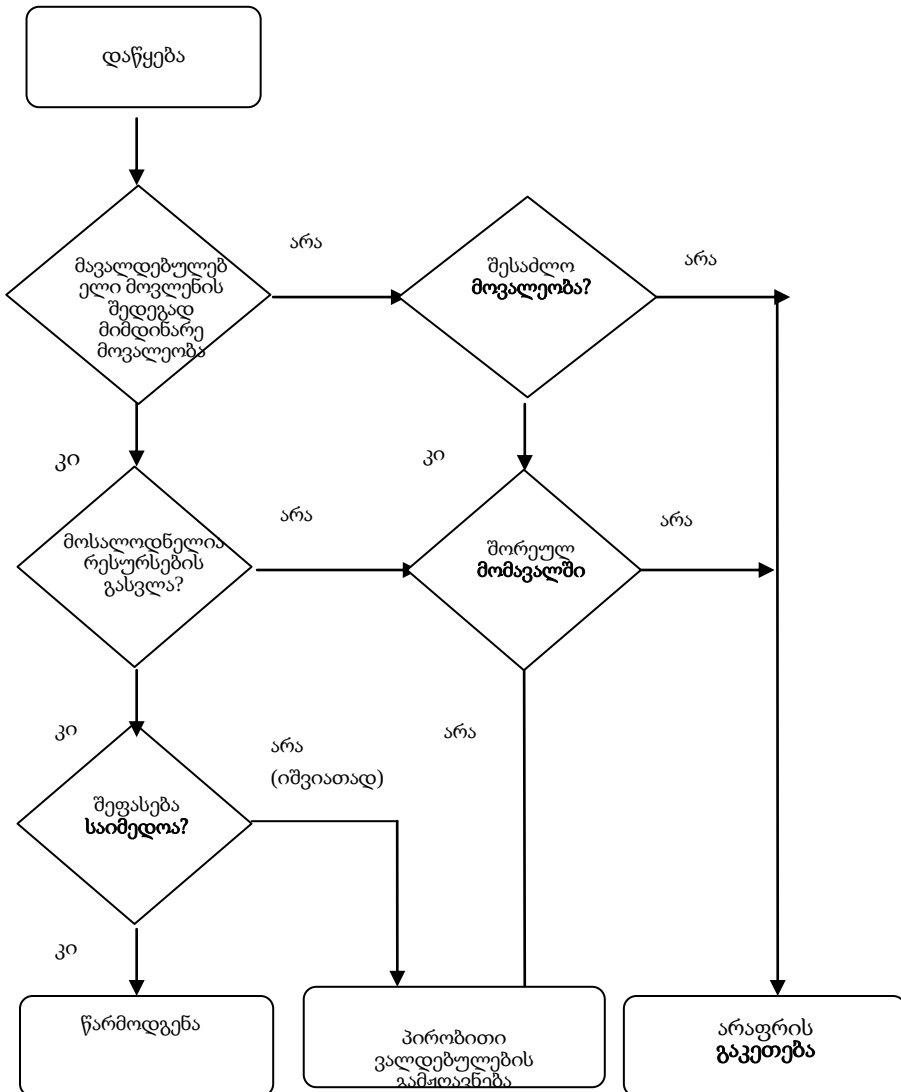
ანაზღაურება

მოსალოდნელია, რომ ანარიცხების დასაფარად საჭირო დანახარჯებს მთლიანად ან ნაწილობრივ ანაზღაურებს სხვა მხარე.		
ერთეულს არა აქვს მოვალეობა დანახარჯების იმ ნაწილზე, რომელიც უნდა ანაზღაურდეს სხვა მხარის მიერ.	მოვალეობა იმ თანხისათვის, რომელის ანაზღაურებაც მოსალოდნელია, ეკისრება ერთეულს და, ფაქტობრივად, ეჭვგარეშეა, რომ ერთეული მიიღებს ანაზღაურებას, თუ ანარიცხს დაფარავს.	მოვალეობა იმ თანხისათვის, რომელის ანაზღაურებაც მოსალოდნელია, ეკისრება ერთეულს და, ფაქტობრივად, არ არის განსაზღვრული, რომ ერთეული მიიღებს ანაზღაურებას, თუ ანარიცხს დაფარავს.
ერთეულს არა აქვს ვალდებულება იმ თანხაზე, რომელიც უნდა ანაზღაურდეს (პუნქტი 58-ე).	ანაზღაურება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ცალკე აქტივად აისახება და შესაძლოა გამოიქვითოს ხარჯებიდან ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში. მოსალოდნელ ანაზღაურებასთან დაკავშირებით აღიარებული თანხა არ აღემატება ვალდებულებას (პუნქტი 63-ე და 64-ე).	მოსალოდნელი ანაზღაურება აქტივად არ არის აღიარებული (პუნქტი 63-ე)
გამჟღავნება სავალდებულო არ არის	ანაზღაურება აისახება განმარტებით შენიშვნებში იმ თანხასთან ერთად, რომელიც აღიარდა ანაზღაურებასთან დაკავშირებით (პუნქტი 98-ე (გ)).	მოსალოდნელი ანაზღაურება აისახება განმარტებით შენიშვნებში (პუნქტი 98-ე (გ))

გადაწყვეტილების საილუსტრაციო ხე

მოცემული გადაწყვეტილების ხე თან ერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს სსბასს 19-ის ნაწილს.

შენიშვნა: ზოგიერთ შემთხვევაში, არ არის ნათელი არსებობს თუ არა მიმდინარე მოვალეობა. ასეთ დროს ითვლება, რომ წარსული მოვალეობის შედეგად წარმოიქმნება მიმდინარე მოვალეობა, თუ ყველანაირი არსებული დასაბუთების გათვალისწინებით, უფრო მეტად მოსალოდნელია მიმდინარე მოვალეობის არსებობა, ვიდრე არარსებობა საანგარიშგებო თარიღისათვის. (წინამდებარე სტანდარტის 23-ე პუნქტი).



მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე მითითება თან ერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს სსბასს 19-ის ნაწილს.

ალიარება

- მდ1. მაგალითში განხილული ყველა ერთეულის საანგარიშგებო თარიღი გულისხმობს 31 დეკემბერს. ყველა შემთხვევაში, დაშვებულია, რომ შესაძლებელია ნებისმიერი მოსალოდნელი რესურსების გასვლის საიმედოდ შეფასება. ზოგიერთ მაგალითში აღწერილი გარემოებების შედეგად შესაძლოა მივიღოთ აქტივების გაუფასურება – ეს ასპექტი განხილული არ არის ქვემოთ მოცემულ მაგალითებში.
- მდ2. მაგალითებში მითითებულია სტანდარტის ის პუნქტები, რომლებიც მათ შეესაბამება. წინამდებარე მითითებები გააზრებული უნდა იქნას სტანდარტის მთლიანი ტექსტის კონტექსტში.
- მდ3. ტერმინი „საუკეთესო შეფასება“ ეხება დისკონტირებული ღირებულების თანხას, როდესაც ფულის დროითი ღირებულების გავლენა არსებითია.

გარანტიები

- მდ4. სამთავრობო დეპარტამენტი A აწარმოებს სამმეზრო და გადასარჩენ აპარატურას სამთავრობო სფეროში გამოყენებისათვის და საზოგადოებაზე გაყიდვის მიზნით. გაყიდვის დროს დეპარტამენტი მყიდველებს აძლევს გარანტიებს გარკვეული სახის პროდუქციაზე. რეალიზაციის ხელშეკრულების თანახმად, დეპარტამენტი ვალდებულია გამოასწოროს ის საწარმოო წუნი – შეაკეთოს ან გამოცვალოს პროდუქცია, რომელიც აღმოჩენილი იქნება გაყიდვიდან სამი წლის განმავლობაში. წარსული გამოცდილების შედეგად მოსალოდნელია (უფრო მოსალოდნელია, ვიდრე არა) პრეტენზიები გარანტიებზე.

ანალიზი

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა – მავალდებულებელი მოვლენა არის პროდუქციის გაყიდვა გარანტიით, რაც წარმოქმნის იურიდიულ მოვალეობას.

ეკონომიკური სარგებლის და მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა მოვალეობის შესასრულებლად – მოსალოდნელია ყველა გარანტიისათვის (იხ. პუნქტი 32).

დასკვნა

ანარიცხის აღიარება ხდება წუნის გამოსწორების ხარჯების საუკეთესო შეფასების ოდენობით იმ პროდუქციაზე, რომელიც გაიყიდა საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე (იხ. პუნქტები 22-ე და 32-ე).

დაბინძურებული ნიადაგი—კანონმდებლობის მიღება ფაქტობრივად ეჭვს არ იწვევს

მდ5. ადგილობრივი პროვინციის თვითმმართველობის მფლობელობაში არსებობს საწყობი, საზღვაო პორტთან ახლოს არსებულ მიწაზე. თვითმმართველობამ შეინარჩუნა მიწის მფლობელობა, ვინაიდან მას შესაძლოა დასჭირდეს ეს მიწა მისი საპორტო საქმიანობის მომავალი გაფართოების კუთხით. გასული 10 წლის განმავლობაში ფერმერების ჯგუფმა იჯარით გასცა თავიანთი საკუთრება სასოფლო-სამეურნეო ქიმიური ნივთიერებების შესანახ საწყობად. ცენტრალური ხელისუფლება აცხადებს მისი განზრახვის შესახებ, მიიღოს გარემოს დაცვითი კანონმდებლობა, რომელიც საკუთრების მფლობელებისგან მოითხოვს გარემოს დაბინძურების ვალდებულების თავიანთ თავზე აღებას, დაბინძურებული ნიადაგის გაწმენდის დანახარჯების ჩათვლით. შედეგად, ადგილობრივი პროვინციის თვითმმართველობა აწესებს საშიში ქიმიური ნივთიერებების საწინააღმდეგო პოლიტიკას და იწყებს მის გატარებას სხვადასხვა სახის საქმიანობასა და საკუთრებასთან მიმართებაში. ამ ეტაპზე აშკარა ხდება, რომ სასოფლო-სამეურნეო ქიმიურმა ნივთიერებებმა დააბინძურა საწყობის გარშემო მდებარე მიწის ნაკვეთი. ადგილობრივი პროვინციის თვითმმართველობას არ აქვს მიწის ნაკვეთის გაწმენდის დანახარჯებზე ფერმერების ან თავისი სადაზღვევო კომპანიის მიმართ მოთხოვნის უფლება. 2001 წლის 31 დეკემბერს, ფაქტობრივად, ეჭვგარეშეა, რომ მიღებული იქნება კანონპროექტი დაბინძურებული ნიადაგის გაწმენდის შესახებ წლის დასრულების შემდეგ მოკლე პერიოდში.

ანალიზი

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე მოვალეობა – მავალდებულებელი მოვლენა არის ნიადაგის დაბინძურება, დაბინძურებული გარემოს გაწმენდის შესახებ კანონმდებლობის ნამდვილად შემოღების გამო.

ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა მოვალეობის შესასრულებლად – მოსალოდნელია.

დასკვნა

ანარიცხის აღიარება მოხდება დაბინძურებული გარემოს გაწმენდის ხარჯების საუკეთესო შეფასების ოდენობით (იხ. პუნქტები 22-ე და 30-ე).

დაბინძურება და კონსტრუქციული მოვალეობა

მდ6. მთავრობას გააჩნია ფართოდ გამოქვეყნებული გარემოს დაცვით პოლიტიკის დოკუმენტი, რომლის თანახმად იგი თავის თავზე იღებს თავისი მიზეზით გამოწვეული დაბინძურების შედეგების აღმოფხვრას მთავრობას შესაბამისი ჩანაწერებიც კი გააჩნია. არ არსებობს არანაირი გარემოს დაცვითი კანონმდებლობა მოცემული იურისდიქციის ფარგლებში. ერთ-ერთი საზღვაო წვრთნის დროს დაზიანდა ხომალდი და წყალში ჩაიღვარა საკმაოდ დიდი რაოდენობის ნავთობი. მთავრობა თანახმაა დაფაროს გადაუდებელი გამწმენდი სამუშაოების ხარჯები და წყლის ცხოველებისა და ფრინველების სარეაბილიტაციო-მონიტორინგის დანახარჯები.

ანალიზი

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე ვალდებულება – მავალდებულებელი მოვლენა არის გარემოს დაბინძურება, რომელიც წარმოშობს კონსტრუქციულ მოვალეობას, რადგან მთავრობის ქცევამ და გამოქვეყნებულმა დოკუმენტმა წარმოშვა დაბინძურების გაწმენდის სამართლიანი მოლოდინი, რომ მთავრობა აღმოფხვრის დაბინძურების შედეგებს.

ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა ვალდებულების დასაფარად, მოსალოდნელია

დასკვნა

ანარიცხის აღიარება მოხდება დაბინძურებული გარემოს გაწმენდის ხარჯების საუკეთესო შეფასების ოდენობით (იხ. პარაგრაფები 22-ე და 30-ე)

ქვის სათლელი კარიერი

მდ7. სახელმწიფო ამუშავებს ქვის სათლელ კარიერს იმ მიწაზე, რომელიც იჯარითაა გაცემული კომერციული მიზნებისათვის კერძო სექტორის კომპანიაზე. ქვა გამოიყენება გზების მშენებლობისა და რეაბილიტაციისათვის. მიწის მფლობელებთან დადებული ხელშეკრულების თანახმად, სახელმწიფომ უნდა აღადგინოს კარიერი ყველა შენობის დანგრევის ხარჯზე, მოახდინოს არსებული მიწის შეცვლა და შეცვალოს მიწის ზედა ფენა. აღდგენითი სამუშაოების 60 % უკავშირდება შენობების დემონტაჟს და ადგილის აღდგენას, ხოლო 40 % ქვის ამოღებას. საანგარიშგებო თარიღისათვის აშენებულია შენობები და ძიებითი სამუშაოები დაიწყო, მაგრამ ვერ შეძლეს ქვის მოპოვება.

ანალიზი

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე მოვალეობა – შენობების აშენება და ქვის საბადოს მოძიება წარმოქმნის იურიდიულ მოვალეობას სალიცენზიო ხელშეკრულების

თანახმად შენობების დასანგრევად და ადგილის აღორძინებისათვის. ამგვარად, იგი არის მავალდებულებელი მოვლენა. თუმცა, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არ არსებობს ქვის მოპოვებით მიყენებული ზიანის გამოსწორების ვალდებულება.

ეკონომიკური სარგებლის, ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა მოვალეობის დასაფარად- მოსალოდნელია

დასკვნა

ანარიცხის აღიარება ხდება საბოლოო დანახარჯების 60 %-ის საუკეთესო შეფასების ოდენობით (იხ. პუნქტი 22), რომელიც შენობების დემონტაჟისა და მათი აშენებით მიყენებული ზიანის აღდგენის ხარჯებს ითვალისწინებს. აღნიშნული ხარჯები ჩათვლილია ქვის საწარმოს ხარჯების ნაწილად. ხარჯების 40 %, რომლებიც წარმოიქმნება ქვის მოპოვების შედეგად, აღიარებული იქნება ვალდებულებად მაშინ, როდესაც მოხდება ქვის მოპოვება.

გადახდილი თანხების უკან დაბრუნების პოლიტიკა

მდ8. სამთავრობო მაღაზიების სააგენტო ფუნქციონირებს, როგორც ცენტრალური შემსყიდველი უწყება და საზოგადოებას საშუალებას აძლევს შეისყიდოს ნამეტი მარაგები. მას გააჩნია უკმაყოფილო მომხმარებელთათვის შესყიდულ საქონელში გადახდილი თანხის უკან დაბრუნების პოლიტიკა მიუხედავად იმისა, რომ ამის იურიდიულ მოვალეობას არ ფლობს. მისი ეს პოლიტიკა საყოველთაოდ ცნობილია.

ანალიზი

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე მოვალეობა – მავალდებულებელ მოვლენას წარმოადგენს მარაგების გაყიდვა, რომელიც წარმოქმნის კონსტრუქციულ მოვალეობას, რადგან სააგენტოს მიერ განხორციელებულმა ქმედებებმა მომხმარებლებში წარმოქმნა მათ მიერ გადახდილი თანხის ანაზღაურების სამართლიანი მოლოდინი.

ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა ვალდებულების დასაფარად, – მოსალოდნელია, რომ გაყიდული მარაგების ნაწილს დააბრუნებენ გადახდილი თანხის უკან დაბრუნების მოთხოვნით (იხ. პუნქტი 32).

დასკვნა

ანარიცხის აღიარება ხდება გადახდილი თანხის უკან დაბრუნების ხარჯების საუკეთესო შეფასების ოდენობით (იხ. პუნქტები მე-18 (კონსტრუქციული მოვალეობის განმარტება), 22-ე, 25-ე და 32-ე).

განყოფილების დახურვა – არ განხორციელებულა საანგარიშგებო თარიღამდე

მდ9. 2004 წლის 12 დეკემბერს მთავრობამ გადაწყვიტა დაეხურა სახელმწიფო სააგენტოს ერთ-ერთი განყოფილება. აღნიშნული გადაწყვეტილება პრაქტიკულად გააჩნეს მათ, ვისზეც გავლენას ახდენდა აღნიშნული გადაწყვეტილება საანგარიშგებო თარიღამდე (2004 წლის 31 დეკემბერი) და არაფერი აკავთებულა მიღებული გადაწყვეტილების განსახორციელებლად.

ანალიზი

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე მოვალეობა – ადგილი არ ჰქონდა მავალდებულებელ მოვლენას. ამდენად, არ არსებობს მოვალეობა.

დასკვნა

ანარიცხის აღიარება არ ხდება (იხ. პუნქტები 22-ე და 83-ე).

განყოფილების აუტოსორსინგი – განხორციელდა საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე

მდ10. 2004 წლის 12 დეკემბერს მთავრობამ გადაწყვიტა სახელმწიფო დეპარტამენტის ერთ-ერთი განყოფილების აუტოსორსინგი. 2004 წლის 20 დეკემბერს შეთანხმებულ იქნა განყოფილების აუტოსორსინგის დეტალური გეგმა და მომხმარებლებს დაეგზავნათ შესაბამისი შეტყობინებები.

ანალიზი

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე მოვალეობა – მავალდებულებელ მოვლენას წარმოადგენს მიღებული გადაწყვეტილებების შეტყობინება მომუშავეებისათვის, რაც წარმოქმნის კონსტრუქციულ მოვალეობას შეტყობინების თარიღიდან, რადგან იგი წარმოქმნის განყოფილების აუტოსორსინგის სამართლიან მოლოდინს.

ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა ვალდებულების დასაფარად – მოსალოდნელია.

დასკვნა

ანარიცხის აღიარება ხდება 2004 წლის 31 დეკემბერს განყოფილების დახურვის ხარჯების საუკეთესო შეფასების ოდენობით. (იხ. პუნქტები 22-ე და 83-ე)

გამონაბოლქვის გამწმენდი ფილტრების დამონტაჟების იურიდიული მოვალეობა

მდ11. ახალი კანონმდებლობის შესაბამისად, ადგილობრივი თვითმმართველობის ერთეულს მოეთხოვება გამონაბოლქვის

გამწმენდი ფილტრების დამონტაჟება მის საზოგადოებრივ შენობებზე 2005 წლის 30 ივნისისათვის. ერთეულს არ დაუმონტაჟებია საპაერო ფილტრები.

ანალიზი

(ა) 2004 წლის 31 დეკემბრის საანგარიშგებო თარიღისათვის

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე მოვალეობა – არ არსებობს მოვალეობა, ვინაიდან არ მომხდარა არანაირი მავალდებულებელი მოვლენა ჰაერის ფილტრების დაყენების, ან კანონმდებლობით გათვალისწინებული ჯარიმების თვალსაზრისით.

დასკვნა

ანარიცხების აღიარება არ ხდება გამონაბოლქვის გამწმენდი ფილტრების დამონტაჟების ხარჯებისათვის (იხ. პუნქტები 22-ე და 25–27-ე)

ანალიზი

(ბ) 2005 წლის 31 დეკემბრის საანგარიშგებო თარიღისათვის

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად მიღებული მიმდინარე მოვალეობა – კვლავ არ არსებობს ვალდებულება გამწმენდი ფილტრების დამონტაჟების თვალსაზრისით, ვინაიდან არ მომხდარა არანაირი მავალდებულებელი მოვლენა (ფილტრების დამონტაჟება). თუმცა, შესაძლოა წარმოიქმნას კანონმდებლობით გათვალისწინებული ჯარიმების ან საურავების გადახდის ვალდებულება, რადგან ადგილი ჰქონდა მავალდებულებელ მოვლენას (საჯარო შენობებთან დაკავშირებით მოთხოვნების შეუსრულებლობას).

ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა ვალდებულების დაფარვის მიზნით – კანონმდებლობით გათვალისწინებული მოთხოვნების შეუსრულებლობის გამო ჯარიმების ან საურავების წარმოქმნის ალბათობა დამოკიდებულია კანონის ცალკეულ დებულებებსა და კანონდამცველი რეჟიმის სიმკაცრეზე.

დასკვნა

ანარიცხის აღიარება არ ხდება გამონაბოლქვის გამწმენდი ფილტრების დამონტაჟების ხარჯებისათვის. თუმცა, ანარიცხის აღიარება ხდება იმ ჯარიმებისა და საურავების საუკეთესო შეფასებისათვის, რომელთა დაკისრება უფრო მოსალოდნელია, ვიდრე არდაკისრება. (იხ. პუნქტები 22-ე და 25–27-ე).

თანამშრომელთა გადამზადება მოგების დაბეგვრის სისტემის ცვლილებებში

მდ12. მოგების დაბეგვრის სისტემაში მთავრობას მთელი რიგი ცვლილებები შეაქვს. აღნიშნული ცვლილებების შედეგად, საგადასახად დეპარტამენტს მოუწევს ადმინისტრაციული და მაკონტროლებელ კადრების დიდი ნაწილის გადამზადება, რათა უზრუნველყოს ფინანსური მომსახურების მარეგულირებელ კანონმდებლობასთან შესაბამისობა. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს თანამშრომლების გადამზადება არ მომხდარა.

ანალიზი

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა – არ არსებობს მოვალეობა, რადგან არ მომხდარა მავალდებულებელი მოვლენა (გადამზადება).

დასკვნა

ანარიცხის აღიარება არ ხდება (იხ. პუნქტები 22-ე და 25–27-ე).

წამგებიანი ხელშეკრულება

მდ13. საავადმყოფოს სამრეცხაო თავის საქმიანობას აწარმოებს იმ შენობიდან, რომელიც საავადმყოფომ (ანგარიშვალდებულმა ერთეულმა) აიღო საოპერაციო იჯარით. 2004 წლის დეკემბრის განმავლობაში, სამრეცხაო გადადის ახალ შენობაში. საიჯარო ხელშეკრულება ძველ შენობაზე გრძელდება მომდევნო ოთხი წლის განმავლობაში; დაუშვებელია ხელშეკრულების გაუქმება და მისი გადაცემა სხვა მომხმარებლისათვის.

ანალიზი

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა – მავალდებულებელი მოვლენას წარმოადგენს იჯარის ხელშეკრულებაზე ხელმოწერა, რაც წარმოქმნის იურიდიულ მოვალეობას.

ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა ვალდებულების დასაფარად – როდესაც საიჯარო ხელშეკრულება წამგებიანი ხდება, მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის მატარებელი რესურსების გასვლა (მანამ, სანამ საიჯარო ხელშეკრულება გახდება წამგებიანი, ერთეული საიჯარო ხელშეკრულებას აღრიცხავს სსბასს მე-13-ის, იჯარა, შესაბამისად).

დასკვნა

ანარიცხის აღიარება ხდება იმ საიჯარო გადასახადების საუკეთესო შეფასების ოდენობით, რომელთა გადახდა გარდაუვალია (იხ. პუნქტები მე-13 (ბ), 22-ე და 76-ე).

ერთადერთი გარანტია

მდ14. 2004 წლის განმავლობაში ადგილობრივი პროვინციის თვითმმართველობა კერძო სექტორის ოპერატორს, რომელიც საზოგადოებას ემსახურება გარკვეულ საფასურად და რომელსაც ამ დროს კარგი ფინანსური მდგომარეობა აქვს, აძლევს კონკრეტულ სესხზე გარანტიას. 2005 წლის განმავლობაში, ოპერატორის ფინანსური მდგომარეობა უარესდება და 2005 წლის 30 ივნისს ოპერატორი სასამართლო მოხელეს წარუდგენს დოკუმენტაციას კრედიტორებისგან თავის დასაცავად.

ეს ხელშეკრულება აკმაყოფილებს სსბას 29–ში მოცემული ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულების განმარტებას, გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა გამცემი ასეთი სახის ხელშეკრულებებს მოიაზრებს სადაზღვევო ხელშეკრულებებად შესაბამისი ეროვნული თუ საერთაშორისო ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად, რომლებიც ეხება სადაზღვევო ხელშეკრულებებს. ქვემოთ წარმოდგენილია ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკის მაგალითი, რომელიც შეესაბამება სსბას 29–ში მოცემულ მოთხოვნებს ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებებისთვის, რომლებიც შედის სსბას 29–ის მოქმედების სფეროში.

ანალიზი

(ა) 2004 წლის 31 დეკემბერი

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა – მავალდებულებელ მოვლენას წარმოადგენს გარანტიის მიცემა, რაც წარმოქმნის იურიდიულ მოვალეობას.

ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა მოვალეობის დასაფარად – 2004 წლის 31 დეკემბრისათვის მოსალოდნელი არ არის სარგებლის გასვლა .

დასკვნა

გარანტია აღიარდება რეალური ღირებულებით.

ანალიზი

(ბ) 2005 წლის 31 დეკემბერი

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა – მავალდებულებელ მოვლენას წარმოადგენს გარანტიის მიცემა, რაც წარმოქმნის იურიდიულ მოვალეობას.

ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა მოვალეობის დასაფარად – 2005

წლის 31 დეკემბრისათვის მოსალოდნელია, რომ ვალდებულებები დასაფარად საჭირო იყოს ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა ვალდებულებები დასაფარად.

დასკვნა

შემდგომში გარანტია აღიარდება შემდეგი ორი სიდიდიდან უდიდესი თანხით: (ა) მოვალეობის საუკეთესო შეფასება (იხ. პუნქტები 22-ე, 31-ე და 109-ე) და (ბ) თავდაპირველი აღიარების თანხას გამოკლებული (სადაც ეს შესაფერისია) სსბასს 9-ის – შემოსავალი გავცლითი ოპერაციებიდან, - შესაბამისად.

სასამართლო შემთხვევა

მდ15.2004 წელს გამართული სადილის შემდეგ გარდაიცვალა ათი ადამიანი, რაც შესაძლოა გამოიწვია სახელმწიფო მუზეუმში არსებული რესტორნის (ანგარიშვალდებული ერთეული) მიერ გაყიდული საკვები პროდუქტებით მოწამვლამ. მის წინააღმდეგ აღიძრა საქმე ზიანის ანაზღაურების მოთხოვნით, მაგრამ იგი უარყოფს ვალდებულებას. ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებამდე, რომელიც მოიცავს 2004 წლის 31 დეკემბრამდე პერიოდს, ერთეულის ადვოკატების მოსაზრებით ერთეულს არ დაეკისრება ვალდებულება. თუმცა, როდესაც ერთეული მოამზადებს ფინანსურ ანგარიშგებას იმ საანგარიშგებო პერიოდისათვის, რომელიც მთავრდება 2005 წლის 31 დეკემბერს, ადვოკატების მოსაზრებით, რომელიც ეყრდნობა საქმის მსვლელობისას მოვლენების განვითარებას, მოსალოდნელია, რომ ერთეულს დაეკისროს ვალდებულება.

ანალიზი

(ა) 2004 წლის 31 დეკემბერი

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა – იმ დასაბუთების მიხედვით, რომელიც არსებობდა ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებისას, წარსული მოვლენების შედეგად მოვალეობა არ წარმოქმნილა.

დასკვნა

მუზეუმის მიერ არ ხდება არანაირი ანარიცხების აღიარება (იხ. პუნქტები 23-ე და 24-ე). აღნიშნული საკითხი აისახება პირობით ვალდებულებად, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ერთეულიდან ნებისმიერი გასვლა მიჩნეული არ არის შორეულ მოსალოდნელ მოვლენად (იხ. პუნქტები მე-100 და 109-ე).

ანალიზი

(ბ) 2005 წლის 31 დეკემბერი

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა – არსებული დასაბუთების მიხედვით მიმდინარე მოვალეობა არსებობს.

ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა ვალდებულების დასაფარად – მოსალოდნელია

დასკვნა

ანარიცხის აღიარება ხდება ვალდებულების დასაფარად საჭირო თანხის საუკეთესო შეფასების ოდენობით (იხ. პუნქტები 22–24 –ედა 109-ე).

სარემონტო და შენახვის სამუშაოები

მდ16.ზოგიერთი აქტივი, გარდა შენახვის რეგულარული ხარჯებისა, საჭიროებს რამდენიმე წელიწადში ერთხელ მნიშვნელოვან დანახარჯებს ფუნდამენტური გადაიარაღების, განახლებისა და ძირითადი კომპონენტების შეცვლისათვის. სსბას 17, *ძირითადი საშუალებები*, მოიცავს დანახარჯების აქტივის კომპონენტებზე განაწილების მითითებებს იმ შემთხვევაში, როდესაც აღნიშნულ კომპონენტებს განსხვავებული სასარგებლო მომსახურების ვადა გააჩნია, ან განსხვავებულია მათგან სარგებლის მიღების პერიოდულობა.

განახლების ხარჯები – არ მოითხოვება კანონმდებლობით

მდ17.ტექნიკური მიზეზების გამო, ღუმელის ამონაგი ყოველ ხუთ წელიწადში ერთხელ მოითხოვს შეცვლას. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ღუმელის ამონაგი გამოიყენებოდა სამი წლის განმავლობაში.

ანალიზი

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა – არ არსებობს მიმდინარე მოვალეობა.

დასკვნა

ანარიცხის აღიარება არ ხდება (იხ. პუნქტები 22-ე და 25–27-ე).

ამონაგის შეცვლის ხარჯი არ აღიარდება, რადგან საანგარიშგებო თარიღისათვის არ არსებობს მისი გამოცვლის მოვალეობა, ერთეულის მომავალი საქმიანობისაგან დამოუკიდებლად. დანახარჯების გაწევის განზრახვაც კი დამოკიდებულია ერთეულის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაზე ღუმელის ფუნქციონირების განგრძობის ან ამონაგის შეცვლის თაობაზე. ანარიცხის აღიარების სანაცვლოდ ხდება ამონაგის ცვეთის გაანგარიშება მისი მოხმარების მიხედვით, ანუ მას ხუთი წლის განმავლობაში ცვეთა ერიცხება. შემდგომ ხდება გაწეული ამონაგის შეცვლის ხარჯების კაპიტალიზაცია თითოეული იმ ახალი ამონაგის მოხმარების შესაბამისად, რომლებსაც ცვეთა დაერიცხებათ შემდგომი ხუთი წლის განმავლობაში.

განახლების ხარჯები – მოითხოვება კანონმდებლობით

მდ18. კანონმდებლობის მიხედვით, ავიაკომპანიამ თვითმფრინავებს ყოველ სამ წელიწადში კაპიტალური რემონტი უნდა ჩაუტაროს.

ანალიზი

წარსული მავალდებულებელი მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა - არ არსებობს მიმდინარე მოვალეობა.

დასკვნა

ანარიცხის აღიარება არ ხდება (იხ. პუნქტები 22-ე და 25-27-ე).

თვითმფრინავების კაპიტალურ რემონტზე გაწეული დანახარჯების ანარიცხად აღიარება არ ხდება იმავე მიზეზის გამო, რის გამოც 11 „ა“ მაგალითში განხილული ამონაგის შეცვლის ხარჯები ანარიცხად არ აღიარდა. კანონმდებლობით გათვალისწინებული კაპიტალური რემონტი მასზე გასაწევ ხარჯებს მოვალეობად არ აქცევს, რადგან თვითმფრინავების კაპიტალური რემონტის ჩატარების ვალდებულება ერთეულის მომავალი საქმიანობისაგან დამოუკიდებლად ვერ იარსებებს – ერთეულმა მომავალი დანახარჯები შეიძლება აიცილოს მომავალი ქმედებებით, მაგალითად, თვითმფრინავების გაყიდვის მეშვეობით. მომავალი შენახვის ხარჯები აისახება თვითმფრინავების ცვეთის თანხაში, ანუ თანხას, რომელიც მომავალი შენახვის ხარჯების ეკვივალენტურია, ცვეთა დაერიცხება სამი წლის განმავლობაში.

განმარტებითი შენიშვნები

ქვემოთ მოცემულია 98-ე პუნქტით მოთხოვნილი განმარტებითი შენიშვნების ორი მაგალითი.

გარანტიები

მდ19. სახელმწიფო დეპარტამენტი, რომლის მოვალეობაა უზრუნველყოს სამუშაო ადგილზე უზედური შემთხვევების პრევენცია, საქონლის შემენის დროს მყიდველებს აძლევს გარანტიას. გარანტიის პირობების მიხედვით, იგი ვალდებულია შეაკეთოს და შეცვალოს ის ნაწილები, რომლებიც არადაზიანდებულად იმუშავენ გაყიდვის თარიღიდან ორი წლის განმავლობაში. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ანარიცხები აღიარდა 60,000 ფულადი ერთეულის ოდენობით. ანარიცხების დისკონტირება არ მომხდარა, რადგან დისკონტირების გავლენა უმნიშვნელოა. განმარტებით შენიშვნებში შემდეგი ინფორმაცია უნდა აისახოს:

იმ პროდუქციის მოსალოდნელი საგარანტიო პრეტენზიებისათვის, რომელიც გაიყიდა ბოლო სამი ფინანსური წლის განმავლობაში

ანარიცხები აღიარდა 60,000 ფულადი ერთეულის ოდენობით. მოსალოდნელია, რომ დანახარჯების უმეტესობა გაწეული იქნება მომდევნო ფინანსურ წელს, ხოლო დანარჩენი – საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ ორი წლის განმავლობაში.

ექსპლუატაციიდან გამოსვლის ხარჯები

მდ20. 2005 წელს, სახელმწიფო მფლობელობაში მყოფმა კვლევითმა დაწესებულებამ, რომელიც სამედიცინო მიზნებისათვის იყენებს ატომურ რეაქტორს რადიო იზოტოპების წარმოებისათვის, აღიარებს ანარიცხს ექსპლუატაციიდან გასვლის ხარჯებისათვის 300 მილიონი ფულადი ერთეულის ოდენობით. ანარიცხის შეფასებისას გაკეთებულ იქნა დაშვება, რომ ექსპლუატაციიდან გასვლას ადგილი ექნება 60–70 წლის შემდეგ. მიუხედავად ამისა, შეუძლებელია, რომ ეს არ მოხდეს 100–110 წელიწადში. ამ შემთხვევაში დანახარჯების დისკონტირებული ღირებულება მნიშვნელოვნად შემცირდება. განმარტებით შენიშვნებში აისახება შემდეგი ინფორმაცია:

აღიარდა ექსპლუატაციიდან გასვლის დანახარჯების ანარიცხი 300 მლნ ფულადი ერთეულის ოდენობით. მოსალოდნელია, რომ აღნიშნული დანახარჯები გაწეული იქნება 2065–2075 წლებში. თუმცა, შესაძლებელია, რომ ექსპლუატაციიდან გასვლას ადგილი არ ჰქონდეს 2105–2115 წლებამდე. თუ დანახარჯები შეფასებული იქნება იმის დაშვებით, რომ 2105–2115 წლებამდე არ მოხდება ექსპლუატაციიდან გასვლა, ანარიცხი შემცირდება 136 მილიონამდე. ანარიცხი შეფასდა არსებული ტექნოლოგიების გათვალისწინებით, მიმდინარე ფასებით, რეალური დისკონტირების ორპროცენტის განაკვეთით.

განმარტებითი შენიშვნების წარდგენისაგან განთავისუფლება

ქვემოთ მოცემულია იმ განმარტებითი შენიშვნების მაგალითი, რომლის მომზადება მოითხოვება 109–ე პუნქტით, სადაც ზოგიერთი ინფორმაცია, რაც სტანდარტით მოითხოვება, ასახული არ არის, რადგან მოსალოდნელია, ეს მნიშვნელოვან უარყოფით გავლენას მოახდენს ერთეულის მდგომარეობაზე.

მდ21. სახელმწიფო მფლობელობაში მყოფი კვლევითი დაწესებულება ჩართულია დავაში კომპანიასთან, რომელიც აცხადებს, რომ დაწესებულებამ დაარღვია საპატენტო უფლება გენეტიკური მასალის გამოყენებასთან დაკავშირებით და ითხოვს ზარალის ანაზღაურებას 100 მილიონის ფულადი ერთეულის ოდენობით. დაწესებულება აღიარებს ანარიცხს აღნიშნული ვალდებულების საუკეთესო შეფასების ოდენობით, მაგრამ განმარტებაში არ ასახავს წინამდებარე სტანდარტის 97–ე და 98–ე პუნქტებით მოთხოვნილ ინფორმაციას. განმარტებით შენიშვნებში აისახება შემდეგი ინფორმაცია:

ერთ–ერთ კონკურენტ საწარმოსათან დავის გამო, კომპანიის წინააღმდეგ მიმდინარეობს სასამართლო პროცესი. ოპონენტი

ამტკიცებს, რომ საწარმომ დაარღვია საპატენტო უფლებები და ითხოვს ზარალის ანაზღაურებას 100 მილიონი ფულადი ერთეული ოდენობით. სსბასს 19-ით, ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები, მოთხოვნილი ინფორმაცია არ აისახე განმარტებით შენიშვნებში იმ მოტივით, რომ ამას შესაძლოა მნიშვნელოვანი უარყოფითი გავლენა ჰქონდეს სასამართლო პროცესს შედეგზე. ერთეულის დირექტორები ფიქრობენ, რომ ერთეულ შეძლებს პრეტენზიის წარმატებით დაცვას.

საილუსტრაციო მაგალითი

წინამდებარე მაგალითი თან ერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს სსბასს 19 –ის ნაწილს.

ანარიცხის მიმდინარე ღირებულება

წინამდებარე მაგალითით მოცემულია ანარიცხის მიმდინარე ღირებულების საჭურნალო გატარებები და ზრდის შესაბამისი აღიარება. ზრდა ანარიცხებში მიიჩნევა საპროცენტო ხარჯად (70-ე პუნქტი).

სმ1. ანარიცხის მოსალოდნელი ღირებულება მეხუთე წლის ბოლოს არის 2000 ფულადი ერთეული. ეს მოსალოდნელი ღირებულება არ არის რისკით კორექტირებული. შესაბამისი დისკონტირების განაკვეთი, რომელიც ითვალისწინებს ამ ფულად ნაკადებთან დაკავშირებულ რისკს, შეფასდა 12 %-ით.

სმ2. ანარიცხის ან ანარიცხის ღირებულების ცვლილების ასახვისათვის ჟურნალში გაკეთებულია შემდეგი გატარებები:

მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო

დ	ხარჯი	1134.85	
კ	ანარიცხი		1134.85

1-ლი წლის ბოლო

დ	საპროცენტო ხარჯი	136.18	
კ	ანარიცხი		136.18

მე-2 წლის ბოლო

დ	საპროცენტო ხარჯი	152.52	
კ	ანარიცხი		152.52

მე-3 წლის ბოლო

დ	საპროცენტო ხარჯი	170.83	
კ	ანარიცხი		170.83

მე-4 წლის ბოლო

დ	საპროცენტო ხარჯი	191.33	
კ	ანარიცხი		191.33

მე-5 წლის ბოლო

დ	საპროცენტო ხარჯი	214.29	
კ	ანარიცხი		214.29

გამოთვლები:

		ზრდა
მიმდინარე დრო:	მიმდინარე ღირებულება = $2000/(1.12)^5 = 1134.85$	
1-ლი წლის ბოლო:	მიმდინარე ღირებულება = $2000/(1.12)^4 = 1271.04$	136.18
მე-2 წლის ბოლო:	მიმდინარე ღირებულება = $2000/(1.12)^3 = 1423.56$	152.52
მე-3 წლის ბოლო:	მიმდინარე ღირებულება = $2000/(1.12)^2 = 1594.39$	170.83
მე-4 წლის ბოლო:	მიმდინარე ღირებულება = $2000/(1.12)^1 = 1785.71$	191.33
მე-5 წლის ბოლო:	მიმდინარე ღირებულება = $2000/(1.12)^0 = 2000.00$	214.29

ბასს 37-თან შედარება

სსბასს 19 ძირითადად ეფუძნება ბასს 37-ს (1998). სსბასს 19-სა და ბასს 37-ს შორის ძირითადი განსხვავებებია:

- სსბასს 19 შეიცავს დამატებით კომენტარს ბასს 37-თან შედარებით, რათა ნათელი გახდეს სტანდარტის გამოყენება საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის. სახელდობრ, სსბასს 19- ნათლად განმარტავს, რომ იგი არ ეხება ანარიცხებს და პირობით ვალდებულებებს, რომელიც წარმოქმნილია უზრუნველყოფილი სოციალური დახმარებებიდან, რომლის სანაცვლოდ ერთეული პირდაპირ ამ სოციალური დახმარებების მიმღებთაგან არ იღებს საზღაურს, რომელიც დაახლოებით უტოლდება უზრუნველყოფილი საქონლისა და მომსახურების ღირებულებას. თუმცა, თუ ერთეული აღიარებს ანარიცხს სოციალური დახმარებებისათვის, სსბასს 19 ამასთან დაკავშირებით მოითხოვს გარკვეული ინფორმაციის ასახვას განმარტებით შენიშვნებში.
- ბასს 37-ში მოცემული გამუქებული ასოები ცოტათი შეიცვალა და სსბასს 19-ში შევიდა მისი დამატებითი კომენტარი იმის გასარკვევად, რომ წამგებიანი ხელშეკრულების შემთხვევაში, ანარიცხად აღიარება ხდება მიმდინარე მოვალებების ანაზღაურებების გამოკლებით.
- სსბასს 19-ში მოქმედების სფეროს პუნქტი ნათელ წარმოდგენას გვიქმნის იმის შესახებ, რომ მიუხედავად იმისა, რომ მომუშავეთა დახმარებებიდან წარმოშობილი ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები გამოირიცხება ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროდან, ეს სტანდარტი მაინც ვრცელდება იმ ანარიცხებზე, პირობით ვალდებულებებზე და პირობით აქტივებზე, რომლებიც წარმოიშვება რესტრუქტურიზაციის შედეგად, სამსახურიდან დათხოვნის დროს გაწეულ დახმარებებთან მიმართებით.
- სსბასს 19 იყენებს ბასს 37-დან განსხვავებულ ტერმინოლოგიას კონკრეტულ შემთხვევებში. ყველაზე მნიშვნელოვან მაგალითებს წარმოადგენს ტერმინების „შემოსავალი“ და „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“ სსბასს 19-ში. ბასს 37-ში გამოყენებული შესაბამისი ტერმინებია ‘ამონაგები’ და „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“
- სსსბასს 19 შეიცავს ტექნიკური ტერმინების განმარტებებს, რომლებიც გამოყენებულია ბასს 37-ში და დამატებით განმარტებას ტერმინისა „მომავალში შესასრულებელი ხელშეკრულებები“.
- მითითებებში დანერგვაზე შეტანილ იქნა ცვლილებები, რათა მომხდარიყო საჯარო სექტორის უფრო კარგად ასახვა.

- სსბასს 19 შეიცავს საილუსტრაციო მაგალითს, რომელშიც მოცემულია დროთა განმავლობაში დაფიქსირებული ცვლილება ანარიცხის ღირებულებაში დისკონტირების ფაქტორის ზეგავლენის გამო.

სსბასს 20—დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებითი შენიშვნები

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს) ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოქვეყნებულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს (ბასს) 24-ს (შესწორებული 1994), *დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნებს*. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) მიერ მომზადებულ წინამდებარე გამოცემაში მოცემული ამონარიდები ბასს 24-იდან გამოყენებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში, შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის სავაჭრო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 20—დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებითი შენიშვნები

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს ცვლილებებს, რომლებიც გამომდინარეობს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ებიდან...

სსბასს 20, დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებითი შენიშვნები, გამოცემულ იქნა 2002 წლის ოქტომბერში.

მას შემდეგ სსბასს 20 შეიცვალა შემდეგი სსბასს-ებით:

- *სსბასს-ების გაუმჯობესება* (გამოიცა 2010 წლის ნოემბერში)

სსბასს 20-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
24	შეცვლილია	სსბასს 2010 წლის ნოემბრის გაუმჯობესება

სსზასს 20—დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებითი შენიშვნები

შინაარსი	პუნქტი
მიზანი	
მოქმედების სფერო	1–3
განმარტებები	4–17
ფიზიკური პირის ოჯახის წევრები და ახლო ნათესავები.....	5
უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა	6–9
დაკავშირებული მხარეები	10–15
უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურება	16
ხმის მიცემის უფლებამოსილება	17
დაკავშირებულ მხარეთა საკითხები	18–21
უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურება	21
არსებითობა	22
განმარტებითი შენიშვნები	23–41
კონტროლის გამჟღავნება	25–26
დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების გამჟღავნება	27–33
გამჟღავნება - უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა	34–41
ძალაში შესვლის თარიღი	42–43
მითითებები დანერგვაზე	
ბასს 24-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 20 - დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებითი შენიშვნები - მოცემულია 1-43 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 20 აღქმულ უნდა იქნეს მისი მიზნის, დასკვნის საფუძვლისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესავალი ნაწილის კონტექსტში. სსბასს 3 - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებსა და შეცდომებში - წარმოადგენს საფუძველს სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენებისათვის, დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში.

მიზანი

მოცემული სტანდარტის მიზანია, კონტროლის არსებობის პირობებში, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების განმარტებების მოთხოვნა და ერთეულსა და მასთან დაკავშირებულ მხარეებს შორის არსებული ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის მიღება. აღნიშნული ინფორმაცია საჭიროა საანგარიშგებო მიზნებისათვის და ანგარიშგები ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის და შედეგების წარმოდგენის უკეთესი გაგებისთვის. ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებული ძირითადი საკითხებია: (ა) იდენტიფიცირება იმისა, თუ რომელი მხარეები აკონტროლებენ ანგარიშგებ ერთეულს ან მნიშვნელოვან ზეგავლენას ახდენენ მათზე, და (ბ) განსაზღვრა იმისა, თუ რა ინფორმაცია უნდა გამჟღავნდეს ამ მხარეებს შორის ოპერაციებთან დაკავშირებით.

მოქმედების სფერო

1. ერთეულმა, რომელიც ამზადებს და წარმოადგენს ფინანსურ ანგარიშგებებს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით, ეს სტანდარტი უნდა გამოიყენოს იმ ინფორმაციის განმარტებისთვის, რომელიც ეხება დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებს და გარკვეულ ოპერაციებს დაკავშირებულ მხარეებთან.
2. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა (სკს-ები).
3. საჯარო სექტორის ბუღალტრული სტანდარტის შესავალი ნაწილი, გამოცემული სსბასს-ს მიერ, განმარტავს, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს-ები) იყენებენ ბასსს-ს მიერ გამოშვებულ ფასს-ებს. სკს-ები განსაზღვრულია სსბასს 1-ში - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.

განმარტებები

4. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

ფიზიკური პირის ოჯახის წევრები არიან ფიზიკური პირის ახლო ნათესავები, ან მისი უშუალო ოჯახის წევრები, რომლებმაც შესაძლებელია ზეგავლენა მოახდინონ, ან აღმოჩნდნენ ამ ფიზიკური პირის ზეგავლენის ქვეშ ერთეულთან ურთიერთობებისას.

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა:

- (ა) ყველა დირექტორი ან ერთეულის მმართველი ორგანოს წევრები;
- (ბ) სხვა ფიზიკური პირები, რომლებსაც აქვთ ანგარიშის წარმომდგენი ერთეულის საქმიანობის დაგეგმვის, ხელმძღვანელობისა და კონტროლის უფლებამოსილება და მოვალეობა. თუ ისინი აკმაყოფილებენ ამ კრიტერიუმს, უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა მოიცავს:
 - (i) ერთეულის მმართველი ორგანოს წევრს, რომელსაც გააჩნია ერთეულის აქტივობების დაგეგმვის, ხელმძღვანელობისა და კონტროლის უფლებამოსილება და მოვალეობა;
 - (ii) ზემოაღნიშნული წევრების ნებისმიერ წამყვან მრჩეველს; და
 - (iii) თუ უკვე არ შედის „ა“ პუნქტში, ანგარიშვალდებული ერთეულის უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ჯგუფი, მათ შორის ანგარიშვალდებული ერთეულის მთავარი აღმასრულებელი ან მუდმივი ხელმძღვანელი.

ზედამხედველობა ნიშნავს ერთეულის აქტივობების ზედამხედველობას, კონტროლის უფლებამოსილებითა და მოვალეობით, ან მნიშვნელოვანი გავლენის ქონას ერთეულის ფინანსურ და ოპერაციულ გადაწყვეტილებებზე.

დაკავშირებული მხარე ნიშნავს, რომ მხარეები მიჩნეულია დაკავშირებულად, როდესაც ერთ მხარეს აქვს საშუალება: (ა) აკონტროლოს მეორე მხარე ან (ბ) გამოიყენოს მნიშვნელოვანი ზეგავლენა მეორე მხარეზე ფინანსური ან საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიღებისას, ან, როდესაც ერთეულის დაკავშირებული მხარე და სხვა ერთეული არის საერთო კონტროლის ქვეშ. დაკავშირებული მხარეები მოიცავს:

- (ა) ერთეულებს, რომლებიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ ერთი ან უფრო მეტი შუამავლის მეშვეობით აკონტროლებს ან კონტროლებულია ანგარიშმგები ერთეულის მიერ;
- (ბ) მეკავშირე ერთეულები (იხ. სსბასს 7 - *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში*);
- (გ) პირები, რომლებიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ ფლობენ პროცენტს ანგარიშმგებ ერთეულში, რომელიც ერთეულზე ახდენს მნიშვნელოვან ზეგავლენას და ნებისმიერი ამგვარი პირის ოჯახის წევრები;
- (დ) უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა და უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ოჯახის წევრები; და

- (ე) ერთეულები, სადაც ნებისმიერი პირი, რომელიც აღწერილია „გ“ და „დ“ პუნქტებში, პირდაპირ ან არაპირდაპირ ფლობს წილს ან, სადაც ასეთ პირს საშუალება აქვს, გამოიყენოს მნიშვნელოვანი ზეგავლენა.

დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაცია არის რესურსებისა და ვალდებულებების გადაცემა დაკავშირებულ მხარეებს შორის, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ღირებულება გადახდილი. დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები არ გულისხმობს ოპერაციებს სხვა ნებისმიერ ერთეულთან, რომელიც დაკავშირებული მხარეა მხოლოდ ანგარიშვალდებულ ერთეულზე, მისი ეკონომიკური დამოკიდებულების გამო ან ეკონომიკური დამოკიდებულების გამო, იმ სამთავრობო ერთეულზე, რომლის შემადგენელ ნაწილსაც იგი წარმოადგენს.

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურება არის ნებისმიერი საზღაური ან გასამრჯელო, რომელიც მიღებულია პირდაპირ ან არაპირდაპირ უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშშემგები ერთეულისათვის გაწეული მომსახურებისათვის, რაც უკავშირდება მმართველი ორგანოს წევრობას, ან ანგარიშშემგებ ერთეულში სამსახურს.

მნიშვნელოვანი ზეგავლენა (ამ სტანდარტის მიზნებისათვის) არის ერთეულის ფინანსურ და საოპერაციო პოლიტიკასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის უფლებამოსილება, მაგრამ არა ამგვარი პოლიტიკის კონტროლი. მნიშვნელოვანი ზეგავლენა შესაძლოა განხორციელდეს რამდენიმე გზით, როგორც წესი, დირექტორთა საბჭოში ან მსგავს მმართველ ორგანოში წარმომადგენლობით, ასევე, მაგალითად: (ა) პოლიტიკის შემუშავების პროცესში მონაწილეობით; (ბ) ერთი ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში არსებულ სხვადასხვა ერთეულებს შორის განხორციელებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებში მონაწილეობით, (გ) მმართველი პერსონალის გაცვლაში მონაწილეობით ან (დ) ტექნიკურ ინფორმაციაზე დამოკიდებულებით. მნიშვნელოვანი ზეგავლენა შესაძლოა მოპოვებულ იქნეს საკუთრებაში წილით, წესდებით ან ხელშეკრულებით. საკუთრების წილის გათვალისწინებით მნიშვნელოვანი ზეგავლენა იგულისხმება, სსბასს 7 -ის განმარტებების შესაბამისად.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

პირის ოჯახის წევრი და ახლო ნათესავები

5. აუცილებელია შეფასება იმის განსაზღვრისთვის, უნდა იყოს თუ არა ფიზიკური პირი იდენტიფიცირებული როგორც პირის ოჯახის წევრი ამ სტანდარტის მიზნებისათვის. საწინააღმდეგო ინფორმაციის არქონის დროს, მაგალითად ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ მეუღლე ან სხვა ნათესავი ჩამოშორებულია კონკრეტულ ფიზიკურ პირს, ოჯახის შემდეგი უშუალო წევრები და ახლო ნათესავები ჩაითვლებიან, როგორც ამგვარი გავლენის მქონენი ან გავლენის ობიექტები, რათა დააკმაყოფილონ ოჯახის ახლო წევრის დეფინიცია:
- (ა) მეუღლე, პარტნიორი, კმაყოფაზე მყოფი ბავშვი ან ნათესავი მცხოვრები საერთო ოჯახში;
 - (ბ) ბაბუა-ბებია, მშობელი, კმაყოფაზე არმყოფი ბავშვი, შვილიშვილი, ძმა ან და; და
 - (გ) შვილის მეუღლე ან პარტნიორი, სიდედრი, სიმამრი, დედამთილი, მამამთილი, სიძე, რძალი.

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა

6. უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა მოიცავს ანგარიშმგები ერთეულის ყველა დირექტორს ან მმართველი ორგანოს წევრებს, სადაც აღნიშნულ ორგანოს უფლებამოსილება და ვალდებულება აქვს ერთეულის აქტივობების დაგეგმვის, ხელმძღვანელობისა და კონტროლის მხრივ. ერთიანი მმართველობის დონეზე, მმართველი ორგანო შეიძლება შედგებოდეს არჩეული ან დანიშნული წარმომადგენლებისგან (მაგალითად, პრეზიდენტი ან გუბერნატორი, მინისტრები, საბჭოები და მუნიციპალიტეტის წევრები ან მათი კანდიდატები).
7. იქ, სადაც ერთეულზე ზედამხედველობა ხორციელდება იმ მთავრობის მმართველი ორგანოს არჩეული ან დანიშნული წარმომადგენლის მიერ, რომელსაც ერთეული მიეკუთვნება, პირი შედის უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობაში, თუ ზედამხედველობის ფუნქცია მოიცავს ერთეულების აქტივობების დაგეგმვის, ხელმძღვანელობისა და კონტროლის უფლებამოსილებას და მოვალეობას. მრავალ იურისდიქციაში ამ პიროვნების ძირითადი მრჩეველები შესაძლოა არ ფლობდნენ საკმარის სამართლებრივ ან სხვა უფლებამოსილებას, რათა დააკმაყოფილონ უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის დეფინიცია. სხვა იურისდიქციაში პირის ძირითადი მრჩეველები შესაძლოა მიჩნეულ იქნენ უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობად, რადგან მათ აქვთ განსაკუთრებული სამუშაო ურთიერთობა პირთან, რომელსაც კონტროლი აქვს ერთეულზე. ანუ, მათ აქვთ წვდომა პრივილეგიურ ინფორმაციაზე და შესაძლოა განახორციელონ კონტროლი ან მნიშვნელოვანი ზეგავლენა ერთეულზე. განსჯა მოითხოვება იმის შესაფასებლად, არის თუ არა

ინდივიდი ძირითადი მრჩეველი, აკმაყოფილებს თუ არა ძირითადი მენეჯმენტის პერსონალის განმარტებას, თუ არის დაკავშირებული მხარე.

8. მმართველ ორგანოს მთავარ ადმასრულებელ და უფროს მმართველ ჯგუფთან ერთად, უფლებამოსილება და ვალდებულება აქვს, დაგეგმოს და გააკონტროლოს ერთეულის აქტივობები, მართოს ერთეულის რესურსები ერთეულის მიზნების მისაღწევად. ამგვარად, უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა მოიცავს ანგარიშმგები ერთეულის ადმასრულებელ დირექტორს და უფროს მმართველ ჯგუფს. ზოგიერთ იურისდიქციაში საჯარო მოხელეებს შესაძლოა არ ჰქონდეთ საკმარისი უფლებამოსილება და ვალდებულება, რათა მიჩნეულ იქნენ ანგარიშმგები ერთეულის უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელებად (როგორც ამ სტანდარტის მიერ არის განსაზღვრული). ასეთ შემთხვევებში, უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა შედგება მხოლოდ მმართველი ორგანოს იმ არჩეული წევრებისაგან, რომელთაც მართვაზე ყველაზე დიდი პასუხისმგებლობა ეკისრებათ; ხშირად ამ პირებს მინისტრთა კაბინეტს უწოდებენ.
9. ეკონომიკური ერთეულის უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა შესაძლოა მოიცავდეს პირებს როგორც მაკონტროლებელი ერთეულიდან, ისე სხვა ერთეულებიდან, რომლებიც კოლექტიურად აყალიბებენ ეკონომიკურ ერთეულს.

დაკავშირებული მხარეები

10. ყველა შესაძლო დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობის განხილვისას, ყურადღება მიმართულია ურთიერთობის შინაარსსა და არა უბრალოდ სამართლებრივ ფორმაზე.
11. სადაც ორ ერთეულს ჰყავს უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის საერთო წევრი, აუცილებელია გათვალისწინებულ იქნეს შესაძლებლობა და შეფასდეს იმის ალბათობა, რომ ამ პიროვნებას შეუძლია ზეგავლენა მოახდინოს ორივე ერთეულის პოლიტიკაზე, ერთობლივი შეთანხმების დროს. თუმცადა, მხოლოდ ფაქტი, რომ არსებობს უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის საერთო წევრი, აუცილებლად არ ქმნის დაკავშირებულ მხარესთან ურთიერთობას.
12. ამ სტანდარტის მიხედვით, დაკავშირებულ მხარედ არ არის მიჩნეული:
 - (ა) (i) ფინანსური რესურსების მიმწოდებლები მათი სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში.
 - (ii) პროფკავშირები,ერთეულთან მათი ჩვეულებრივი ურთიერთობის ფარგლებში, მხოლოდ ამ ურთიერთობიდან გამომდინარე

(თუმცა მათ შეუძლიათ, შეზღუდონ ერთეულის მოქმედების თავისუფლება, ან მონაწილეობა მიიღონ გადაწყვეტილების მიღების პროცესში); და

(ბ) ერთეული, რომელთანაც ურთიერთობა აქვს მხოლოდ როგორც აგენტთან.

13. დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობა შესაძლოა აღმოცენდეს, როდესაც პირი არის მმართველი ორგანოს წევრი ან ჩართულია ანგარიშშემგები ერთეულის ფინანსურ და საოპერაციო გადაწყვეტილებაში. დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობა შესაძლოა აგრეთვე აღმოცენდეს საგარეო ოპერაციული ურთიერთობების შედეგად ანგარიშშემგები ერთეულსა და დაკავშირებულ მხარეს შორის. ხშირად ამგვარი ურთიერთობები შესაძლოა შეიცავდეს ეკონომიკური დამოკიდებულების ელემენტს.
14. ეკონომიკური დამოკიდებულება, როდესაც ერთი ერთეული დამოკიდებულია მეორეზე, რადგან პირველი ეყრდნობა მეორეს, მისი დაფინანსების მნიშვნელოვანი ნაწილის ან მისი საქონლისა და მომსახურების გაყიდვის გამო, თავისთავად ნაკლებად სავარაუდოა, რომ დასრულდეს კონტროლით ან მნიშვნელოვანი ზეგავლენით და, შესაბამისად, საფუძველი დაუდოს დაკავშირებულ მხარესთან ურთიერთობას. როგორც ასეთი, ერთი მომხმარებელი, მიმწოდებელი, ფრენჩაიზერი, დისტრიბუტორი ან ზოგადი აგენტი, რომლის მეშვეობითაც ერთეული საქმიანობის მნიშვნელოვანი მოცულობის ოპერაციას განახორციელებს, არ იქნება დაკავშირებული მხარე, მხოლოდ ეკონომიკური დამოკიდებულების შედეგის გამო. თუმცა, ეკონომიკურმა დამოკიდებულებამ, სხვა ფაქტორებთან ერთად, შესაძლოა წარმოქმნას მნიშვნელოვანი ზეგავლენა და, შესაბამისად, დაკავშირებულ მხარესთან ურთიერთობა. საჭიროა მსჯელობა ეკონომიკური დამოკიდებულების ურთიერთობაზე ზეგავლენის შესაფასებლად. როდესაც ანგარიშვალდებული ერთეული ეკონომიკურად დამოკიდებულია სხვა ერთეულზე, ანგარიშშემგებმა ერთეულმა მიზანშეწონილია, განმარტოს ამ დამოკიდებულების არსებობა.
15. დაკავშირებული მხარის ცნება გულისხმობს ერთეულს, რომელიც უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის, ასეთი ინდივიდის ოჯახის წევრების ან ანგარიშშემგები ერთეულის ძირითადი მეწილეების (ან ეკვივალენტურს, როდესაც ერთეულს არა აქვს ფორმალური კაპიტალის სტრუქტურა) საკუთრებაშია. დაკავშირებული მხარის ცნება ასევე მოიცავს ისეთ გარემოებებს, როდესაც ერთ მხარეს შეუძლია ჰქონდეს მნიშვნელოვანი ზეგავლენა მეორე მხარეზე. საჯარო სექტორში პირს ან ერთეულს შესაძლოა ჰქონდეს ანგარიშშემგები ერთეულზე ზედამხედველობის ვალდებულება, რაც

მას მნიშვნელოვან გავლენას აძლევს ერთეულის ფინანსურ და ოპერაციულ გადაწყვეტილებებზე, მაგრამ არა მათი კონტროლის უფლებამოსილებას. მოცემული სტანდარტის მიზნებისათვის, მნიშვნელოვანი ზეგავლენა გულისხმობს ერთეულებს, რომლებიც ერთობლივ კონტროლს ექვემდებარება.

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურება

16. უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა იღებს იმ ანაზღაურებას, რომელიც მოპოვებულია პირის მიერ ანგარიშშემგები ერთეულიდან იმ მომსახურებისათვის, რომელიც გაწეულია ანგარიშშემგები ერთეულისათვის ამ ფიზიკური პირების, როგორც მმართველი ორგანოს წევრების ან თანამშრომლების მიერ. ერთეულიდან პირდაპირ ან არაპირდაპირ მიღებული სარგებელი, რომელიც უკავშირდება ნებისმიერი სტატუსით გაწეულ მომსახურებას, გარდა თანამშრომლის ან მმართველი ორგანოს წევრის სტატუსისა, არ შეესაბამება უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურების დეფინიციას ამ სტანდარტის მიზნებისათვის. თუმცა, 34-ე პუნქტი მოითხოვს განმარტებითი შენიშვნის გაკეთებას სხვა სარგებელთან დაკავშირებით. უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურება არ მოიცავს რაიმე ანაზღაურებას, რომელიც პირის მიერ მხოლოდ ანგარიშშემგები ერთეულის სასარგებლოდ გაწეული დანახარჯის ასანაზღაურებლად არის გადახდილი, მაგალითად საცხოვრებელი ხარჯების ანაზღაურება, სამსახურებრივი მივლინების შემთხვევაში.

ხმის მიცემის უფლება

17. უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა იღებს იმ ანაზღაურებას, რომელიც მოპოვებულია პირის მიერ ანგარიშშემგები ერთეულიდან იმ მომსახურებისათვის, რომელიც გაწეულია ანგარიშშემგები ერთეულისათვის ამ ფიზიკური პირების, როგორც მმართველი ორგანოს წევრების ან თანამშრომლების მიერ. ერთეულიდან პირდაპირ ან არაპირდაპირ მიღებული სარგებელი, რომელიც უკავშირდება ნებისმიერი სტატუსით გაწეულ მომსახურებას, გარდა თანამშრომლის ან მმართველი ორგანოს წევრის სტატუსისა, არ შეესაბამება უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურების დეფინიციას ამ სტანდარტის მიზნებისათვის. თუმცა, 34-ე პუნქტი მოითხოვს განმარტებითი შენიშვნის გაკეთებას სხვა სარგებელთან დაკავშირებით. უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურება არ მოიცავს რაიმე ანაზღაურებას, რომელიც პირის მიერ მხოლოდ ანგარიშგაღებულ ერთეულის სასარგებლოდ გაწეული დანახარჯის ასანაზღაურებლად არის გადახდილი, მაგალითად საცხოვრებელი ხარჯების ანაზღაურება, სამსახურებრივი მივლინების შემთხვევაში.

დაკავშირებულ მხარეთა საკითხი

18. დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები არსებობს მთელი საჯარო სექტორის ფარგლებში, ვინაიდან:
- (ა) ადმინისტრაციული ერთეულები ექვემდებარება აღმასრულებელი ხელისუფლების და, უმთავრესად, პარლამენტის ან იმ მსგავსი ორგანოს ხელმძღვანელობას, რომელიც არჩეული ან დანიშნული თანამდებობის პირებისაგან შედგება და ერთობლივად ფუნქციონირებს მთავრობის პოლიტიკის გასატარებლად;
 - (ბ) სამთავრობო დეპარტამენტები და უწყებები ხშირად აქტიურობენ თავიანთი მოვალეობების სხვადასხვა კომპონენტების შესასრულებლად და მიზნების მისაღწევად, სხვადასხვა კონტროლირებული ერთეულებისა და იმ ერთეულების მეშვეობით, რომლებზეც მათ მნიშვნელოვანი ზეგავლენა გააჩნიათ; და
 - (გ) მინისტრებს ან მთავრობის სხვა არჩეულ ან დანიშნულ წევრებს და უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ჯგუფის წევრებს შეუძლიათ მნიშვნელოვანი ზეგავლენა იქონიონ დეპარტამენტის ან უწყების საქმიანობაზე.
19. ანგარიშგების მიზნებისათვის, აუცილებელია განმარტებითი შენიშვნების გაკეთება, დაკავშირებული მხარის გარკვეული ურთიერთობებისა და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებსა და ურთიერთობების შესახებ, რომლებიც ეხება ამ ოპერაციებს. ეს განმარტებები მომხმარებლებს საშუალებას აძლევს უკეთესად გაიგონ ანგარიშგები ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება, რადგან:
- (ა) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებს შესაძლოა გავლენა ჰქონდეს იმ მეთოდზე, რომლითაც ერთეული ოპერირებს სხვა ერთეულებთან ერთად ინდივიდუალური მიზნების მისაღწევად და მეთოდზე, რომლითაც თანამშრომლობს სხვა ერთეულთან საერთო ან კოლექტიური მიზნების მისაღწევად;
 - (ბ) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებმა შესაძლოა ერთეული დააყენოს რისკის წინაშე ან წარმოქმნას შესაძლებლობები, რომლებსაც ადგილი არ ექნებოდა ურთიერთობების არარსებობის დროს, და
 - (გ) დაკავშირებულმა მხარეებმა შესაძლოა განახორციელონ ოპერაციები, რომელშიც არადაკავშირებული მხარე არ შევიდოდა ან დაეთანხმონ ოპერაციებს პირობებითა და გარემოებებით, რომლებიც განსხვავდება იმ პირობებისა და გარემოებებისაგან, რომლებიც არადაკავშირებული

მხარისათვის იქნებოდა ხელმისაწვდომი. აღნიშნული ხშირად თავს იჩენს სამთავრობო დეპარტამენტებსა და უწყებებში, სადაც საქონელი და მომსახურება დეპარტამენტებს შორის გადაიცემა ნაკლები ფასით, ვიდრე მისი თვითღირებულებაა, როგორც ჩვეულებრივი ოპერაციის ნაწილი, რომელიც შეესაბამება ანგარიშშემგები ერთეულისა და მთავრობის მიზნების მიღწევას. მთავრობა და საჯარო სექტორის ინდივიდუალური ერთეულები მოსალოდნელია, რომ რესურსებს რაციონალურად, ეფექტურად და განსაზღვრული წესით გამოიყენებენ და საჯარო ფულად თანხებთან დაკავშირებულ საკითხებს გადაწყვეტენ მაქსიმალურად სანდოდ. დაკავშირებული მხარის ურთიერთობების არსებობა ნიშნავს, რომ ერთ მხარეს შეუძლია გააკონტროლოს ან მნიშვნელოვანი გავლენა იქონიოს მეორე მხარის აქტივობებზე. აღნიშნული შესაძლებლობას იძლევა, რომ ოპერაციები განხორციელდეს იმ საფუძველზე, რომელიც ერთ მხარეს მიაწოდებს არასათანადო უპირატესობას, მეორე მხარესთან შედარებით.

20. დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების განმარტებითი შენიშვნები, მომხმარებლებს ოპერაციების პირობებსა და ტიპებზე საშუალებას აძლევს, შეფასდეს ოპერაციების ზეგავლენა ფინანსურ მდგომარეობასა და ერთეულის საქმიანობის შედეგებზე და ასევე მისი უნარი, მიაწოდოს შეთანხმებული მომსახურება. ეს განმარტებითი შენიშვნები აგრეთვე უზრუნველყოფს, რომ ერთეული გამჭირვალედ იმოქმედებს თავისი შეთანხმებების დაცვისთვის, დაკავშირებულ მხარესთან მიმართებით.

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურება

21. უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობას ერთეულში საპასუხისმგებლო თანამდებობები უკავია. ისინი პასუხისმგებელნი არიან ერთეულის სტრატეგიულ მიმართულებასა და საოპერაციო მმართველობაზე და აღჭურვილნი არიან მნიშვნელოვანი უფლებამოსილებით. მათი ხელფასები ხშირად განსაზღვრულია კანონით ან დამოუკიდებელი კომისიის ან ანგარიშშემგები ერთეულისაგან დამოუკიდებელი სხვა ორგანოს მიერ. მიუხედავად ამისა, მათი მოვალეობები შესაძლოა მათ უფლებას აძლევდეს, რომ ზეგავლენა მოახდინონ იმ სარგებელზე, რომელსაც ისინი ან მათი დაკავშირებული მხარე იღებს. წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს გარკვეულ განმარტებით შენიშვნებს, რომელიც უნდა გაკეთდეს: (ა) საანგარიშო პერიოდში უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობისა და მათი ოჯახის ახლო წევრების ანაზღაურების, (ბ) მათთვის გაცემული სესხებისა, და (გ) მათ მიერ მიღებული საზღაურის

შესახებ, რომელიც გაცემულია იმ მომსახურებისთვის, რომელსაც ისინი უზრუნველყოფდნენ ერთეულისათვის სხვა რანგში, ვიდრე მმართველი ორგანოს წევრები ან თანამშრომლები. განმარტებითი შენიშვნები, რომლებსაც მოითხოვს ეს სტანდარტი, უზრუნველყოფს იმას, რომ გამჭვირვალობის მისაღები მინიმალური დონეები იქნეს გამოყენებული, უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობისა და მათი ოჯახის წევრების ანაზღაურების კუთხით.

არსებითობა

22. სსბასს 1 მოითხოვს ცალკე განმარტებით შენიშვნებს არსებითი საკითხებისთვის. საგნის არსებითობა განსაზღვრულია მისი ბუნების ან ზომის მიხედვით. როდესაც ხდება დაკავშირებული მხარის ოპერაციების არსებითობის შეფასება, ანგარიშმგებ ერთეულსა და დაკავშირებულ მხარეს შორის ურთიერთობისა და ოპერაციების ბუნება შესაძლოა ნიშნავდეს, რომ ოპერაცია არსებითია, მისი ზომის მიუხედავად.

განმარტებითი შენიშვნები

23. მრავალ ქვეყანაში კანონები და სხვა ოფიციალური ფინანსური ანგარიშგების წესები მოითხოვს, რომ კერძო სექტორის ერთეულებისა და სახელმწიფო კომერციული საწარმოების ფინანსური ანგარიშგება განმარტავდეს ინფორმაციას დაკავშირებულ მხარეთა გარკვეულ კატეგორიებსა და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებზე. კერძოდ კი ყურადღება გამახვილებულია ერთეულის ოპერაციებზე მის დირექტორებთან ან მმართველი ორგანოს წევრებთან და უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობასთან, განსაკუთრებით კი მათ ანაზღაურებასა და სესხებზე. ეს ხდება: (ა) დირექტორთა, მმართველი ორგანოს წევრებისა და უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის საკუთარო პასუხისმგებლობების გამო და (ბ) ვინაიდან მათ აქვთ ფართო აღმასრულებელი უფლებამოსილება ერთეულის რესურსებზე. ზოგიერთ ქვეყანაში, მსგავსი მოთხოვნები შესულია კანონებსა და რეგულაციებში, რომელიც გამოიყენება საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის.
24. ზოგიერთი სსბასს-ი აგრეთვე მოითხოვს განმარტებითი შენიშვნების გაკეთებას, დაკავშირებულ მხარესთან ოპერაციების შესახებ. მაგალითად, სსბასს 1 მოითხოვს განმარტებით შენიშვნებს გადასახდელი და მისაღები თანხების შესახებ მაკონტროლირებელი ერთეულისაგან, ფილიალი კონტროლირებული ერთეულებისაგან, მეკავშირეებისა და სხვა დაკავშირებული მხარეებისაგან. სსბასს 6 - *კონსოლიდირებული და დამოუკიდებელი ფინანსური ანგარიშგებები* - და სსბასს 7

მოითხოვს განმარტებით შენიშვნებს კონტროლირებული ერთეულებისა და მეკავშირეების მნიშვნელოვანი ნაწილის სიაზე.

კონტროლის განმარტებითი შენიშვნები

25. დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები, როდესაც სახეზეა კონტროლი, განმარტებული უნდა იყოს იმის მიუხედავად, ჰქონდა თუ არა ადგილი დაკავშირებულ მხარეთა შორის ოპერაციებს.
26. ფინანსური ანგარიშგების მკითხველისთვის დაკავშირებული მხარის ურთიერთობების შედეგების შესახებ ხედვის ფორმირებისათვის მიზანშეწონილია განმარტებების გაკეთება დაკავშირებული მხარის ურთიერთობებზე, როდესაც არსებობს კონტროლი, მიუხედავად იმისა, სახეზეა თუ არა ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეთა შორის. ეს შესაძლოა გულისხმობდეს განმარტებების გაკეთებას ნებისმიერი კონტროლირებული ერთეულის დასახელების, უშუალო მაკონტროლებელი ერთეულისა და საბოლოო მაკონტროლებელი ერთეულის დასახელების შესახებ, თუ ასეთი არსებობს.

განმარტებითი შენიშვნები დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების შესახებ

27. დაკავშირებულ მხარეთა შორის ოპერაციების კუთხით, გარდა იმ ოპერაციებისა, რომლებიც თავს იჩენს ნორმალურ მიმწოდებელს ან კლიენტს/მიმღებს შორის ურთიერთობებში იმ ვადით და პირობებით, რომელიც არ არის მეტად ან ნაკლებად ხელსაყრელი, ვიდრე პირობები, რომლებსაც ერთეული მოსალოდნელია რომ დაამტკიცებდა ფიზიკურ პირთან ან ერთეულთან ურთიერთობისას „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით იმავე პირობებში, ანგარიშშემგებმა ერთეულმა უნდა განმარტოს:
 - (ა) დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ბუნება;
 - (ბ) ოპერაციების სახეები, რომელსაც ადგილი ჰქონდა; და
 - (გ) ოპერაციების ელემენტები, რომლებიც საჭიროა ამ ოპერაციების დანიშნულების დაზუსტების მიზნით და საკმარისია, რათა ფინანსურმა ანგარიშგებამ უზრუნველყოს შესაბამისი და სარწმუნო ინფორმაცია გადაწყვეტილების მიღებისა და ანგარიშგების პროცესისათვის.
28. ქვემოთ მოყვანილია იმ სიტუაციების მაგალითები, როდესაც დაკავშირებული მხარეების ოპერაციებს შესაძლოა მოჰყვეს ანგარიშშემგები ერთეულის განმარტებითი შენიშვნები:
 - (ა) მომსახურების მიღება ან გაწევა;
 - (ბ) საქონლის შესყიდვები ან მისი გადაცემა/გაყიდვა (დასრულებული ან დაუსრულებელი);

- (გ) აქტივებისა და სხვა აქტივების შესყიდვები ან მისი გადაცემა/გაყიდვა;
 - (დ) საკორესპონდენტო ურთიერთობების დამყარება;
 - (ე) ლიზინგური გარიგებები;
 - (ვ) კვლევებისა და გამოგონებების გადაცემა;
 - (ზ) სალიცენზიო გარიგებები;
 - (თ) ფინანსები (მათ შორის, სესხები, კაპიტალური დაბანდებები, გრანტები ფულადი ან ნატურალური ფორმით და სხვა ფინანსური მხარდაჭერა, მათ შორის დანახარჯების გადანაწილების გარიგებები); და
 - (ი) გარანტია და თავდებობა.
29. საჯარო სექტორის ერთეულები ერთმანეთთან ფართო მასშტაბის ოპერაციებს ყოველდღიურად ახორციელებენ. ეს ოპერაციები შესაძლოა ხორციელდებოდეს თვითღირებულებით, თვითღირებულებაზე უფრო ნაკლები საფასურით ან უფასოდ. მაგალითად, ადმინისტრაციული მომსახურების სამთავრობო დეპარტამენტმა შესაძლოა ოფისის გადაცემა უფასოდ უზრუნველყოს სხვა დეპარტამენტისათვის ან საჯარო სექტორის ერთეულმა შესაძლოა იმოქმედოს, როგორც შემსყიდველმა აგენტმა საჯარო სექტორის სხვა ერთეულებისათვის. ზოგიერთ სამთავრობო მოდელში შესაძლოა არსებობდეს მომსახურების მიწოდების მთლიანი თანხის ანაზღაურების შესაძლებლობა. სამთავრობო ორგანოები დაკავშირებული მხარეებია იმიტომ, რომ ისინი საერთო კონტროლის ობიექტები არიან და ეს ოპერაციები ხდება დაკავშირებულ მხარეთა ცნებაში. თუმცა, ამ ორგანოებს შორის ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის განმარტება არ არის მოთხოვნილი, როდესაც ოპერაციები: (ა) ერთეულებს შორის ნორმალურ საოპერაციო ურთიერთობებს ასახავს, (ბ) განხორციელებულია იმ ვადებისა და პირობების მიხედვით, რომლებიც ჩვეულებრივია ამგვარი ოპერაციებისათვის ამ პირობებში. დაკავშირებულ მხარეთა ამ ოპერაციებზე 27-ე პუნქტის განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნების გაუვრცელებლობა ნიშნავს, რომ საჯარო სექტორის ერთეულები ოპერირებენ ერთობლივად საერთო მიზნების მისაღწევად და წარმოადგენს იმის აღიარებას, რომ შესაძლოა სხვადასხვა ქვეყნებში განსხვავებული მექანიზმები იქნეს შემოღებული საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ მომსახურების გაწევისათვის. მოცემული სტანდარტი მოითხოვს დაკავშირებული მხარის ოპერაციების განმარტებით შენიშვნებს მხოლოდ მაშინ, როდესაც ეს ოპერაციები არ შეესაბამება ამ ქვეყანაში დადგენილ საოპერაციო პარამეტრებს.

30. ინფორმაცია დაკავშირებული მხარის ოპერაციებზე, რომელიც მომავალში საჭიროებს განმარტებას ზოგადი მიზნით წარმოებული ფინანსური ანგარიშგების მიზნების მისაღწევად, ჩვეულებრივ, შეიცავს:
- (ა) იმ დაკავშირებულ მხარესთან ურთიერთობების ბუნების აღწერას, რომელიც ჩართული იყო ამგვარ ოპერაციებში, მაგალითად, თუ ასეთ ურთიერთობას ადგილი ჰქონდა ერთ-ერთ მაკონტროლებელ ერთეულთან, კონტროლირებულ ერთეულთან, საერთო კონტროლის ქვეშ მყოფ ერთეულთან, ან უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობასთან;
 - (ბ) ყველა ფართო კლასის ოპერაციის შიგნით დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების აღწერას და კლასების მოცულობის მითითებას, ან სპეციფიკური მონეტარული თანხის სახით ან ამ კლასის ოპერაციების და /ან ბალანსის პროპორციის სახით;
 - (გ) დაკავშირებულ მხარესთან ოპერაციების ზოგადი ვადებისა და პირობების მოკლე აღწერას, მათ შორის, განმარტებას, რამდენად განსხვავდება ეს ვადები და პირობები იმ ვადებისა და პირობებისაგან, რომლებიც ჩვეულებრივ დამახასიათებელია მსგავსი ოპერაციებისათვის არადაკავშირებულ მხარეებთან; და
 - (დ) გადაუხდელ ვალდებულებების თანხებს ან შესაბამის პროპორციებს.
31. წინამდებარე სტანდარტის 34-ე პუნქტი მოითხოვს დამატებითი განმარტებითი შენიშვნების გაკეთებას გარკვეულ ოპერაციებზე ერთეულსა და უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობას და/ან უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ოჯახის წევრებს შორის.
32. მსგავსი ბუნების პუნქტები შესაძლოა განმარტებული იყოს აგრეგირებული სახით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც განცალკევებული განმარტებითი შენიშვნები აუცილებელია, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს შესაბამისი და სანდო ინფორმაციის მიწოდება გადაწყვეტილების მიღებისა და ანგარიშვალდებულების მიზნებისთვის.
33. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებებში განმარტებითი შენიშვნები არ არის საჭირო ერთეულის წევრებს შორის დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებზე, რადგან კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებები შეიცავს ინფორმაციას მაკონტროლებელ ერთეულსა და კონტროლირებულ ერთეულზე, როგორც ცალკე ანგარიშგებ ერთეულზე. დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები, რომელიც შესრულდა

ერთეულებს შორის ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში, გამოირიცხება კონსოლიდაციის დროს სსბასს 6-ის შესაბამისად. კაპიტალიზაციის მეთოდით აღრიცხული ოპერაციები მეკავშირე ერთეულებთან არ არის გამორიცხული და, შესაბამისად, მოითხოვს ცალკე ასახვას, დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების შესახებ განმარტების სახით.

განმარტებითი შენიშვნები — უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა

34. ერთეულმა უნდა განმარტოს:

- (ა) უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობისა და ზოგიერთი ფიზიკური პირის მთლიანი ანაზღაურება, რომელსაც ისინი იღებენ ამ კატეგორიის ფარგლებში და რომელიც განსაზღვრულია, სრული სამუშაო დროის ეკვივალენტის საფუძველზე. ცალკე უნდა იყოს ნაჩვენები უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ძირითადი კლასები, მათ შორის, თითოეული კლასის აღწერა;
- (ბ) საანგარიშო პერიოდში ანგარიშშეგები ერთეულის მიერ უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობისა და მათი ოჯახის წევრებისათვის გაცემული ყველა სხვა ანაზღაურებისა და კომპენსაციის სრული თანხა. განცალკევებით უნდა იქნეს ნაჩვენები მთლიანი თანხები, რომელიც გაიცა:
 - (i) უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობაზე;
 - (ii) უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ოჯახის წევრებზე; და
- (გ) იმ სესხებთან დაკავშირებით, რომლებიც არ არის ფართოდ ხელმისაწვდომი იმ პირებისათვის, რომლებიც არ წარმოადგენენ უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობას და სესხებზე, რომელთა ხელმისაწვდომობა არ არის ფართოდ ცნობილი საზოგადოების წევრებისათვის, უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის თითოეული ინდივიდუალური წევრისა და უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ოჯახის უახლოესი წევრისათვის:
 - (i) შესაბამისი პერიოდის განმავლობაში გაცემული სესხების ოდენობა, ასევე სესხის ვადები და პირობები;
 - (ii) შესაბამისი პერიოდის განმავლობაში გადახდილი სესხების ოდენობა;
 - (iii) ყველა გაცემული სესხისა და მოთხოვნის საბოლოო თანხა და

(iv) **თუ პირი არ არის ერთეულის დირექტორი, მმართველი ორგანოს ან მთავარი მმართველი ჯგუფის წევრი, პირის ურთიერთობები ამგვარ ორგანოსთან ან ჯგუფთან.**

35. წინამდებარე სტანდარტის 37-ე პუნქტი მოითხოვს განმარტებით შენიშვნებს, დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების შესახებ, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა სხვა საფუძველზე, გარდა „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპისა, რომლებიც გამოქვეყნებულია ერთეულის მიერ და თავსებადია ერთეულის საქმიანობის პირობებთან. წინამდებარე სტანდარტი ასევე მოითხოვს განმარტებით შენიშვნებს გარკვეულ ოპერაციებზე 34-ე პუნქტში განსაზღვრული უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობასთან, მიუხედავად იმისა, ჰქონდა თუ არა ამ ოპერაციებს ადგილი „გაშლილი ხელის მანძილის“ საფუძველზე, ერთეულის საქმიანობის პირობების შესაბამისად.
36. პიროვნებები, რომლებიც შედიან უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის შემადგენლობაში, შესაძლოა დაქირავებულნი იყვნენ სრულ ან ნახევარ შტატზე. პირების რაოდენობა, რომლებიც განმარტებულია 34-ე პუნქტის თანახმად, როგორც ანაზღაურების მიმღები, საჭიროებს შეფასებას სრული შტატის ეკვივალენტის საფუძველზე. ერთეულებმა უნდა მოახდინონ ცალკეული განმარტებითი შენიშვნების გაკეთება უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ძირითად კლასებზე, რომლებიც მათ ჰყავთ. მაგალითად, როდესაც ერთეულს ჰყავს მმართველი ორგანო, რომელიც დამოუკიდებელია მისი უფროსი მმართველი ჯგუფისაგან, განმარტებითი შენიშვნები ამ ორი ჯგუფის ანაზღაურებაზე ცალ-ცალკე უნდა იქნეს გაკეთებული. თუ ფიზიკური პირი არის როგორც მმართველი ორგანოს ისე უფროსი მმართველი ჯგუფის წევრი, ამ სტანდარტის მიზნებისთვის აღნიშნული პირი შევა ჩამოთვლილთაგან მხოლოდ ერთ ჯგუფში. უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის კატეგორიები, რომლებიც განსაზღვრულია უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ცნებით, წარმოადგენს სახელმძღვანელო პრინციპებს უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის კლასების იდენტიფიცირებისათვის.
37. უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურება შესაძლოა მოიცავდეს პირდაპირი და არაპირდაპირი სარგებლის სხვადასხვა ნაირსახეობას. თუ შესაძლებელია აღნიშნული სარგებლის თანხის განსაზღვრა, ეს თანხა შესული იქნება აგრეგირებული ანაზღაურების განმარტებაში. თუ აღნიშნული სარგებლის თანხის განსაზღვრა შეუძლებელია, ანგარიშვალდებული ერთეულის ან ერთეულებისთვის გაკეთდება საუკეთესო სავარაუდო ხარჯთაღრიცხვა და იგი შევა განმარტებულ აგრეგირებულ ანაზღაურებაში.

38. თანამშრომლის სარგებლის შეფასების მოთხოვნები მოცემულია სსპას 25-ში, თანამშრომელთა სარგებელი. როდესაც არაფულადი ანაზღაურება, რომელიც შესაძლებელია საიმედოდ გაიზომოს, შესულია აღნიშნული პერიოდისათვის განმარტებული უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურების აგრეგირებულ თანხაში, განმარტება ასევე უნდა გაკეთდეს არაფულადი ანაზღაურების შეფასების ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
39. აღნიშნული სტანდარტი მოითხოვს უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობისთვის და მათი ოჯახის წევრებისთვის გაცემული სესხების შესახებ გარკვეული ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებს სესხის ვადებსა და პირობებზე, როდესაც აღნიშნული სესხი:
- (ა) არ არის ფართოდ ხელმისაწვდომი იმ პიროვნებებისთვის, რომლებიც არ შედიან უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობაში; და
 - (ბ) შესაძლოა ფართოდ ხელმისაწვდომი იყოს უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ფარგლებს გარეთ, მაგრამ რომელთა არსებობა საზოგადოებისათვის ფართო მასშტაბით არ არის ცნობილი.
- ამ ინფორმაციის განმარტებითი შენიშვნები მოთხოვნილია საანგარიშგებო მიზნებისათვის. შეფასების გამოყენება შესაძლოა აუცილებელი იყოს მაშინ, როდესაც ხდება იმის განსაზღვრა, თუ რომელი სესხის შესახებ უნდა იქნეს წარმოდგენილი განმარტება, რათა დააკმაყოფილოს ამ სტანდარტის მოთხოვნები. ეს შეფასება გამოყენებულ უნდა იქნეს, მას შემდეგ, რაც მოხდება შესაბამისი ფაქტების განხილვა და იმ მეთოდით, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მიზნების მისაღწევად არის შესაბამისი.
40. აღნიშნული სტანდარტის 34(ა) პუნქტი მოითხოვს უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის აგრეგირებული ანაზღაურების განმარტებით შენიშვნებს. უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობაში შედიან მმართველი ორგანოს დირექტორები ან მმართველი ორგანოს წევრები და უფროსი მმართველი ჯგუფის წევრები. ერთეულის დირექტორებმა ან მმართველი ორგანოს წევრებმა შესაძლოა ერთეულიდან ასევე მიიღონ ანაზღაურება ან კომპენსაცია იმ მომსახურებისათვის, რომელიც მათ გასწიეს სხვა სტატუსით, გარდა: (ა) როგორც ერთეულის დირექტორმა და მმართველი ორგანოს წევრმა ან (ბ) როგორც ერთეულის თანამშრომელმა. წინამდებარე სტანდარტის 34 (ბ) (i) პარაგრაფი მოითხოვს ამ სხვა ანაზღაურებისა და კომპენსაციის მთლიანი თანხის განმარტებით შენიშვნებს.

ძალაში შესვლის თარიღი

41. ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებებისთვის, რომლებიც მოიცავს 2004 წლის 1 იანვრიდან დაწყებულ და მის შემდგომ საანგარიშო პერიოდებს. ნებადართულია სტანდარტის გამოყენება უფრო ადრინდელი ანგარიშგებებისათვის. თუ ერთეული სტანდარტს იყენებს 2004 წლის 1 იანვრამდე, მან უნდა განმარტოს ეს ფაქტი.
42. როდესაც ერთეული გადადის ანგარიშგების დარიცხვის მეთოდზე, რომელიც სსბასს-ით არის განსაზღვრული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისთვის ძალაში შესვლის თარიღის შემდგომი პერიოდისათვის, წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება ერთეულის წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის იმ პერიოდის განმავლობაში, რომელიც იწყება ამ სტანდარტის მიღების დღეს ან შემდგომ პერიოდში.

მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე მითითებები თან ერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 20-ის ნაწილი.

განმარტებითი შენიშვნები - მთავრობა X

X მთავრობის ფინანსურ ანგარიშგებაში განმარტებულია შემდეგი ინფორმაცია.

კონტროლირებული ერთეული (25-ე პუნქტი)

მთავრობა აკონტროლებს შემდეგ ანგარიშშემგებ ერთეულებს:

მთავრობის დეპარტამენტებს, სამინისტროებსა და სააგენტოებს: განათლების სამინისტროს, ჯანდაცვის სამინისტროს, შინაგან საქმეთა სამინისტროს, ფოსტას, მშენებლობის სამინისტროს, თავდაცვის სამინისტროს, იუსტიციის სამინისტროს, ხაზინას და ფინანსთა სამინისტროს, X სამინისტროს, XYZ დეპარტამენტს (ახდენს ყველა დეპარტამენტისა და სააგენტოს იდენტიფიცირებას).

სახელმწიფო კომერციული საწარმოები: სახელმწიფო ენერგოკომპანია, სახელმწიფო სატელეკომუნიკაციო სააგენტო (ჩამოთვალეთ ყველა სახელმწიფო კომერციული საწარმო).

(შენიშვნა: სსბასს 6 - *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგებები* - მოითხოვს, რომ გარკვეული განმარტებითი შენიშვნები გაკეთებული იყოს მნიშვნელოვან კონტროლირებულ ერთეულებზე.)

დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები (27-ე პუნქტი)

მთავრობის წევრი სახელმწიფოს დედაქალაქში უზრუნველყოფილი იყო სახლით, უფასოდ. მინისტრისათვის აღნიშნული სახლის მსგავსი სახლები, წლის განმავლობაში დაახლოებით Z ფასად ქირავდება. საცხოვრებლის უზრუნველყოფა არ არის მინისტრის ანაზღაურების პაკეტის ნაწილი და მთავრობა, ზოგადად, მინისტრებისათვის არ უზრუნველყოფს უფასო საცხოვრებელს. თუმცა, ამ შემთხვევაში, საჭირო იყო, მომხდარიყო მინისტრის დედაქალაქში საცხოვრებლით უზრუნველყოფა.

მთავრობის სხვა წევრის მეუღლე უზრუნველყოფილი იყო სატრანსპორტო საშუალებით, უფასოდ. მსგავსი ტიპის მანქანების ქირა წელიწადში ჩვეულებრივ K ერთეულია. მთავრობა, ზოგადად, არ ახდენს მინისტრთა მეუღლეების უზრუნველყოფას უფასო სატრანსპორტო საშუალებით.

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა (34 -ე პუნქტი)

ანაზღაურება (პუნქტი 34-ე ა))

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა (როგორც სსბასს 20-შია განსაზღვრული, დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები) არის

მთავრობის წევრები, რომლებიც ერთობლივად შეადგენენ X მთავრობის მმართველ ორგანოს. ქვემოთ წარმოდგენილია მთავრობის წევრებისა და იმ პირების განსაზღვრული რაოდენობის აგრეგირებული ანაზღაურება, რომლებიც X მთავრობისაგან იღებენ ანაზღაურებას, სრული განაკვეთის ეკვივალენტის საფუძველზე.

აგრეგირებული ანაზღაურება X მილიონი

პირების რაოდენობა Y პირი.

სესხები, რომლებიც არ არის ფართოდ ხელმისაწვდომი (და/ან ფართო მასშტაბით ცნობილი) იმ პიროვნებებისთვის, რომლებიც უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობაში არ შედიან (34 (გ) პუნქტი).

ამგვარი სესხების მიღებული და დაფარული თანხები პერიოდის განმავლობაში და ნაშთი პერიოდის ბოლოსთვის ქვემოთ არის გამოკვეთილი:

<u>ფიზიკური პირი</u>	<u>მიღებული</u>	<u>დაფარული</u>	<u>ნაშთი</u>
მისი აღმატებულება ABC	J	K	L
ბატონი VSL	M	N	P
მისი აღმატებულება D	Q	R	Z
მისი აღმატებულება E	S	T	U

ვადები და პირობები

მისი აღმატებულება ABC, ტრანსპორტის მინისტრი, რომელმაც მიიღო სესხი X % -ით წელიწადში, რომელიც არის საბაზრო განაკვეთზე Y %-ით ნაკლები. სესხის ვადა Z წელია.

ბატონი VSL, ჯანდაცვის მინისტრის მეუღლე, რომელმაც მიიღო მთავრობის სესხი. სესხი არის N წლისათვის წელიწადში X % -ით, ამჟამინდელი მთავრობის სესხის განაკვეთით.

მინისტრთა კაბინეტის ხელფასის პაკეტი მისი აღმატებულება D და E-ს ნებას აძლევს, აიღონ მთავრობის სესხი A წლით და წელიწადში Y%-ით, რათა შეისყიდონ მანქანა.

სხვა ანაზღაურებები და კომპენსაცია უზრუნველყოფილი უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობისთვის და მათი ოჯახის წევრებისთვის (34(ზ) პუნქტი).

საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, მთავრობის წევრებისთვის მათ მიერ ცალკეული სამთავრობო უწყებებისათვის გაწეული საკონსულტაციო მომსახურებისთვის მთლიანი კომპენსაციის სახით გადახდილი იყო X თანხა.

საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, მთავრობამ უზრუნველყო უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ოჯახის წევრებისათვის მთლიანი ანაზღაურებისა და კომპენსაციის სახით Y თანხა. აღნიშნული თანხა შედგება მთავრობის იმ თანამშრომელთა ანაზღაურებისაგან, რომლებიც მთავრობის წევრების ოჯახის ახლო წევრები არიან.

განმარტებითი შენიშვნები - სამთავრობო უწყება XYZ

აღნიშნული განმარტებითი შენიშვნები გაკეთებულია იმ სამთავრობო უწყება XYZ-ის ფინანსურ ანგარიშგებებში, რომელიც დამოუკიდებელი ანგარიშმგები ერთეულია.

კონტროლირებული ერთეულები (25-ე პუნქტი)

უწყება კონტროლდება X სამინისტროს მიერ. X სამინისტრო კონტროლდება X მთავრობის მიერ.

უწყება აკონტროლებს ადმინისტრაციული მომსახურების განყოფილებას, რომელიც წარმოადგენს სახელმწიფო კომერციულ საწარმოს (სკს).

(შენიშვნა: სსბასს 6 - *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება* - მოითხოვს, რომ გარკვეული განმარტებითი შენიშვნები გაკეთებული იყოს მნიშვნელოვან კონტროლირებულ ერთეულებზე.

დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები (27-ე პუნქტი).

უწყებამ მინისტრი უზრუნველყო სახლით, უფასოდ. მსგავსი სახლებისათვის ქირა დაახლოებით Z ვალუტის ერთეულია წელიწადში. სახლი არ არის მინისტრის ანაზღაურების პაკეტის შემადგენელი ნაწილი, ხოლო რეგლამენტით სამთავრობო უწყებები არ უზრუნველყოფს მინისტრს საცხოვრებლით. თუმცადა, X მთავრობამ გადაწყვიტა, რომ ამ ვითარებაში მინისტრი სახლით უნდა იყოს უზრუნველყოფილი.

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა (34-ე პუნქტი)

ანაზღაურება (პუნქტი 34(ა))

XYZ სააგენტოს უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა (როგორც სსბასს 20-შია განსაზღვრული - *დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები*) არის მინისტრი, მმართველი ორგანოს წევრები, უფროსი მმართველი ჯგუფის წევრები. მმართველი ორგანო შედგება X მთავრობის მიერ დანიშნული წევრებისაგან, აღმასრულებელი დირექტორი და ფინანსური დირექტორი ესწრებიან მმართველი ორგანოს შეხვედრებს, მაგრამ არ არიან მმართველი ორგანოს წევრები. მინისტრის ანაზღაურება არ ხდება XYZ სააგენტოს მიერ. მმართველი ორგანოს აგრეგირებული ანაზღაურება და წევრების რაოდენობა, რომელიც განსაზღვრულია სრული შტატის ეკვივალენტის საფუძველებზე და რომლებიც იღებენ ანაზღაურებას ამ კატეგორიის ფარგლებში, ქვემოთ არის მოყვანილი:

აგრეგირებული ანაზღაურება AX მილიონი;

პირების რაოდენობა AY პირი.

უფროსი მმართველი ჯგუფი შედგება სააგენტოს აღმასრულებელი დირექტორისაგან, ფინანსური დირექტორისა და განყოფილების AZ ხელმძღვანელებისგან. უფროსი მმართველი ჯგუფისა და მენეჯერების რაოდენობა, რომელიც განსაზღვრულია სრული შტატის ეკვივალენტის საფუძველზე და ამ კატეგორიის ფარგლებში იღებენ ანაზღაურებას:

აგრეგირებული ანაზღაურება AP მილიონი;

პირების რაოდენობა AQ პირი.

ორი განყოფილების ხელმძღვანელი მივლენილია X დეპარტამენტიდან და იღებენ ანაზღაურებას X დეპარტამენტიდან.

სესხები, რომელიც არ არის ფართოდ ხელმისაწვდომი (და/ან ფართო მასშტაბით არ არის ცნობილი) იმ პიროვნებებისთვის, რომლებიც უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობას არ მიეკუთვნებიან (34-ე (გ) პუნქტი).

მიღებული და დაფარული თანხები აღნიშნული პერიოდისათვის და ნასთი პერიოდის ბოლოსათვის არის:

<u>ფიზიკური პირი</u>	<u>მიღებული</u>	<u>დაფარული</u>	<u>ნაშთი</u>
მინისტრი	J	K	L
ბატონი G	M	N	P
ქალბატონი H	Q	R	Z

ვადები და პირობები

მინისტრი, რომელმაც სესხი მიიღო J რაოდენობით, წელიწადში X%-ით, არის საბაზრო განაკვეთზე Y% -ით ნაკლებია. სესხის ვადა არის Z წელი.

უმაღლესი რანგის თანამშრომლების ხელფასის პაკეტი ბატონ G -ს და ქალბატონ H-ს, შესაძლებლობას აძლევს, აიღონ მთავრობის სესხი წელიწადში Y%-ით, N წლამდე ვადით მანქანის შესასყიდად.

ანაზღაურება და კომპენსაცია უზრუნველყოფილი უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ოჯახის წევრებისთვის (34(ზ) პუნქტი)

საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში, F თანხის ანაზღაურება და კომპენსაცია უზრუნველყოფილი იყო უწყების მიერ იმ თანამშრომლებისთვის, რომლებიც უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ოჯახის წევრები არიან.

ბასს 24-თან შედარება

ბასს 20 ძირითადად ეფუძნება ბასს 24-ს (ფორმატი განახლდა 1994 წელს). ბასს 20 -სა და ბასს 24-ს შორის ძირითადი განსხვავებები შემდეგია:

- ბასს 20 -ის სტრუქტურა არსებითად განსხვავდება ბასს 24-ისგან;
- ბასს 20-ში არ არის გაზიარებული ის მიდგომა, რომელიც გულისხმობს ბასს 24-ის მოქმედების ფარგლებიდან ერთობლივ მფლობელობაში მყოფი შვილობილი ერთეულების გამორიცხვას, როდესაც სათავო ერთეულის ადგილსამყოფელი იმავე ქვეყანაშია და უზრუნველყოფს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წადგენას.
- კომენტარები, რომლებიც ახდენს უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის იდენტიფიცირებას, ბასს 24-ში შესულია სსბასს 20-ის „უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის“ ფორმალურ განმარტებაში. სსბასს 24 - ის კომენტარები მოიცავს ოჯახის ახლო წევრებს, უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის განმარტებები სსბასს 20 -ში არ შეიცავს ოჯახის ახლო წევრებს.
- „დაკავშირებულ მხარეთა“ განმარტება სსბასს 20-ში მოიცავს დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებს, რომლებიც მხოლოდ ბასს 24-ის კომენტარებშია აღნიშნული.
- სსბასს 20 შეიცავს „უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურების“ განმარტებებს. ბასს 24 არ შეიცავს ამგვარ განმარტებებს.
- ბასს 20-ში შესულია დამატებითი განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნები, რომლებიც დაკავშირებულია: (ა) უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურებასთან და მათ ოჯახის წევრებთან; და (ბ) გარკვეულ სხვა ოპერაციებთან ერთეულსა და მისი უმაღლესი რანგის პერსონალსა და მათ ოჯახის წევრებს შორის.
- ბასს 24 - ის დამატებითი კომენტარები შესულია სსბასს 20-ში, რათა განმარტოს აღნიშნული სტანდარტის ანგარიშგებაში გამოყენება საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ.
- გარდა ანაზღაურებასთან დაკავშირებული ლიმიტირებული განმარტებითი შენიშვნებისა და სხვა გარკვეული ზუსტად განსაზღვრული ოპერაციებისა, რომელიც უკავშირდება უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობას, სსბასს 20 არ მოითხოვს განმარტებით შენიშვნებს, დაკავშირებულ მხარეთა იმ ოპერაციების შესახებ, რომელთა წარმოება ნორმალურ ვადებსა და პირობებში ხდება. ბასს 24-ს აქვს უფრო შეზღუდული გამოწვევები დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებზე, რომლებიც ხორციელდება მხარეთა შორის ჩვეულებრივი ურთიერთობის დროს.
- სსბასს 20 იყენებს განსხვავებულ ტერმინოლოგიას, სსბასს 24-თან

შედარებით. ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითი არის ტერმინი „მმართველი ორგანოს წევრების“ გამოყენება სსზასს 20-ში. მისი ეკვივალენტური ტერმინი ბასს 24-ში არის „დირექტორი“.

სსბასს 21 — ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს), ძირითადად, ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ 36-ს (ბასს 36) - *აქტივების გაუფასურება* - (გადაისინჯა 2004 წელს). ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები ბასს 36-დან, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში, შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის სავაჭრო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 21 — ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-დან გამომდინარე ცვლილებებს.

სსბასს 21 - ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება - გამოიცა 2004 წლის დეკემბერში.

მოგვიანებით, სსბასს 21-ში ცვლილებები შევიდა, შემდეგი სსბასს-ების შესაბამისად:

- 2011 წლის სსბასს-ების გაუმჯობესების პროექტი (გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში)
- სსბასს 26 - ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება (გამოიცა 2008 წლის თებერვალში);
- სსბასს 29 - ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება (გამოიცა 2010 წლის იანვარში)
- სსბასს 31 - არამატერიალური აქტივები (გამოიცა 2010 წლის იანვარში);
- სსბასს-ების გაუმჯობესების პროექტი (გამოიცა 2010 წლის ნოემბერში).

სსბასს 21-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
2	შეცვლილია	სსბასს 29 - 2010 წლის იანვარი სსბასს 31 - 2010 წლის იანვარი
5	შეცვლილია	სსბასს 26 - 2008 წლის თებერვალი
6	შეცვლილია	სსბასს 26 - 2008 წლის თებერვალი
7	შეცვლილია	სსბასს 31 - 2010 წლის იანვარი
9	შეცვლილია	სსბასს 29 - 2010 წლის იანვარი
12	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
		2010 წლის ნოემბერი
14	შეცვლილია	სსბასს 26 - 2008 წლის თებერვალი
16 ¹	შეცვლილია	სსბასს 26 - 2008 წლის თებერვალი
17	დამატებულია	სსბასს 26 - 2008 წლის თებერვალი
18	დამატებულია	სსბასს 26 - 2008 წლის თებერვალი
19	დამატებულია	სსბასს 26 - 2008 წლის თებერვალი
20	დამატებულია	სსბასს 26 - 2008 წლის თებერვალი
20	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2010 წლის ნოემბერი
26ა	დამატებულია	სსბასს 31 - 2010 წლის იანვარი
26ბ	დამატებულია	სსბასს 31 - 2010 წლის იანვარი
27	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2011 წლის ოქტომბერი
39ა	დამატებულია	სსბასს 31 - 2010 წლის იანვარი
71	შეცვლილია	სსბასს 26 - 2008 წლის თებერვალი
72	დამატებულია	სსბასს 26 - 2008 წლის თებერვალი
72ა	დამატებულია	სსბასს 26 - 2008 წლის თებერვალი
73ა	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება

¹ შესაბამისი პუნქტები გადაინომრა.

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
		2010 წლის ნოემბერი
80ა	დამატებულია	სსზასს-ების გაუმჯობესება 2011 წლის ოქტომბერი
82ა	დამატებულია	სსზასს 31 - 2010 წლის იანვარი
82ბ	დამატებულია	სსზასს-ების გაუმჯობესება 2011 წლის ოქტომბერი

2004 წლის დეკემბერი

სსბასს 21 — ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1
მოქმედების სფერო	2–13
განმარტებები	14–23
სახელმწიფო კომერციული საწარმოები	15
ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები	16–21
ცვეთა	22
გაუფასურება	23
შესაძლო გაუფასურებული აქტივის იდენტიფიცირება	24–34
აღდგენითი ღირებულების შეფასება	35–50
განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების აღდგენითი ღირებულების შეფასება	39ა
გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება	40–43
აქტივის გამოყენების ღირებულება	44–49
ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულების მეთოდი	45–47
აღდგენის ღირებულების მეთოდი	48
მომსახურების ერთეულების მეთოდი	49
მეთოდების გამოყენება	50
გაუფასურების ზარალის აღიარება და შეფასება	51–57
გაუფასურების ზარალის აღდგენა	58–70
აქტივების რეკლასიფიკაცია	71–72
განმარტებითი შენიშვნები	72ა–79
გარდამავალი დებულებები	80–81
ძალაში შესვლის თარიღი	82–83
დასკვნის საფუძველი	

მითითებები დანერგვაზე
საილუსტრაციო მაგალითები
ბასს 36-თან (2004) შედარება

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 21 - *ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება* - გადმოცემულია 1-83 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 21 აღქმულ უნდა იქნეს მისი მიზნის, დასკვნის საფუძვლებისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის კონტექსტში. დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში სსბასს 3 - *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები* - წარმოადგენს სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველს.

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია იმ პროცედურების განსაზღვრა, რომლებსაც ერთეული გამოიყენებს ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების დადგენისას და გაუფასურების ზარალის აღიარებისათვის წინამდებარე სტანდარტი ასევე ადგენს, როდის უნდა მოხდეს ერთეულის მიერ გაუფასურების ზარალის აღდგენა და განსაზღვრავს განმარტებით შენიშვნებში ასახვასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს.

მოქმედების სფერო

2. ერთეულმა, რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით ახდენს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენას, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების ბუღალტრული აღრიცხვისას უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი, გარდა ქვემოთ ჩამოთვლილისა:
 - (ა) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები (იხ. სსბასს 12 - სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები);
 - (ბ) სამშენებლო ხელშეკრულებების შედეგად წარმოქმნილი აქტივები (იხ. სსბასს 11 - სამშენებლო ხელშეკრულებები);
 - (გ) ფინანსური აქტივები, რომლებზეც ვრცელდება სსბასს 29 - ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება;
 - (დ) საინვესტიციო ქონება, რომლის შეფასებაც რეალური ღირებულების მოდელის გამოყენებით ხდება (იხ. სსბასს 16 - საინვესტიციო ქონება);
 - (ე) გადაფასებული ღირებულებით შეფასებული ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი ძირითადი საშუალებები (იხ. სსბასს 17 - ძირითადი საშუალებები);
 - (ვ) გადაფასებული ღირებულებით შეფასებული ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი არამატერიალური აქტივები (იხ. სსბასს 31 - არამატერიალური აქტივები); და
 - (ზ) სხვა აქტივები, რომელთა გაუფასურებასთან დაკავშირებული ბუღალტრული მოთხოვნები განსაზღვრულია სხვა სსბასს-ებში.
3. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
4. სსბასს-ის მიერ გამოცემული საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობაში განმარტებულია, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს-

- ები) გამოიყენებენ ბასს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-ებს. სკს-ების განმარტება მოცემულია სსბასს 1-ში - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.
5. საჯარო სექტორის ერთეულებმა, რომლებიც ფლობენ მე-14 პუნქტში მითითებულ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებს, ამგვარი აქტივების მიმართ უნდა გამოიყენონ სსბასს 26 - ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება. საჯარო სექტორის ერთეულებმა, რომლებიც ფლობენ ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივებს, ამგვარი აქტივების მიმართ უნდა გამოიყენონ წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები.
 6. წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში არ შედის იმ აქტივების გაუფასურება, რომლებსაც სხვა სსბასს-ი მოიცავს. სკს-ები იყენებენ ბასს 36-ს და, შესაბამისად, მათზე არ გავრცელდება წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები. სკს-ების გარდა, საჯარო სექტორის სხვა ერთეულები ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების მიმართ იყენებენ სსბასს 26-ს და ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების მიმართ გამოიყენებენ წინამდებარე სტანდარტს. წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფერო უფრო დეტალურად აღწერილია მე-6-13-ე პუნქტებში.
 7. წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში არ შედის ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი ისეთი აქტივები, რომელთა რეალური ღირებულებით რეგულარული გადაფასება ხდება. წინამდებარე სტანდარტი მოიცავს ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ ყველა სხვა დანარჩენ არამატერიალურ აქტივს (მაგალითად, აქტივები, რომლებიც ასახულია თვითღირებულებით დაგროვილი ამორტიზაციის გათვალისწინებით). ამგვარი ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი არამატერიალური აქტივების გაუფასურების ზარალის აღიარებასა და შეფასებისას, ასევე გაუფასურების ზარალის აღგენისას ერთეულებმა უნდა გამოიყენონ წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები.
 8. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება სამშენებლო ხელშეკრულებებიდან წარმოქმნილ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებსა და აქტივებზე, ვინაიდან ამ აქტივების აღიარებასა და შეფასებასთან დაკავშირებული სპეციფიკური მოთხოვნები განსაზღვრულია უკვე არსებულ სსბასს-ებში.
 9. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება სსბასს 28-ის - *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა* - მოქმედების სფეროში შემავალ ფინანსურ აქტივებზე. ამ აქტივების გაუფასურებასთან დაკავშირებული საკითხები განსაზღვრულია სსბასს 29-ში.
 10. წინამდებარე სტანდარტი არ მოითხოვს გაუფასურების ტესტის ჩატარებას იმ საინვესტიციო ქონებისათვის, რომელიც სსბასს 16-ის

შესაბამისად რეალური ღირებულებით აღირიცხება. ეს გამოწვეულია იმით, რომ სსბასს 16-ში რეალური ღირებულების მოდელის მიხედვით საინვესტიციო ქონება ანგარიშგების თარიღისათვის აღირიცხება რეალური ღირებულებითა და მისი შეფასებისას გაითვალისწინება ნებისმიერი სახის გაუფასურება.

11. წინამდებარე სტანდარტი არ მოითხოვს გაუფასურების ტესტის ჩატარებას ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი იმ აქტივების მიმართ, რომელიც სსბასს 17-ის თანახმად, დასაშვები ალტერნატიური აღრიცხვისა და ანგარიშგებაში ასახვის წესის შესაბამისად, გადაფასებული ღირებულებით არის ასახული. აღნიშნული იმიტომ ხდება, რომ სსბასს 17-ში დასაშვები ალტერნატიური აღრიცხვისა და ანგარიშგებაში ასახვის წესის შესაბამისად (ა) ხდება აქტივების აუცილებელი რეგულარობით გადაფასება იმის უზრუნველსაყოფად, რომ ეს აქტივები აისახოს იმ ღირებულებით, რომელიც არსებითად არ განსხვავდება ანგარიშგების თარიღისათვის მათი რეალური ღირებულებისაგან და (ბ) მისი შეფასებისას ხდება ნებისმიერი სახის გაუფასურების გათვალისწინება. ამას გარდა, სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივის აღდგენითი ღირებულების შეფასებისათვის წინამდებარე სტანდარტით განსაზღვრული მიდგომა გულისხმობს, რომ სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივის აღდგენითი ღირებულება ნაკლებად სავარაუდოა, არსებითად ნაკლები იყოს აქტივის გადაფასებულ ღირებულებაზე და ნებისმიერი ამგვარი სხვაობა აქტივის გასვლის დანახარჯებთან იქნება დაკავშირებული.

12. მე-5 პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, ძირითადი საშუალებების ის მუხლები, რომლებიც ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებად კლასიფიცირდება, სსბასს 17-ში დასაშვები ალტერნატიული აღრიცხვისა და ანგარიშგებაში ასახვის წესის შესაბამისად, გადაფასებული ღირებულებით ასახული აქტივების ჩათვლით, განხილულია სსბასს 26-ში.

13. ინვესტიციები:

- (ა) კონტროლირებულ ერთეულებში, როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს 6-ში - *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგებები*;
- (ბ) მეკავშირე ერთეულებში, როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს 7-ში - *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში*; და
- (გ) ერთობლივ საქმიანობაში, როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს 8-ში - *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა*

წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს, რომლებიც არ შედის სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროში. იმ შემთხვევაში, თუ ეს აქტივები

ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებად კლასიფიცირდება, მათზე გავრცელდება სსბასს 26. ამ აქტივების ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივებად კლასიფიცირების შემთხვევაში, მათ მიმართ გავრცელდება წინამდებარე სტანდარტი.

განმარტებები

14. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობებით:

აქტიური ბაზარი არის ბაზარი, სადაც არსებობს ყველა შემდეგი პირობა:

- (ა) საქონელი, რომლითაც ბაზარზე ვაჭრობენ, ერთგვაროვანია;
- (ბ) მსურველი მყიდველებისა და გამყიდველების მოძებნა შესაძლებელია ნებისმიერ დროს; და
- (გ) ინფორმაცია ფასების შესახებ ხელმისაწვდომია საზოგადოებისათვის.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები არის აქტივები, რომელთა ფლობის უმთავრესი მიზანი კომერციული უკუგების წარმოქმნაა.

აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები წარმოადგენს დანახარჯებს, რომლებიც პირდაპირაა დაკავშირებული აქტივის გასვლასთან, ფინანსური დანახარჯებისა და მოგების გადასახადის გამოკლებით.

რეალური ღირებულება გაყიდვის დანახარჯების გათვალისწინებით არის თანხა, რომელიც მიიღება დამოუკიდებელი, საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის აქტივის რეალიზაციის შედეგად, აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯების გამოკლებით.

გაუფასურება არის აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან რაციონალური გამოყენების პოტენციალის დანაკარგი, რომელიც აღემატება აქტივის მომავალ ეკონომიკური სარგებლის სისტემატურ აღიარებულ დანაკლისს, ან ცვეთის შედეგად რაციონალური გამოყენების პოტენციალის შემცირებას.

ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივები არის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივებისაგან განსხვავებული, სხვა აქტივები.

გამოყენების აღდგენითი ღირებულება არის ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ

რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი.

სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება:

- (ა) პერიოდით, რომლის განმავლობაში მოსალოდნელია ერთეულის მიერ აქტივის გამოყენება; ან
- (ბ) პროდუქციის ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობით, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია ერთეულის მიერ აქტივის გამოყენებით.

ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გამოყენებითი ღირებულება არის აქტივის გამოყენების დარჩენილი პოტენციალის მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

სახელმწიფო კომერციული საწარმოები

- 15. სკს-ები მოიცავს როგორც კომერციულ ერთეულებს, როგორიცაა კომუნალური მომსახურების საწარმოები, ასევე საფინანსო საწარმოებს, როგორიცაა ფინანსური ინსტიტუტები. სკს-ები არსით არ განსხვავდება კერძო სექტორის ისეთი საწარმოებისაგან, რომლებიც ანალოგიურ საქმიანობას ახორციელებენ. სკს-ები, როგორც წესი, ფუნქციონირებენ მოგების მისაღებად, თუმცა, ზოგ მათგანს შეიძლება ეკისრებოდეს საზოგადოების მომსახურების გარკვეული ვალდებულებები, რის საფუძველზეც მათ მოეთხოვებათ ზოგიერთი ფიზიკური პირი და ერთეული უფასოდ ან მნიშვნელოვნად დაბალ ფასად საქონლითა და მომსახურებით უზრუნველყონ.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები

- 16. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივებია ის აქტივები, რომელთა ფლობის უმთავრეს მიზანს კომერციული საქმიანობიდან შემოსავლის მიღება წარმოადგენს. აქტივი კომერციული საქმიანობიდან შემოსავალს მაშინ იძლევა, როდესაც ის ისეთიანადვე გამოიყენება, როგორც მოგებაზე ორიენტირებულ ერთეულში. ერთეულის მიერ კომერციული საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლის მიღების მიზნით, აქტივის ფლობა იმაზე მიუთითებს, რომ ერთეულს განზრახული აქვს ამ აქტივიდან (ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი იმ ერთეულიდან, რომლის ნაწილსაც ეს აქტივი წარმოადგენს) დადებითი ფულადი სახსრების ნაკადების წარმოქმნა და

- კომერციული საქმიანობიდან შემოსავლის მიღება, რომელიც მოიცავს აქტივის ფლობასთან დაკავშირებულ რისკებს. კომერციული საქმიანობიდან შემოსავლის მიღება აქტივის ფლობის უმთავრეს მიზანს შეიძლება წარმოადგენდეს მაშინაც კი, თუ ეს აქტივი რომელიმე კონკრეტულ საანგარიშგებო პერიოდში ვერ უზრუნველყოფს აღნიშნული მიზნის მიღწევას. და პირიქით, აქტივი შეიძლება იყოს ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი მაშინაც კი, როდესაც ეს აქტივი კომერციული საქმიანობიდან რომელიმე კონკრეტულ საანგარიშგებო პერიოდში უზრუნველყოფს ზარალის გარეშე ფუნქციონირებას ან შემოსავლის მიღებას. თუ სხვაგვარად არ არის განსაზღვრული, წინამდებარე სტანდარტის შემდგომ პუნქტებში აქტივზე ან აქტივებზე გაკეთებულ მითითებებში მოიაზრება ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივ(ებ)ი.
17. არსებობს სხვადასხვა გარემოებები, როდესაც საჯარო სექტორის ერთეულები რამდენიმე აქტივს, უმთავრესად, კომერციული საქმიანობიდან შემოსავლის მიღების მიზნით ფლობენ, მიუხედავად იმისა, რომ აქტივების უმრავლესობა, რომელსაც ისინი ფლობენ ამ მიზნისათვის არ არის განკუთვნილი. მაგალითად, საავადმყოფო შეიძლება იყენებდეს შენობის კორპუსს მომსახურების საფასურის გადამხდელი პაციენტებისათვის. საჯარო სექტორის ერთეულის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები შეიძლება ამავე ერთეულის ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივებისაგან დამოუკიდებლად ფუნქციონირებდეს. მაგალითად, რეესტრი შეიძლება იღებდეს მიწის რეგისტრაციის საფასურს მიწის საკითხებზე მომუშავე დეპარტამენტისაგან დამოუკიდებლად.
 18. ზოგიერთ შემთხვევაში, აქტივმა შეიძლება მოახდინოს ფულადი სახსრების წარმოქმნა მაშინაც, თუ მისი ფლობის უმთავრეს მიზანს საზოგადოებისათვის მომსახურების მიწოდება წარმოადგენს. მაგალითად, ნარჩენების გადამამუშავებელი ქარხნის მუშაობის მიზანია სახელმწიფოს მიერ კონტროლირებული საავადმყოფოების სამედიცინო ნარჩენების უსაფრთხო გადამამუშავება, თუმცა ეს ქარხანა კომერციულ საფუძვლებზე ასევე ამუშავებს სხვა, კერძო საავადმყოფოების მცირე ოდენობით სამედიცინო ნარჩენებს. კერძო საავადმყოფოების სამედიცინო ნარჩენების გადამამუშავება ამ ქარხნის ძირითადი საქმიანობების თანამდევი საქმიანობის სახით ხდება და შეუძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივებისაგან გამოცალკევება.
 19. ზოგიერთ შემთხვევაში, აქტივმა შეიძლება მოახდინოს ფულადი სახსრების წარმოქმნა, მაგრამ, ამავდროულად, არ გამოიყენებოდეს ფულადი სახსრების წარმოქმნის მიზნებისათვის. მაგალითად,

სახელმწიფო საავადმყოფოს შეიძლება სულ 10 პალატა ჰქონდეს, რომელთაგანაც ცხრა მომსახურების საფასურის გადამხდელი პაციენტებისათვის, კომერციული მიზნებისათვის არის განკუთვნილი, ხოლო ერთი - უფასო მომსახურებით მოსარგებლე პაციენტებისათვის. ორივე კატეგორიის პაციენტები ერთობლივად სარგებლობენ საავადმყოფოს სხვა სათავსოებით (მაგალითად, საოპერაციო). იმის დასადაგენად, ერთეულმა უნდა გამოიყენოს თუ არა წინამდებარე სტანდარტის, თუ სსბასს 26-ის დებულებები, აუცილებელია განხილულ იქნეს, რა ხარისხით იყენებს ერთეული ამა თუ იმ აქტივს, კომერციული საქმიანობიდან შემოსავლის მიღების მიზნით. მაგალითად, თუ ზემოაღნიშნული მაგალითის მსგავსად, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი კომპონენტი მთლიანი სტრუქტურის მხოლოდ უმნიშვნელო ნაწილს წარმოადგენს, ერთეულმა უნდა გამოიყენოს სსბასს 26-ის და არა წინამდებარე სტანდარტის დებულებები.

20. ზოგჯერ შეიძლება აშკარად გამოკვეთილი არ იყოს, ამა თუ იმ აქტივის ფლობა კომერციული საქმიანობიდან შემოსავლის მიღებას უმთავრესი მიზანია თუ არა. ასეთ შემთხვევაში, აუცილებელია ფულადი სახსრების ნაკადების მნიშვნელობის შეფასება. ზოგჯერ შეიძლება რთული იყოს იმის დადგენა, არის თუ არა ამა თუ იმ აქტივის მიერ გამომუშავებული ფულადი სახსრების ნაკადები იმდენად მნიშვნელოვანი, რომ აუცილებელია წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება და არა სსბასს 26-სა. გამოსაყენებელი სტანდარტის შესახებ გადაწყვეტილების მისაღებად, აუცილებელია მსჯელობა. ერთეულმა უნდა შეიმუშავოს კრიტერიუმები, რომელთა მიხედვითაც შესაძლებელი გახდება თანმიმდევრული მესჯელობა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი და ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების განმარტებების და მე-16-20 პუნქტებში განსაზღვრული წესების შესაბამისად. 73ა პუნქტის შესაბამისად, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ამ მსჯელობის ჩამოყალიბებისას გამოყენებული კრიტერიუმები. ამასთან, სკს-ების გარდა, საჯარო სექტორის ერთეულების უმრავლესობის ზოგადი მიზნებიდან გამომდინარე, ივარაუდება, რომ აქტივები ფულადი სახსრების არწარმომქმნელია და, შესაბამისად, მათ მიმართ გავრცელდება სსბასს 21.
21. სკს-ების კუთვნილი აქტივები ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივებია. სკს-ების გარდა, საჯარო სექტორის სხვა ერთეულებს შეუძლიათ ფლობდნენ აქტივებს კომერციული საქმიანობიდან შემოსავლის მისაღებად, წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის, საჯარო სექტორის იმ ერთეულების მიერ ფლობილი აქტივი, რომლებიც არ არიან სკს-ები, კლასიფიცირდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივად იმ შემთხვევაში, თუ აქტივი (ან ობიექტი, რომლის ნაწილსაც ეს აქტივი წარმოადგენს) ფუნქციონირებს იმ მიზნით, რომ გარე მხარეებისათვის საქონლის

ან/და მომსახურების მიწოდებით შემოსავალი მიიღოს კომერციული საქმიანობიდან.

ცვეთა

22. ცვეთა და ამორტიზაცია არის აქტივის ცვეთის თანხის სისტემატური განაწილება აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში. ზოგადად, არამატერიალური აქტივის მიმართ ტერმინ ცვეთის ნაცვლად გამოიყენება ტერმინი ამორტიზაცია. ორივე ტერმინს იდენტური მნიშვნელობა გააჩნია.

გაუფასურება

23. წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, გაუფასურება არის აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის დანაკარგი, რომელიც აღემატება აქტივის მომავალ ეკონომიკური სარგებლის სისტემატურ აღიარებულ დანაკლისს ან მომსახურების პოტენციალის შემცირებას ცვეთის (ამორტიზაციის) შედეგად. ამდენად, გაუფასურება ასახავს აქტივის მომავალი სარგებლიანობის შემცირებას იმ ერთეულისათვის, რომელიც ამ აქტივს ფლობს. მაგალითად, ერთეულს შეიძლება გააჩნდეს სპეციალიზებული სამხედრო დანიშნულების საწყობი, რომელსაც იგი აღარ იყენებს. ამას გარდა, აღნიშნული სათავსოს სპეციფიკიდან და მისი ადგილმდებარეობიდან გამომდინარე, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ იგი ვინმემ იჯარით აიღოს ან იყიდოს, ანუ ერთეულის არ შეუძლია აღნიშნული აქტივის იჯარით გაცემა ან გაყიდვა და, შესაბამისად, ფულადი სახსრების ნაკადების მიღება. აქტივი მიიჩნევა გაუფასურებულად, რადგან ეს აქტივი ერთეულს ვეღარ აძლევს მომსახურების პოტენციალს - მას ერთეულის მიერ დასახული მიზნების მიღწევისათვის მხოლოდ მცირედი სარგებლის მოტანა შეუძლია ან საერთოდ არ შეუძლია.

შესაძლო გაუფასურებული აქტივის იდენტიფიცირება

24. 26-34-ე პუნქტებით დადგენილია, თუ როდის უნდა განისაზღვროს აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულება.
25. ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გაუფასურება ხდება მაშინ, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მისი გამოყენების აღდგენით ღირებულებაზე. 27-ე პუნქტში აღწერილია ძირითადი მაჩვენებლები, რომელთა არსებობა მიუთითებს, რომ შესაძლოა ადგილი ჰქონდა გაუფასურების ზარალს. ერთ-ერთი მათგანის არსებობის შემთხვევაშიც კი, ერთეული ვალდებულია, მოახდინოს გამოყენების აღდგენითი ღირებულების ოფიციალური შეფასება. თუ არ არსებობს რაიმე მინიშნება შესაძლო გაუფასურების ზარალზე, ერთეულს არ

მოეთხოვება გამოიყენოს აღდგენითი ღირებულების ოფიციალური შეფასება.

26. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ერთეულმა უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მაჩვენებლები აქტივის გაუფასურების შესახებ. ასეთის არსებობის შემთხვევაში, ერთეული ვალდებულია შეაფასოს აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულება.
- 26ა. მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა რაიმე სახის მაჩვენებელი გაუფასურებაზე, ერთეული ვალდებულია ყოველწლიურად შეამოწმოს განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის მქონე ან ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივები გაუფასურებაზე, მათი საბალანსო და გამოყენების აღდგენითი ღირებულებების შედარების გზით. გაუფასურების ამ ტესტის ჩატარება შეიძლება საანგარიშგებო წლის განმავლობაში ნებისმიერ დროს განხორციელდეს იმ პირობით, რომ ეს მოხდება ყოველწლიურად ერთსა და იმავე დროს. თუმცა, თუ არამატერიალური აქტივის თავდაპირველი აღიარება ხდება მიმდინარე საანგარიშგებო წელს, მისი შემოწმება გაუფასურებაზე ხდება მიმდინარე საანგარიშგებო წლის დასრულებამდე.
- 26ბ. არამატერიალური აქტივის უნარის შეფასება, მომავალში გამოიმუშაოს საკმარისი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი ისე, რომ მოხერხდეს საბალანსო ღირებულების დაფარვა, როგორც წესი, უფრო დიდ განუსაზღვრელობას ექვემდებარება მაშინ, როდესაც აქტივი ჯერ გამოუყენებადი, ვიდრე მაშინ, როდესაც აქტივი გამოყენებადი. აქედან გამომდინარე, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა სულ მცირე, ყოველწლიურად განახორციელოს ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულების შემოწმება.
27. აქტივის შესაძლო გაუფასურების მაჩვენებლების არსებობის დადგენისას ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი მაჩვენებლები მაინც:

ინფორმაციის გარე წყაროები

- (ა) აქტივის მიერ მოწოდებული მომსახურების მოთხოვნის ან საჭიროების სრული ან თითქმის სრული შეწყვეტა;
- (ბ) მოცემულ პერიოდში მნიშვნელოვანი გრძელვადიანი ცვლილებები მოხდა, ან ახლო მომავალში მოხდება ცვლილებები იმ ტექნოლოგიურ, სამართლებრივ ან პოლიტიკურ გარემოში, სადაც ეს ერთეული ფუნქციონირებს და უარყოფით გავლენას ახდენს ერთეულზე;

ინფორმაციის შიდა წყაროები

- (გ) არსებობს აქტივის ფიზიკური დაზიანების მტკიცებულება;
 - (დ) მოცემულ პერიოდში მოხდა, ან ახლო მომავალში მოხდება მნიშვნელოვანი გრძელვადიანი ცვლილებები, რომლებიც უარყოფითად მოქმედებს ერთეულსა და აქტივის მიმდინარე ან შემდგომ გამოყენებაზე. აღნიშნულ ცვლილებებს განეკუთვნება აქტივის უმოქმედობა, იმ საქმიანობის შეწყვეტის ან რესტრუქტურისაციის გეგმები, რომელსაც მიეკუთვნება აქტივი და მოსალოდნელ თარიღზე ადრე აქტივის ერთეულიდან გასვლის გეგმა და სასარგებლო მომსახურების ვადის ხელახალი შეფასების შედეგად, განუსაზღვრელი ვადის მქონე აქტივის განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივად შეფასება;
 - (ე) გადაწყვეტილება, შეჩერდეს აქტივის მშენებლობა მანამდე, ვიდრე იგი დასრულდება ან აქტივის საექსპლუატაციო მდგომარეობაში მიყვანამდე; და
 - (ვ) შიდა ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაცია, რომელიც გვიჩვენებს, რომ აქტივის მწარმოებლურობა მოსალოდნელთან შედარებით მნიშვნელოვნად გაუარესდა ან მომავალში გაუარესდება.
28. დროთა განმავლობაში შეიძლება შეიცვალოს მომსახურებაზე მოთხოვნა ან მისი საჭიროება, რაც, შესაბამისად, ზეგავლენას ახდენს ამ მომსახურების მიწოდებისას ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გამოყენების ხარისხზე, თუმცა მოთხოვნის უარყოფითი რხევები აუცილებლად გაუფასურებაზე არ მიანიშნებს. როდესაც მოთხოვნა მომსახურებაზე სრულად ან თითქმის სრულად წყდება, შეიძლება მოხდეს ამ მომსახურების მიწოდებისათვის გამოყენებული აქტივების გაუფასურება. მოთხოვნა „თითქმის შეწყვეტილად“ შეიძლება მაშინ ჩაითვალოს, როდესაც ის იმდენად დაბალია, რომ ერთეული: (ა) არც კი შეეცდებოდა ამ მოთხოვნაზე რეაგირებას, ან ბ) ან იმით მოახდენდა რეაგირებას, რომ არ შეიძენდა ისეთ აქტივს, რომელიც მიიჩნევა გაუფასურების ობიექტად.
29. 27-ე პუნქტში მოცემული ჩამონათვალი არ არის ამომწურავი. ერთეულმა შეიძლება მოახდინოს აქტივის შესაძლო გაუფასურების სხვა ნიშნების იდენტიფიცირებაც, რომელთა არსებობის შემთხვევაში ერთეულს მოეთხოვება, განსაზღვროს აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულება. მაგალითად, გაუფასურების მაჩვენებლად შეიძლება ასევე მიჩნეულ იქნეს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ნებისმიერი:

- (ა) მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივის საბაზრო ღირებულება იმაზე მეტად შემცირდა, ვიდრე ეს მოსალოდნელი იქნებოდა გარკვეული დროის განმავლობაში ან მისი ჩვეულებრივი გამოყენებით; ან
 - (ბ) აქტივის მიერ მიწოდებული მომსახურების მოთხოვნის ან საჭიროების მნიშვნელოვანი, გრძელვადიანი ვარდნა (თუმცა არა აუცილებლად სრული ან თითქმის სრული შეწყვეტა).
30. მნიშვნელოვანი გარემოებები და ვითარებები, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს აქტივის გაუფასურებაზე, ხშირ შემთხვევაში, დისკუსიებს იწვევს ერთეულის მმართველ ორგანოებში, ხელმძღვანელობაში ან მედიაში. ისეთი პარამეტრების ცვლილება, როგორიცაა მომსახურებაზე მოთხოვნა, აქტივის გამოყენების ხარისხის ან სახე, საკანონმდებლო ან პოლიტიკური გარემო მხოლოდ მაშინ მიანიშნებს გაუფასურებაზე, თუ ეს ცვლილება არსებითია და მას დადასტურებულად ან სავარაუდოდ ექნებოდა გრძელვადიანი უარყოფითი ზეგავლენა. ტექნოლოგიურ გარემოში განხორციელებულმა ცვლილებამ შეიძლება მიანიშნოს, რომ აქტივის მორალურ მოძველებაზე და გაუფასურების ტესტირების საჭიროებაზე. გარკვეულ პერიოდში აქტივის გამოყენებისა და დანიშნულების ცვლილება ასევე შეიძლება გაუფასურების ინდიკატორს წარმოადგენდეს. მაგალითისათვის, ეს შეიძლება მოხდეს მაშინ, როდესაც სკოლის შენობას დანიშნულება შეეცვლება და იგი საწყობად გადაკეთდება. იმის შესავასებლად, სახეზეა თუ არა გაუფასურება, ერთეულმა უნდა შეაფასოს მომსახურების პოტენციალის ცვლილება გრძელვადიან პერსპექტივაში. ეს კიდევ ერთხელ უსვამს ხაზს, რომ ცვლილებები აქტივის შესაძლო გრძელვადიანი გამოყენების პერსპექტივის მიხედვით განიხილება. თუმცა, აქტივის გრძელვადიანი გამოყენების მოლოდინი შეიძლება შეიცვალოს, რაც, შესაბამისად, უნდა აისახოს ერთეულის შეფასებებში ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის. 27-ე პუნქტში განხილული გაუფასურების მაჩვენებლების საილუსტრაციო მაგალითები მოცემულია სტანდარტის მითითებებში გამოყენებაზე.
31. იმის შეფასებისას, წარმოადგენს თუ არა სამშენებლო სამუშაოების გაჩერება გაუფასურების ტესტის განხორციელების საფუძველს, ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს: (ა) მოხდა თუ არა სამშენებლო სამუშაოების უბრალოდ შეფერხება ან გადადება, (ბ) უახლოეს მომავალში იგეგმება თუ არა სამშენებლო სამუშაოების გაგრძელება, ან (გ) სამშენებლო სამუშაოები არ დასრულდება უახლოეს მომავალში. როდესაც ხდება სამუშაოების შეფერხება ან კონკრეტულ თარიღამდე გადადება, მშენებარე ობიექტი შეიძლება

აისახოს როგორც დაუმთავრებელი სამუშაოები და არა როგორც გაჩერებული.

32. 27(ვ) პუნქტში განსაზღვრული შიდა ანგარიშგებიდან მიღებული მტკიცებულება, რომელიც მიუთითებს აქტივის შესაძლო გაუფასურებაზე, უმეტესწილად, შეეხება აქტივის უნარს, აწარმოოს საქონელი ან მომსახურება და არა აქტივის მიერ მიწოდებული საქონლის ან მომსახურების მოთხოვნის შემცირებას. აღნიშნული მოიცავს შემდეგი პირობების არსებობას:

- (ა) აქტივის ფუნქციონირების ან მომსახურებისათვის საჭირო დანახარჯების ოდენობა, რომელიც მნიშვნელოვნად მეტია იმაზე, რაც თავდაპირველად ბიუჯეტით იყო გათვალისწინებული; და
- (ბ) არაეფექტიანი საწარმოო საქმიანობის გამო, აქტივის გაცილებით დაბალი სასარგებლო მომსახურების ვადა ან მწარმოებლურობის დონე, ვიდრე ეს თავდაპირველად იყო დაგეგმილი.

აქტივის ფუნქციონირებისათვის საჭირო დანახარჯების ზრდა შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ აქტივი არ არის ისეთი ეფექტიანი ან მწარმოებლური, როგორც ეს თავიდან იყო განსაზღვრული მწარმოებლის მიერ დადგენილ მწარმოებლურობის ნორმებით, რომელთა შესაბამისადაც მოხდა ოპერაციული ბიუჯეტის შედგენა. აღნიშნულის მსგავსად, აქტივის მომსახურებისათვის საჭირო დანახარჯების მნიშვნელოვანი ზრდა შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ აქტივის ყველაზე მაღალი მწარმოებლურობის მაჩვენებლის შესანარჩუნებლად საჭირო გახდება ხარჯების ზრდა. სხვა შემთხვევებში, გაუფასურების უშუალო რაოდენობრივ მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს აქტივის მიერ წარმოებული სავარაუდო მომსახურების ან მწარმოებლურობის დონის გრძელვადიანი მნიშვნელოვანი კლება.

33. აქტივის აღდგენითი ღირებულების შეფასების საჭიროების დადგენისათვის გამოიყენება არსებითობის პრინციპი. მაგალითად, თუ ადრეული შეფასებები მიანიშნებს, რომ აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულება მნიშვნელოვნად აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას და ადგილი არ ჰქონია ისეთ მოვლენებს, რაც გააბათილებდა არსებულ სხვაობას, ერთეულს არ ესაჭიროება მოცემული აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულების ხელახალი შეფასება. ანალოგიურად, ადრეული პერიოდის ანალიზმა შეიძლება აჩვენოს, რომ აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულება არ ექვემდებარება 27-ე პუნქტში ჩამოთვლილ ერთ-ერთი (ან მეტი) ფაქტორის ზემოქმედებას.

34. აქტივის შესადლო გაუფასურების მაჩვენებლის არსებობა შესადლოა მიუთითებდეს მოცემული აქტივის: (ა) დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის, (ბ) ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდის ან (გ) ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვის საჭიროებასა და კორექტირებაზე შესაბამისი სსბასს-ის მიხედვით, მაშინაც კი, როცა აქტივის გაუფასურების ზარალი აღიარებული არ არის.

გამოყენების აღდგენითი ღირებულების შეფასება

35. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, გამოყენების აღდგენითი ღირებულება არის ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენებით ღირებულებას შორის უდიდესი; გამოყენების აღდგენითი ღირებულების შეფასების საფუძველები განსაზღვრულია 36-50-ე პუნქტებში.
36. ყოველთვის არ არის აუცილებელი, განისაზღვროს ორივე სიდიდე - აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება და აქტივის გამოყენებითი ღირებულება. მაგალითად, თუ ერთ-ერთი მათგანი მეტია მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე, აქტივი არ არის გაუფასურებული და არ არსებობს მეორე სიდიდის შეფასების აუცილებლობა.
37. შესადლოა აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება განისაზღვროს მაშინაც კი, როცა ამ აქტივით არ ვაჭრობენ აქტიურ ბაზარზე. 42-ე პუნქტში განსაზღვრულია აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრის საფუძველები, მოცემული აქტივის აქტიური ბაზრის არარსებობის პირობებში. თუმცა, ზოგჯერ შეუძლებელია გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრა, რადგან ვერ ხერხდება იმ თანხის საიმედოდ შეფასება, რომლითაც შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის გაყიდვა დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე დამოუკიდებელ მხარეებს შორის გარიგების დადებით. ასეთ შემთხვევაში, ერთეულს შეუძლია აქტივის გამოყენებითი ღირებულება მიიჩნიოს აქტივის აღდგენით ღირებულებად.
38. თუ არ არსებობს იმის მტკიცების საფუძველი, რომ აქტივის გამოყენებითი ღირებულება მნიშვნელოვნად აღემატება მისი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას, ეს უკანასკნელი შესადლოა მიჩნეულ იქნეს აქტივის გამოყენების აღდგენით ღირებულებად. ასეთი შემთხვევა ხშირია იმ აქტივებთან დაკავშირებით, რომელთა ერთეულიდან გასვლაა დაგეგმილი. ეს გამოწვეულია იმით, რომ მათი გამოყენებითი ღირებულება, უმთავრესად, შედგება აქტივის გასვლით მისაღები წმინდა ამონაგებებისაგან. თუმცა, საჯარო სექტორის ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი მრავალი აქტივის შემთხვევაში,

რომელთა ფლობა უწყვეტად ხდება საზოგადოებისათვის სპეციალური მომსახურების ან საქონლის მუდმივად მიწოდების მიზნით, უფრო სავარაუდოა, რომ აქტივის გამოყენებითი ღირებულება აღემატებოდეს მის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას.

39. ზოგიერთ შემთხვევაში, გაყიდვის დანახარჯებით ან გამოყენების ღირებულებით შემცირებული რეალური ღირებულებისა მიახლოებითი შეფასებისათვის გამოყენებულმა შეფასებებმა, საშუალო მაჩვენებლებმა და შემოკლებულმა გამოთვლებმა შესაძლოა მოგვცეს საკმარისად მიახლოებული მნიშვნელობები დეტალური გამოთვლებისათვის, რაც ილუსტრირებულია წინამდებარე სტანდარტში.

განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების გამოყენების აღდგენითი ღირებულების შეფასება

- 39ა. 26ა პუნქტის თანახმად, განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივები ყოველწლიურად უნდა შემოწმდეს გაუფასურებაზე, მათი საბალანსო და აღდგენითი ღირებულებების შედარების გზით, მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა რაიმე სახის მინიშნება მის შესაძლო გაუფასურებაზე. თუმცა, გასულ საანგარიშგებო პერიოდში ჩატარებული გამოყენების აღდგენითი ღირებულების უახლესი გამოთვლა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს აღნიშნული აქტივის გაუფასურებაზე ტესტირებისათვის, თუ ყველა შემდეგი პირობა არის დაკმაყოფილებული:

- (ა) თუ არამატერიალური აქტივის შემდგომი გამოყენება არ უზრუნველყოფს მომსახურების პოტენციალს, რაც მნიშვნელოვანი ხარისხით დამოუკიდებელია სხვა აქტივების ან აქტივთა ჯგუფების მომსახურების პოტენციალზე. ამრიგად, გაუფასურებაზე ტესტირებას დაექვემდებარება, როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის ობიექტის ნაწილი და თუ ამ ობიექტში შემავალ აქტივებსა და ვალდებულებებს არ განუცდიათ მნიშვნელოვანი ცვლილებები გამოყენების აღდგენითი ღირებულების ბოლო შეფასების შემდგომ;
- (ბ) გამოყენების აღდგენითი ღირებულების ბოლო შეფასების შედეგად დადგენილმა სიდიდემ მნიშვნელოვნად გადააჭარბა მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებას;
- (გ) აღდგენითი ღირებულების ბოლო შეფასების შემდგომი მოვლენებისა და გარემოებების ანალიზის საფუძველზე, მიმდინარე აღდგენითი ღირებულების ნაკლებობა საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლებად სავარაუდოა.

გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება

40. აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების საუკეთესო მტკიცებულებას წარმოადგენს ის იურიდიული ძალის მქონე სახელშეკრულებო ფასი, რომელიც მიიღწევა დამოუკიდებელი, საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის აქტივის რეალიზაციის შედეგად და რომელშიც გათვალისწინებულია აქტივის უშუალოდ გასვლასთან დაკავშირებული დამატებითი დანახარჯები.
41. თუ არ არსებობს აქტივის გაყიდვის იურიდიული ძალის მქონე ხელშეკრულება და ამ აქტივით ვაჭრობენ აქტიურ ბაზარზე, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას წარმოადგენს აქტივის საბაზრო ფასი, რომელიც შემცირებულია მის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯებით. საბაზრო ფასის მიახლოებით ფასს, როგორც წესი, წარმოადგენს მყიდველის მიერ შეთავაზებული მიმდინარე ფასი. თუ არ არსებობს მყიდველის ფასი, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრის საფუძვლად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ბოლო გარიგებაში დაფიქსირებული ფასი, თუ გარიგების დადების თარიღიდან შეფასების თარიღამდე მნიშვნელოვნად არ შეიცვალა ეკონომიკური პირობები.
42. თუ არ არსებობს აქტივის გაყიდვის იურიდიული ძალის მქონე ხელშეკრულება ან მოცემული აქტივის აქტიური ბაზარი, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება ეფუძნება ინფორმაციას, რომლის საშუალებითაც ყველაზე უკეთ შეიძლება იმ თანხის განსაზღვრა, რომელიც ერთეულს შეუძლია მიიღოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ დამოუკიდებელ მხარეებს შორის აქტივის გაყიდვაზე დადებული ობიექტური გარიგების შედეგად, რომელიც შემცირებულია აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯებით. აღნიშნული თანხის განსაზღვრისას ერთეულს შეუძლია გაითვალისწინოს იმავე დარგში ანალოგიური გარიგებების შედეგები. გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება არ ითვალისწინებს იძულებით გაყიდვას, თუ ხელმძღვანელობა ან მმართველობითი ორგანო, გადაუდებელი საჭიროების ან ვალდებულების გამო, არ ახორციელებს აქტივის დაუყოვნებელ რეალიზაციას.
43. აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები, გარდა იმ დანახარჯებისა, რომლებიც უკვე აღიარდა ვალდებულებად, აკლდება გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას. ამგვარ დანახარჯებს მიეკუთვნება იურიდიული მომსახურეობის დანახარჯები, მოსაკრებლები, გადასახადები და გარიგების სხვა ანალოგიური დანახარჯები, აქტივის დემონტაჟის დანახარჯები და პირდაპირი დანახარჯები, რომლებიც საჭიროა

აქტივის გასაყიდად მოსამზადებლად. თუმცა, შრომითი საქმიანობის შეწყვეტასთან დაკავშირებული დახმარებები (როგორც ეს განმარტებულია სსპასს 25-ში, *დაქირავებულთა სარგებელი*) და აქტივის გასვლის შემდეგ ერთეულის საქმიანობის შემცირებასა და ერთეულთან დაკავშირებული დანახარჯები არ წარმოადგენს აქტივის გასვლასთან დაკავშირებულ პირდაპირ დანახარჯებს.

აქტივის გამოყენებითი ღირებულება

44. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, აქტივის გამოყენებითი ღირებულება არის აქტივის მომსახურების დარჩენილი პოტენციალის მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება. წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით აქტივის გამოყენებით ღირებულებაში მოიაზრება ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გამოყენების ღირებულება, თუ ეს სხვაგვარად არ არის განსაზღვრული. აქტივის მომსახურების დარჩენილი პოტენციალის მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულების დადგენა ხდება 45-49-ე პუნქტებში მითითებული ნებისმიერი მეთოდის გამოყენებით.

ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულების მეთოდი

45. აღნიშნული მეთოდის შესაბამისად, აქტივის მომსახურების დარჩენილი პოტენციალის მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება განისაზღვრება, როგორც აქტივის ჩანაცვლების *ამორტიზებული* ღირებულება. აქტივის ჩანაცვლების ღირებულება წარმოადგენს აქტივის სრული გამოყენების შესაძლებლობის ჩანაცვლებასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს. აღნიშნული ღირებულება ამორტიზდება, რათა აისახოს აქტივის გამოყენების პირობები. აქტივის ჩანაცვლება შეიძლება მოხდეს როგორც არსებული აქტივის აღდგენის (რეპროდუქციის) ან მისი სრული გამოყენების პოტენციალის ჩანაცვლების გზით. ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულება განისაზღვრება, როგორც სხვაობა აქტივის რეპროდუქციის ან ჩანაცვლების ღირებულებასა (იმისდა მიხედვით, რომელიც უფრო დაბალია), და დაგროვილ ამორტიზაციას შორის, რომელიც გამოითვლება ამ აქტივის ღირებულების საფუძველზე, რათა აისახოს აქტივის მომსახურების პოტენციალის უკვე გამოყენებული ან დარჩენილი სიდიდე.
46. აქტივის ჩანაცვლების ღირებულება და აღდგენის ღირებულება განისაზღვრება ოპტიმალური გადაწყვეტილების საფუძველზე. აღნიშნული აიხსნება იმით, რომ ერთეული არ მოახდენდა აქტივის ჩანაცვლებას ან აღდგენას მისივე მსგავსი აქტივით, თუ ჩანაცვლებას ან აღდგენას დაქვემდებარებულ აქტივს არ გააჩნია ზედმეტად მაღალი საექსპლუატაციო მახასიათებლები ან ზედმეტი მწარმოებლურობა. ზედმეტად მაღალი საექსპლუატაციო

მახასიათებლების მქონე აქტივებს გააჩნია ისეთი პარამეტრები, რომლებიც არ არის საჭირო ამ აქტივის მიერ წარმოებული საქონლის ან მომსახურების დასამზადებლად. ზედმეტად მწარმოებლური აქტივი ნიშნავს აქტივს, რომელსაც გააჩნია უფრო მეტი მწარმოებლურობა, ვიდრე ეს აუცილებელია აქტივის მიერ წარმოებულ საქონელზე ან მომსახურებაზე არსებული მოთხოვნის დასაკმაყოფილებლად. ამდენად, ოპტიმალური გადაწყვეტილების საფუძველზე, აქტივის ჩანაცვლების ღირებულების ან აღდგენის ღირებულების განსაზღვრა ასახავს აქტივისაგან მოთხოვნილ მომსახურების პოტენციალსაც.

47. გარკვეულ შემთხვევებში, სარეზერვო ან ზედმეტი მწარმოებლურობა აუცილებელია უსაფრთხოების ან სხვა მიზნებისათვის. აღნიშნული გამომდინარეობს იმ საჭიროებიდან, რომ ერთეულის მიერ გარკვეულ განსაკუთრებულ შემთხვევებში უზრუნველყოფილ იქნეს სათანადო მწარმოებლურობა. მაგალითად, სახანძრო სამაშველო სამსახურს უნდა გააჩნდეს სარეზერვო სახანძრო მოწყობილობები საავარიო სიტუაციებში გამოყენებისათვის. ამგვარი ზედმეტი ან სარეზერვო მწარმოებლურობა აქტივისაგან მოთხოვნილი მომსახურების პოტენციალის ნაწილია.

აღდგენითი ღირებულების მეთოდი

48. აღდგენითი ღირებულება წარმოადგენს მომსახურების პოტენციალის გაუფასურების წინა დონემდე არსებული ღირებულების აღდგენით ღირებულებას. ამ მეთოდის თანახმად, აქტივის მომსახურების დარჩენილი პოტენციალის მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება განისაზღვრება, გაუფასურებამდე აქტივის მომსახურების დარჩენილი პოტენციალის ჩანაცვლების მიმდინარე ღირებულებიდან აქტივის გაანგარიშებული აღდგენითი ღირებულების გამოკლებით. ეს უკანასკნელი, როგორც წესი, განისაზღვრება, როგორც უმცირესი აქტივის აღდგენის ან ჩანაცვლების ამორტიზებულ ღირებულებებს შორის. აქტივის ჩანაცვლების ან აღდგენის ღირებულების დადგენასთან დაკავშირებული დამატებითი დებულებები ასახულია 45-ე და 47-ე პუნქტებში.

მომსახურების ერთეულების მეთოდი

49. აღნიშნული მეთოდის თანახმად, აქტივის მომსახურების დარჩენილი პოტენციალის დისკონტირებული ღირებულება განისაზღვრება აქტივის გაუფასურებამდე აქტივის მომსახურების დარჩენილი პოტენციალის მიმდინარე ღირებულების შემცირებით, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს აქტივის გაუფასურებით მოსალოდნელი სასარგებლო ერთეულების შემცირებულ რაოდენობასთან შესაბამისობა. ისევე, როგორც აღდგენის

ღირებულების მეთოდის შემთხვევაში, გაუფასურებამდე აქტივის მომსახურების დარჩენილი პოტენციალის ჩანაცვლების მიმდინარე ღირებულება განისაზღვრება როგორც უმცირესი გაუფასურებამდე აქტივის აღდგენის ან ჩანაცვლების ამორტიზებულ ღირებულებებს შორის.

მეთოდების გამოყენება

50. გამოყენებითი ღირებულების განსაზღვრის მიზნით, ყველაზე შესაფერისი მეთოდის შერჩევა დამოკიდებულია გაუფასურების შესახებ არსებული მონაცემების ხელმისაწვდომობასა და გაუფასურების ხასიათზე:
 - (ა) გაუფასურება, განისაზღვრება, როგორც ტექნოლოგიურ, სამართლებრივ ან პოლიტიკურ გარემოში მომხდარი მნიშვნელოვანი გრძელვადიანი ცვლილებების შედეგი. როგორც წესი, ამ დროს გამოიყენება ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულებისა და სასარგებლო ერთეულების მეთოდებს შორის უფრო შესაფერისი;
 - (ბ) გაუფასურება, განისაზღვრება, როგორც აქტივის გამოყენების ხარისხში, ან მეთოდებში მომხდარი მნიშვნელოვანი გრძელვადიანი ცვლილებების შედეგად მოთხოვნის სრული ან თითქმის სრული შეწყვეტის შედეგად წარმოქმნილი გაუფასურება. როგორც წესი, ამ დროს გამოიყენება ჩანაცვლების ამორტიზებულ ღირებულებასა და სასარგებლო ერთეულების მეთოდებს შორის უფრო შესაფერისი;
 - (გ) გაუფასურება, როგორც ფიზიკური დაზიანების შედეგი. როგორც წესი, ამ დროს გამოიყენება აღდგენის ღირებულების მეთოდსა და ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულების მეთოდს შორის უფრო შესაფერისი.

გაუფასურების ზარალის აღიარება და შეფასება

51. 52-57-ე პუნქტებში განსაზღვრულია აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარებასა და შეფასებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები. წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, გაუფასურების ზარალში იგულისხმება ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გაუფასურების ზარალი, თუ ეს სხვაგვარად არ არის განსაზღვრული.
52. აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს მის აღდგენით ღირებულებამდე მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოცემული აქტივის აღდგენითი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. შემცირების თანხა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალს.

53. როგორც ეს 26-ე პუნქტში იქნა განსაზღვრული, წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ერთეულს მაშინ მოეთხოვება აღდგენითი ღირებულების ოფიციალური შეფასება, თუ არსებობს რაიმე მაჩვენებლები შესაძლო გაუფასურების ზარალზე. 27-33-ე პუნქტებში განსაზღვრულია შესაძლო გაუფასურების ზარალის ძირითადი მაჩვენებლები.
54. გაუფასურების ზარალი დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში.
55. თუ შეფასებული გაუფასურების ზარალის თანხა აღემატება შესაბამისი აქტივის საბალანსო ღირებულებას, ერთეულმა ვალდებულია უნდა აღიაროს მხოლოდ მაშინ, თუ ეს მოითხოვება სხვა სსბასს-ის მიერ.
56. თუ შეფასებული გაუფასურების ზარალის თანხა აღემატება შესაბამისი აქტივის საბალანსო ღირებულებას, აქტივის საბალანსო ღირებულება დაიყვანება ნულზე, ხოლო შესაბამისი თანხა აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში. ვალდებულება უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, თუ ეს მოითხოვება სხვა სსბასს-ის მიერ. მაგალითად, თუ ერთეული აღარ იყენებს სამხედრო დანიშნულების სპეციალურ დანადგარებს და კანონმდებლობის თანახმად, ამგვარი დანადგარების გამოუყენებლობის შემთხვევაში, ერთეული ვალდებულია, მოახდინოს მათი დემონტაჟი. სსბასს 19-ის - *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები* - შესაბამისად, ერთეულს შეიძლება წარმოეშვას საჭიროება დემონტაჟთან დაკავშირებული დანახარჯებისათვის შექმნას სარეზერვო თანხები.
57. გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ მოცემული აქტივის ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა კორექტირდეს შემდეგი პერიოდებისათვის, რათა მოხდეს აქტივის ნარჩენი ღირებულებით (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) კორექტირებული საბალანსო ღირებულების სისტემატური განაწილება აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

გაუფასურების ზარალის აღდგენა

58. 59-70-ე პუნქტებში განსაზღვრულია წინა საანგარიშგებო პერიოდებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღდგენისათვის მოთხოვნები.
59. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ერთეულმა უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა რაიმე მაჩვენებელი იმისა, რომ წინასაანგარიშგებო პერიოდებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არსებობდეს ან შემცირებული იყოს. მისი არსებობის შემთხვევაში, ერთეულმა

უნდა შეაფასოს მოცემული აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულება.

60. როდესაც გამოვლინდა ფაქტორები, რომლებიც მიანიშნებს, რომ წინასაანგარიშგებო პერიოდებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არსებობდეს ან შემცირებულია, ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს, სულ მცირე, შემდეგი მაჩვენებლები:

ინფორმაციის გარე წყაროები

- (ა) აქტივის მიერ წარმოებულ მომსახურებაზე მოთხოვნის ან საჭიროების კვლავ გაჩენა;
- (ბ) მოცემულ პერიოდში მოხდა ან ახლო მომავალში მოხდება ისეთი მნიშვნელოვანი გრძელვადიანი ცვლილებები, რომლებმაც დადებითი გავლენა მოახდინა იმ ტექნოლოგიურ, სამართლებრივ ან პოლიტიკურ გარემოზე, რომელშიც ეს ერთეული ფუნქციონირებს;

ინფორმაციის შიდა წყაროები

- (გ) მიმდინარე პერიოდში მოხდა, ან ახლო მომავალში მოხდება მნიშვნელოვანი გრძელვადიანი ცვლილებები, რომლებიც დადებითად იმოქმედებს ერთეულზე და აქტივის მიმდინარე ან შემდგომ გამოყენების ხარისხსა და სახეზე. აღნიშნულ ცვლილებებს განეკუთვნება პერიოდის განმავლობაში აქტივის მწარმოებლობის გაუმჯობესების ან გაძლიერების მიზნით გაწეული დანახარჯები, ან იმ საქმიანობის რესტრუქტურზაცია, რომელსაც აქტივი განეკუთვნება;
- (დ) გადაწყვეტილება, აქტივის მშენებლობის გაგრძელების თაობაზე, რომელიც წარსულში იქნა შეჩერებული მის საბოლოო დასრულებამდე ან საექსპლუატაციო მდგომარეობაში მიყვანამდე; და
- (ე) შიდა ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაცია, რომელიც გვიჩვენებს, რომ აქტივის საექსპლუატაციო მახასიათებლები მოსალოდნელთან შედარებით მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა ან გაუმჯობესდება.

61. მე-60 პუნქტში მოცემული გაუფასურების ზარალის შესაძლო შემცირების მაჩვენებლები, ძირითადად, 27-ე პუნქტში ჩამოთვლილი გაუფასურების ზარალის მაჩვენებლების იდენტურია.

62. მე-60 პუნქტში მოცემული ჩამონათვალი არ არის ამომწურავი. ერთეულმა შეიძლება გამოავლინოს აქტივის გაუფასურების

ზარალის აღდგენის სხვა მაჩვენებლებიც, რომელთა არსებობის შემთხვევაში, ერთელს მოეთხოვება, ხელახლა განსაზღვროს აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულება. მაგალითად, გაუფასურების ზარალის აღდგენის შესაძლო მაჩვენებლად შეიძლება ასევე მიჩნეულ იქნეს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ნებისმიერი მათგანი:

- (ა) აქტივის საბაზრო ღირებულების მნიშვნელოვანი ზრდა; ან
- (ბ) აქტივის მიერ წარმოებულ მომსახურებაზე მოთხოვნის ან საჭიროების მნიშვნელოვანი, გრძელვადიანი მატება.

63. ახლო მომავალში საქმიანობის შეწყვეტის ან რესტრუქტურისაციის ვალდებულება ამ ოპერაციისათვის განკუთვნილი აქტივის გაუფასურების ზარალის აღდგენის მაჩვენებელია იმ შემთხვევაში, თუ ამგვარი ვალდებულება უზრუნველყოფს ერთეულისათვის მოცემული აქტივის გამოყენების ხარისხისა და სახის მნიშვნელოვან დადებით გრძელვადიან ცვლილებას. გარემოებები, როდესაც ამგვარი ვალდებულება ჩაითვლება გაუფასურების ზარალის აღდგენის მაჩვენებლად, ხშირად უკავშირდება შემთხვევებს, როდესაც საქმიანობის მოსალოდნელი შეწყვეტა ან რესტრუქტურისაცია წარმოშობს აქტივის გამოყენების ეფექტურობის გაუმჯობესების შესაძლებლობას. მაგალითად, რენტგენის აპარატი, რომელიც სახელმწიფო საავადმყოფოს მიერ ნაკლებად გამოიყენებოდა, რესტრუქტურისაციის შედეგად გადაეცემა საავადმყოფოს მთავარ რენტგენოლოგიურ განყოფილებას, სადაც ის გაცილებით ეფექტურად იქნება გამოყენებული. ამ შემთხვევაში, კლინიკის ფუნქციონირების შეწყვეტის ან რესტრუქტურისაციის ვალდებულება შეიძლება იმის მაჩვენებელი იყოს, რომ შეიძლება საჭირო გახდეს აქტივთან დაკავშირებით წინა საანგარიშგებო პერიოდებში აღიარებული გაუფასურების ზარალის აღდგენა.

64. თუ არსებობს რაიმე სახის მაჩვენებელი იმაზე, რომ წინა პერიოდში აქტივის აღიარებული გაუფასურების ზარალი აღარ არსებობს ან შემცირდა, ეს შესაძლოა მიუთითებდეს მოცემული აქტივის: (ა) დარჩენილი სასარგებლო გამოყენების ვადის, (ბ) ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდის ან (გ) სსბასს-ის მიხედვით ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვისა და კორექტირების საჭიროებაზე, მაშინაც კი, როცა აქტივის გაუფასურების ზარალის აღდგენა არ ხდება.

65. აქტივთან დაკავშირებით, წინა საანგარიშგებო პერიოდებში აღიარებული გაუფასურების ზარალი მხოლოდ იმ შემთხვევაში ექვემდებარება აღდგენას, თუ გაუფასურების ზარალის ბოლო აღიარების შემდეგ ცვლილება მოხდა მოცემული აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულების განსაზღვრისას

გამოყენებულ შეფასებებში. ამ შემთხვევაში, აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა გაიზარდოს მის აღდგენით ღირებულებამდე, გარდა 68-ე პუნქტში განსაზღვრული შემთხვევებისა. აღნიშნული ზრდა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალის აღდგენას.

66. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ერთეულმა უნდა მოახდინოს აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულების საიმედოდ შეფასება, თუ არსებობს მაჩვენებელი, რომელიც მიანიშნებს გაუფასურების ზარალის აღდგენაზე. მე-60 პუნქტში განსაზღვრულია ძირითადი მაჩვენებლები იმისა, რომ წინა საანგარიშგებო პერიოდებში აქტივის აღიარებული გაუფასურების ზარალი შეიძლება აღარ არსებობდეს ან შემცირებული იყოს.
67. გაუფასურების ზარალის აღდგენილი თანხა ასახავს მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის ბოლო აღიარების თარიღიდან ამ აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულების ზრდას მისი გამოყენების ან გაყიდვის შედეგად. 77-ე პუნქტის თანახმად, ერთეულს მოეთხოვება განსაზღვროს შეფასებაში მომხდარი ის ცვლილებები, რომლებიც იწვევს ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულების ზრდას. აღნიშნულ ცვლილებებს განეკუთვნება:
 - (ა) აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულების შეფასების მეთოდის შეცვლა (ანუ აღდგენითი ღირებულება ეფუძნება გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას, თუ აქტივის გამოყენებით ღირებულებას);
 - (ბ) იმ შემთხვევაში, თუ გამოყენების აღდგენითი ღირებულება ეფუძნებოდა აქტივის გამოყენებით ღირებულებას – გამოყენებითი ღირებულების შემადგენელი კომპონენტების შეფასებებში მომხდარი ცვლილებები; და
 - (გ) იმ შემთხვევაში, თუ გამოყენების აღდგენითი ღირებულება ეფუძნებოდა გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას – ცვლილებები ამ უკანასკნელის შემადგენელი კომპონენტების შეფასებებში.
68. გაუფასურების ზარალის აღდგენის შედეგად აქტივის გაზრდილი საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს იმ საბალანსო ღირებულებას (ამორტიზაციის ან ცვეთის გამოკლებით), რომელიც მიღებული იქნებოდა, წინა საანგარიშგებო პერიოდებში გაუფასურების ზარალის აღიარება რომ არ მომხდარიყო.
69. აქტივის გაუფასურების ზარალის აღდგენა დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში.
70. გაუფასურების ზარალის აღდგენის აღიარების შემდეგ აქტივის ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა კორექტირდეს მომავალი პერიოდებისათვის, რათა აქტივის გადასინჯული საბალანსო

ღირებულება ნარჩენი ღირებულების (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) გამოკლებით გადანაწილდეს სისტემატურად, აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

აქტივების რეკლასიფიკაცია

71. აქტივების რეკლასიფიკაცია ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივებიდან ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებად ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივებიდან ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივებად მხოლოდ მაშინ უნდა მოხდეს, როდესაც არსებობს ამგვარი რეკლასიფიკაციის აუცილებლობის ნათელი დადასტურება. რეკლასიფიკაცია, როგორც ასეთი, გაუფასურების ტესტის განხორციელების ან გაუფასურების ზარალის აღდგენის უცილობელ წინაპირობას არ წარმოადგენს. გაუფასურების ტესტის განხორციელების ან გაუფასურების ზარალის აღდგენის მაჩვენებელს, როგორც მინიმუმ, წარმოადგენს რეკლასიფიკაციის შემდეგ აქტივის მიმართ გამოსაყენებელი მითითებული მაჩვენებლები.
72. არსებობს გარემოებები, როდესაც საჯარო სექტორის ერთეულმა შეიძლება გადაწყვეტილება მიიღოს, რომ აუცილებელია ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებად რეკლასიფიკაცია. მაგალითად, გამწმენდი ნაგებობა თავდაპირველად აშენდა, უმთავრესად საერთო საცხოვრებლის კომპლექსის გამავალი წყლების უფასო გაწმენდისათვის. საერთო საცხოვრებელი კომპლექსის ობიექტი დაინგრა და გადაწყდა, რომ გამოთავისუფლებულ ნაკვეთზე უნდა აშენდეს საწარმოო და საცალო სავაჭრო ობიექტები. დაგეგმილია, რომ გამწმენდი ნაგებობა გამოყენებული იქნება კომერციული ტარიფებით საწარმოო გადამუშავებული წყლების გასაწმენდად. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საჯარო სექტორის ერთეულმა გადაწყვიტა, მოახდინოს საწარმოო ნარჩენების გადამამუშავებელი ქარხნის რეკლასიფიკაცია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივად.

განმარტებითი შენიშვნები

- 72ა. ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია იმ კრიტერიუმებზე, რომლებიც მის მიერ შემუშავდა ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივებისაგან განსასხვავებლად.
73. ერთეულმა აქტივების თითოეული კლასისათვის განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:

- (ა) მოცემული პერიოდის განმავლობაში ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული გაუფასურების ზარალი და ფინანსური შედეგების ანგარიშგების ის მუხლი (მუხლები), რომელიც მოიცავს გაუფასურების ზარალის თანხებს;
 - (ბ) მოცემული პერიოდის განმავლობაში ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული გაუფასურების ზარალის აღდგენის თანხა და ფინანსური შედეგების ანგარიშგების ის მუხლი (მუხლები), რომელშიც ასახულია გაუფასურების ზარალის აღდგენა.
- 73ა. [ამოღებულია]
74. აქტივთა კლასი წარმოადგენს ერთეულის საოპერაციო საქმიანობაში შინაარსითა და დანიშნულებით მსგავსი აქტივების დაჯგუფებას.
75. 73-ე პუნქტში მოთხოვნილი ინფორმაცია შესაძლოა წარდგენილ იქნეს მოცემულ აქტივთა კლასის შესახებ სხვა ინფორმაციასთან ერთად. მაგალითად, აღნიშნული ინფორმაცია შესაძლოა წარდგეს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის, ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულების შესახებ შემაჯერებელ ინფორმაციასთან ერთად, სსბასს 17-ის - ძირითადი საშუალებები - შესაბამისად.
76. ერთეულმა, რომელიც წარადგენს სეგმენტის ინფორმაციას სსბასს 18-ის - ანგარიშგება სეგმენტების მიხედვით - შესაბამისად, თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტის მიხედვით უნდა ასახოს შემდეგი ინფორმაცია:
- (ა) მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში ნამეტში ან დეფიციტში აღრიცხული გაუფასურების ზარალის თანხები; და
 - (ბ) მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში ნამეტში ან დეფიციტში აღრიცხული გაუფასურების ზარალის აღდგენილი თანხა.
77. თუ მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული ან აღდგენილ იქნა არსებითი გაუფასურების ზარალი, ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:
- (ა) ის მოვლენები და გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია გაუფასურების ზარალის აღიარება ან აღდგენა;
 - (ბ) აღიარებული ან აღდგენილი გაუფასურების ზარალის თანხა;
 - (გ) აქტივის შინაარსი;
 - (დ) სეგმენტი, რომელსაც განეკუთვნება აქტივი, თუ ერთეული სეგმენტის ინფორმაციის წარსადგენად იყენებს სსბასს 18-ს;

- (ე) წარმოადგენს თუ არა აქტივის აღდგენითი ღირებულება აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას ან მის გამოყენებით ღირებულებას;
 - (ვ) თუ გამოყენების აღდგენით ღირებულებას წარმოადგენს გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება, ამ უკანასკნელის განსაზღვრის საფუძველი (მაგალითად, განისაზღვრა თუ არა რეალური ღირებულება აქტიური ბაზრის ინფორმაციის საფუძველზე); და
 - (ზ) თუ აღდგენით ღირებულებას წარმოადგენს გამოყენებითი ღირებულება, გამოყენების ღირებულების გამოსათვლელად გამოყენებული მეთოდი.
78. ერთეულმა საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული იმ აგრეგირებული გაუფასურების ზარალისა და გაუფასურების ზარალის აღდგენასთან დაკავშირებით, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია არ იქნა წარდგენილი, 77-ე პუნქტის შესაბამისად, უნდა ასახოს შემდეგი ინფორმაცია:
- (ა) აქტივთა ძირითადი კლასები, რომლებზეც გავლენა მოახდინა გაუფასურების ზარალმა (და აქტივთა ძირითადი კლასები, რომლებზეც გავლენა მოახდინა გაუფასურების ზარალის კომპენსირებამ); და
 - (ბ) ძირითადი მოვლენები და გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია ამ გაუფასურების ზარალის ან გაუფასურების ზარალის აღდგენის აღიარება.
79. სასურველია, ერთეულმა გაამჟღავნოს ინფორმაცია საანგარიშგებო პერიოდში აქტივების გამოყენების აღდგენითი ღირებულების განსაზღვრისას გაკეთებულ ძირითად დაშვებებზე.

გარდამავალი დებულებები

80. წინამდებარე სტანდარტი გამოყენებულ უნდა იქნეს პერსპექტიულად მისი გამოყენების თარიღიდან. გაუფასურების ზარალი (გაუფასურების ზარალის აღდგენა), რომელიც შედეგად მოჰყვება წინამდებარე სტანდარტის დანერგვას, აღიარდეს ამავე სტანდარტის შესაბამისად (ანუ ნამეტში ან დეფიციტში).
- 80ა. 27-ე მუხლის შესწორება გამოყენებულ უნდა იქნეს პერსპექტიულად, მისი გამოყენების თარიღიდან.
81. წინამდებარე სტანდარტის დანერგვამდე ერთეულები შეიძლება იყენებდნენ გაუფასურების ზარალის აღიარებისა და ამ ზარალის აღდგენის სააღრიცხვო პოლიტიკას. წინამდებარე სტანდარტის მიღებისას შეიძლება დადგეს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების საჭიროება. სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების

რეტროსპექტული გამოყენების შემთხვევაში, რთული იქნებოდა კორექტირების თანხის დადგენა, აქედან გამომდინარე, წინამდებარე სტანდარტის დანერგვისას ერთეულმა სააღრიცხვო პოლიტიკაში არ უნდა გამოიყენოს ის ძირითადი ან დასაშვები ალტერნატიული მიდგომები, რომლებიც დადგენილია სსბასს 3-ით - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები.

ძალაში შესვლის თარიღი

82. ერთეულმა წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება უნდა დაიწყოს 2006 წლის 1 იანვარს ან ამ თარიღის შემდეგ. სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოყენება რეკომენდებულია. თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტს 2006 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის გამოიყენებს, მან ამის შესახებ უნდა აღნიშნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 82ა. სსბასს 31-ით შესწორდა მე-2 და მე-7 პუნქტები და დაემატა 26ა, 26ბ და 39ა პუნქტები. ერთეულმა წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის ამ შესწორებების გამოყენება უნდა დაიწყოს 2011 წლის 1 აპრილს ან ამ თარიღის შემდეგ. თუ ერთეული სსბასს 31-ს 2011 წლის 1 აპრილამდე დაწყებული პერიოდისათვის გამოიყენებს, მაშინ შესწორებები უნდა გავრცელდეს ასევე ამ პერიოდებზეც.
- 82ბ. 2011 წლის ოქტომბერში გამოცემული 2011 წლის სსბასს-ების გაუმჯობესების შედეგად 27-ე პუნქტის შესწორება. ერთეულმა წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის ამ შესწორების გამოყენება უნდა დაიწყოს 2013 წლის 1 იანვარს ან ამ თარიღის შემდეგ. სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოყენება რეკომენდებულია. თუ ერთეული აღნიშნულ შესწორებას 2013 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის გამოიყენებს, მან ამის შესახებ უნდა აღნიშნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
83. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული სსბასს-ების მიერ ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის გადადის საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებით განსაზღვრულ დარიცხვის მეთოდზე, ზემოაღნიშნული თარიღის შემდგომ, წინამდებარე სტანდარტი გავრცელდება ერთეულის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებებზე, რომლებიც მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის დანერგვის დღიდან ან მის შემდგომ პერიოდებს.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნების საფუძველი თან ერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 21-ის შემადგენელი ნაწილი.

შესავალი

- დს1. სსბასსს-ის ფასს–თან დაახლოების პროგრამა სსბასსს-ის სამუშაო პროგრამის მნიშვნელოვანი ნაწილია. სსბასსს-ის პოლიტიკას წარმოადგენს სსბასსს-ებისა და ბასსს-ის მიერ გამოცემული ფასს-ების ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის შესაბამისობაში მოყვანა იმ ასპექტებში, როდესაც ეს მიზანშეწონილია საჯარო სექტორისათვის.
- დს2. სსბასსს-ების დარიცხვის მეთოდი ეფუძნება ბასსს-ის მიერ გამოცემულ ფასსს-ებს იმ ხარისხით, რომ ამ სტანდარტების მოთხოვნები შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს საჯარო სექტორში. წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები აღნიშნული პოლიტიკის შესაბამისად იქნა შემუშავებული. ბასს 36-ის შესაბამისად ერთეულებს მოეთხოვებათ აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულების დადგენა იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს მაჩვენებლები აქტივის გაუფასურების შესახებ. აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულება განიმარტება, როგორც აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენებით ღირებულებას შორის უდიდესი. წინამდებარე სტანდარტშიც მსგავსი განმარტებაა მოცემული.
- დს3. ბასს 36 ვრცელდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებსა და ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე, ხოლო წინამდებარე სტანდარტი - ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ ინდივიდუალურ აქტივებზე. აღნიშნულის შედეგად არსებობს ამ ორ სტანდარტს შორის წარმოქმნილი სხვადასხვა განსხვავებები. ძირითადი განსხვავებები შემდეგში მდგომარეობს:
- (ა) წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გამოყენებითი ღირებულების დადგენის მეთოდი განსხვავდება ბასს 36-ში ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივისადმი გამოყენებული მეთოდისაგან;
 - (ბ) წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ერთეულებს არ მოეთხოვებათ გაუფასურების ტესტის გამოყენება, გადაფასებული ღირებულებით ასახული ძირითადი საშუალებების მიმართ; და
 - (გ) წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, აქტივის საბაზრო ღირებულების იმაზე მეტად შემცირებას, ვიდრე ეს

მოსალოდნელი იქნებოდა გარკვეული დროის გასვლის შემდეგ ან მისი ჩვეულებრივი გამოყენების შედეგად, არ მიიჩნევა გაუფასურების მინიმალურ მაჩვენებლად. ეს მინიშნება გამოიყენება როგორც დამატებითი მაჩვენებელი იმისა, რომ შეიძლება ადგილი ჰქონდეს გაუფასურებას.

სსბასს-ის მიზეზები, ბასს 36-ის მოთხოვნებიდან აღნიშნული გადახვევების განხორციელების თაობაზე, მოცემულია ქვემოთ მოყვანილ პუნქტებში.

- დს4. 2000 წელს კომენტარებისათვის მისაღებად გამოცემულ დოკუმენტში (კმდ) - *აქტივების გაუფასურება* - შემოთავაზებული იყო აქტივების გაუფასურების ბუღალტრული აღრიცხვის ბასს 36-ისეული მიდგომის გამოყენება საჯარო სექტორის ერთეულებისადმი, რამდენადაც ეს შესაძლებელი იყო. კმდ-ს გამოცემის შედეგად მიღებული კომენტარებისა და შენიშვნების გათვალისწინებით 2003 წელს გამოცემული იქნა დოკუმენტის პროექტი 23 (დკ 23) *აქტივების გაუფასურება*. წინამდებარე სტანდარტის შემუშავებისას გათვალისწინებული იყო დკ 23-ის მიმართ გამოთქმული შენიშვნები და კომენტარები.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები

- დს5. ბასს 36 მოითხოვს, რომ ერთეულმა გამოყენებითი ღირებულება განსაზღვროს, როგორც ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება, რომელიც, სავარაუდოდ, მიღებულ უნდა იქნეს: (ა) აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის უწყვეტი გამოყენებიდან და (ბ) აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლიდან სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების მომსახურების პოტენციალი გამოიხატება ამ აქტივების უნარში, წარმოქმნას ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადები. სსბასს 26 ეფუძნება ბასს 36-ს. სსბასს 26-ის მოთხოვნები ვრცელდება საჯარო სექტორის ერთეულებთან არსებულ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებზე. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ერთეულები ვალდებული არიან, საჯარო სექტორში ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების ასახვისას გამოიყენონ სსბასს 26.

ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივები

- დს6. ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გამოყენებითი ღირებულების კონცეფციის ფუნდამენტური პრინციპების განხილვისას სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გამოყენებითი ღირებულება არის მომსახურების დარჩენილი პოტენციალის მიმდინარე

დისკონტირებული ღირებულება. აღნიშნული ემთხვევა ბასს 36-ის მიდგომას.

გამოყენებითი ღირებულების განსაზღვრა

- დს7. ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გამოყენების ღირებულების (აქტივის მომსახურების დარჩენილი პოტენციალის მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულების) განსაზღვრისას მრავალი მიდგომა შეიძლება იქნეს გამოყენებული. ერთ-ერთი მეთოდი იმეორებს ბასს 36-ის მიდგომას და გულისხმობს იმ ფულადი სახსრების ნაკადების შეფასებასა და დისკონტირებას, რომლებიც წარმოიქმნებოდა, ერთეულს მისი მომსახურება ან სხვა პროდუქტი ბაზარზე რომ გაეყიდა. თუმცა, სსბასსს-ის აზრით, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ეს მიდგომა პრაქტიკაში იქნეს რეალიზებული, რაც გამომდინარეობს იმ შესაბამისი ფასების დადგენასთან, რომლითაც უნდა შეფასდეს ერთეულის მომსახურება ან სხვა პროდუქტი და შესაბამისი დისკონტირების განაკვეთი.
- დს8. სხვა მეთოდები ასახავს გამოყენებითი ღირებულების ზედმიწევნით დადგენას. ამ მხრივ, სსბასსს-მა გაითვალისწინა საბაზრო ღირებულების მიდგომა და პრინციპები, რომელთა გამოყენებითაც ხდება ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულების შეფასება და ასევე შეთავაზებულია გამოყენების აღდგენითი ღირებულებისა და სასარგებლო ერთეულების მიდგომები.

საბაზრო ღირებულების მეთოდი

- დს9. აღნიშნული მიდგომის ფარგლებში, როდესაც არსებობს მოცემული აქტივით ვაჭრობის აქტიური ბაზარი, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გამოყენების ღირებულება განისაზღვრება აქტივის საერთო ხელმისაწვდომი საბაზრო ფასით. აქტივის აქტიური ბაზრის არარსებობის შემთხვევაში ერთეულმა უნდა გამოიყენოს იმ ფასის საუკეთესო საბაზრო მონაცემები, რომლითაც შესაძლებელი იქნებოდა დამოუკიდებელ, დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე მხარეებს შორის აქტივის გაცვლა, აქტივის საუკეთესო და მაქსიმალური გამოყენების მიზნით და იმის გათვალისწინებით, რომ მოცემულ ვითარებაში ბაზრის მონაწილეები აღნიშნული ფასის გადახდის მზადყოფნას გამოხატავდნენ. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ საერთო ხელმისაწვდომი საბაზრო ღირებულების გამოყენება აქტივის გამოყენებითი ღირებულების მტკიცებულებად გადამეტებული იქნებოდა, რადგან აქტივის საბაზრო ღირებულება აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებისაგან (ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების კიდევ ერთი საშუალება) მხოლოდ გასვლის დანახარჯების თანხით

განსხვავდება. ამდენად, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გამოყენების დადგენისას, საბაზრო ღირებულება ეფექტურად გამოხატავს აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას.

ჩანაცვლების ამორტიზირებული ღირებულების მეთოდი

დს10. აღნიშნული მიდგომის შესაბამისად, აქტივის გამოყენებითი ღირებულება განისაზღვრება, როგორც მინიმალური დანახარჯები, რომლითაც შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის მომსახურების მთლიანი პოტენციალის გამოყენება ჩვეულებრივი საქმიანობისას, აქტივის უკვე მოხმარებული მომსახურების პოტენციალის გამოკლებით. აღნიშნული მიდგომა გულისხმობს, რომ ერთეული აქტივის მომსახურების დარჩენილ პოტენციალს მხოლოდ მაშინ ჩანაცვლებს, თუ აქტივის ეს პოტენციალი აღარ ექნება. აქტივის ჩანაცვლება შეიძლება მოხდეს როგორც არსებული აქტივის რეპროდუქციით (როგორცაა სპეციალიზებული ქონება) ან მისი მთლიანი მომსახურების პოტენციალის ჩანაცვლებით. ამდენად, აქტივის გამოყენებითი ღირებულება განისაზღვრება, როგორც დაგროვილი ცვეთით კორექტირებული აქტივის რეპროდუქციის ან აღდგენითი ღირებულება, იმისდა მიხედვით, რომელი უფრო დაბალია, რომელიც გაანგარიშებული იქნებოდა ისეთი ღირებულების საფუძველზე, რომელშიც გათვალისწინებულ უნდა იქნეს აქტივის უკვე მოხმარებული ან დარჩენილი მომსახურების პოტენციალის სიდიდე.

აღდგენითი ღირებულების მეთოდი

დს11. როგორც წესი, ეს მეთოდი გამოიყენება მაშინ, როდესაც გაუფასურების ზარალს აქტივის ფიზიკური დაზიანება იწვევს. ამ მეთოდის თანახმად, აქტივის გამოყენებითი ღირებულება განისაზღვრება გაუფასურებამდე აქტივის ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულებიდან ან რეპროდუქციის ღირებულებიდან, აქტივის გაანგარიშებული აღდგენითი ღირებულების გამოკლებით.

სასარგებლო ერთეულების მეთოდი

დს12. აღნიშნული მიდგომის თანახმად, აქტივის გამოყენებითი ღირებულება განისაზღვრება გაუფასურებამდე აქტივის ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულების ან აქტივის რეპროდუქციის ღირებულების შემცირებით, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს გაუფასურებული აქტივიდან მოსალოდნელი სასარგებლო ერთეულების შემცირებულ რაოდენობასთან შესაბამისობა.

გამოყენებული მითოდები

დს13. სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გამოყენების ღირებულება უნდა განისაზღვროს, ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულების, აღდგენითი ღირებულების ან სასარგებლო ერთეულების ზემოაღნიშნული მეთოდების არსებული გარემოებების გათვალისწინებით.

სხვა აქტივები

დს14. სსბასს 21 მოიცავს არამატერიალური აქტივების გაუფასურების ტესტირებასა და არამატერიალური აქტივების გაუფასურების ზარალის აღიარებასა და შეფასებასთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ მოთხოვნებს. აღნიშნული მოთხოვნები წარმოადგენს სსბასს 31-ში - *არამატერიალური აქტივები* - განსაზღვრული მოთხოვნების დამატებას. წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფერო ასევე მოიცავს გადაფასებული ღირებულებით შეფასებული ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ არამატერიალურ აქტივებს, რომლებზედაც გაუფასურების ტესტირება წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად უნდა განხორციელდეს.

აქტივთა ჯგუფები და კორპორაციული აქტივები

დს15. ბასს 36-ის თანახმად, თუ შეუძლებელია ცალკეული აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულების შეფასება, მაშინ უნდა განისაზღვროს მოცემული აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ფსწე) გამოყენების აღდგენითი ღირებულება. ფსწე წარმოადგენს უმცირეს იდენტიფიცირებად აქტივთა ჯგუფს, რომელიც: (ა) წარმოქმნის ფულადი სახსრების ნაკადებს უწყვეტი გამოყენების შედეგად და (ბ) მნიშვნელოვანწილად, დამოუკიდებელია სხვა აქტივების ან აქტივთა ჯგუფების მიერ წარმოქმნილი ფულადი ნაკადებისაგან. სსბასსს-მა განიხილა სასარგებლო მომსახურების წარმომქმნელი ერთეულის კონცეფცია ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ კონტექსტში და აღნიშნა, რომ გამომდინარე იქიდან, რომ წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები ცალკეულ აქტივებზე ვრცელდება, ბასს 36-ში ფსწე-ს ანალოგიურად, ამგვარი კონცეფციის დანერგვა არ არის საჭირო, ვინაიდან შესაძლებელია ცალკეული აქტივის მომსახურების პოტენციალის განსაზღვრა. უფრო მეტიც, ამ კონცეფციის მიღება გაართულებდა ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების ბუღალტრულ აღრიცხვას.

დს16. ბასს 36-ის თანახმად, გუდვილის გარდა, სხვა აქტივები, რომლებიც ხელს უწყობს ორი ან მეტი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის მომავალ ფულადი სახსრების ნაკადებს, „კორპორაციულ აქტივებად“ მიიჩნევა. ფულადი სახსრების წარმოქმნის კონტექსტში, იქიდან გამომდინარე, რომ კორპორაციული აქტივები არ წარმოქმნის ფულადი სახსრების

დამოუკიდებელ ნაკადებს, კორპორაციული აქტივების გაუფასურება განიხილება, როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი იმ ერთეულის გაუფასურების ნაწილი, რომელსაც ეს კორპორაციული აქტივი ეკუთვნის. სსბასსს-მა განიხილა აღნიშნული კონცეფცია ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ კონტექსტში და არ დაამტკიცა მომსახურების წარმომქმნელი ერთეულის კონცეფცია, როგორც ეს ზემოთ, დს15-ში არის აღნიშნული. ამას გარდა, სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ, ხშირ შემთხვევაში, ამგვარი აქტივები მომსახურების მიწოდების ფუნქციის განუყოფელი ნაწილია და მათი გაუფასურება ისეთანაირადვე უნდა იქნეს განხილული, როგორც ერთეულის სხვა ნებისმიერი ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის.

ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები

- დს17. წინამდებარე სტანდარტი არ აწესებს მოთხოვნას გაუფასურების ტესტის გამოყენების თაობაზე ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი იმ აქტივების მიმართ, რომელიც სსბასსს 17-ისა და სსბასსს 31-ის გათვალისწინებული ალტერნატიული მიდგომის შესაბამისად გადაფასებული ღირებულებით არის ასახული (“გადაფასებული ღირებულებით აღრიცხვის მოდელი”). სსბასსს-ის აზრით, სსბასსს 17-ისა და სსბასსს 31-ის დასაშვები ალტერნატიული მიდგომის შესაბამისად, მოხდება აქტივების საკმარისი პერიოდულობით გადაფასება იმის უზრუნველსაყოფად, რომ ეს აქტივები არ აისახოს იმ ღირებულებით, რომელიც არსებითად განსხვავდება ანგარიშგების თარიღისათვის მათი რეალური ღირებულებისაგან და შეფასებისას მოხდება ნებისმიერი სახის გაუფასურების გათვალისწინება. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ნებისმიერი სახის სხვაობა აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას შორის იქნება გასვლის დანახარჯები. სსბასსს-ის აზრით, უმეტეს შემთხვევაში, ეს სხვაობა არ იქნება არსებითი და, პრაქტიკული თვალსაზრისიდან, საჭირო არ არის აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულების შეფასება და გაუფასურების ზარალის აღიარება ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გასვლის დანახარჯებში.
- დს18. წინამდებარე სტანდარტისაგან განსხვავებით, ბასს 36-ის შესაბამისად, ერთეულებს მოეთხოვება გადაფასებული აქტივების გაუფასურების ტესტირება მას შემდეგ, რაც მათი გადაფასდება მოხდება. აღნიშნული განსხვავების ლოგიკური ახსნა მოცემულია ქვემოთ დს19 და დს20 პუნქტებში მითითებულ ფაქტორებში.
- დს19. პირველ რიგში, არსებობს განსხვავება წინამდებარე სტანდარტით განსაზღვრულ ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გამოყენების აღდგენითი ღირებულების განსაზღვრის მეთოდებსა და გამოყენების აღდგენითი ღირებულების იმ განმარტებას შორის,

რომელიც ასახულია ბასს 36–ში. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულება არის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენებით ღირებულებას შორის უდიდესი. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ერთეული აქტივის გამოყენებით ღირებულებას აღდგენს, აქტივის მომსახურების დარჩენილი პოტენციალის ჩანაცვლების მიმდინარე ღირებულების მეშვეობით. აქტივის მომსახურების დარჩენილი პოტენციალის ჩანაცვლების მიმდინარე ღირებულების განმარტებისათვის გამოიყენება ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულების, გამოყენების აღდგენითი ღირებულებისა და სასარგებლო ერთეულების მეთოდები. აღნიშნული მეთოდები შეიძლება ასევე გამოყენებულ იქნეს რეალური ღირებულების დასადგენად სსბასს 17-ისა და სსბასს 31-ის შესაბამისად. ამიტომ გამოყენებითი ღირებულება რეალური ღირებულების საზომს წარმოადგენს. ბასს 36-ის თანახმად, ანაზღაურებადი ღირებულება არის აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენებით ღირებულებას შორის უდიდესი. ბასს 36-ის თანახმად, გამოყენებითი ღირებულება განისაზღვრება აქტივის უწყვეტი გამოყენებისა და სავარაუდო გასვლის შედეგად წარმოქმნილი ნავარაუდები ფულადი სახსრების ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების მეშვეობით. ბასს 36–ში აღნიშნულია, რომ აქტივის გამოყენებითი ღირებულება შეიძლება განსხვავდებოდეს აქტივის რეალური ღირებულებისაგან.

დს20. მეორე, წინამდებარე სტანდარტში არ არის გადმოტანილი ბასს 36-ის მოთხოვნა, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების შექმნის მიზნით ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებთან გაერთიანების თაობაზე. ბასს 36-ის შესაბამისად, თუ აქტივი არ წარმოქმნის ფულადი სახსრების ნაკადებს, ხდება მისი გაერთიანება სხვა აქტივებთან, რათა ჩამოყალიბდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული, რის შემდეგადაც განისაზღვრება ამ უკანასკნელის გამოყენებითი ღირებულებაც. იმ აქტივების რეალური ღირებულების ჯამი, რომლებიც ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს ქმნის, შეიძლება განსხვავებული იყოს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენებითი ღირებულებისაგან.

სკს-ების ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება

დს21. წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს, რომ სკს-ების ნებისმიერი აქტივის გაუფასურების ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა განხორციელდეს ბასს 36-ის შესაბამისად. სკს-ები მოგვბაზე ორიენტირებული ერთეულებია, და მათ მიერ გამოყენებული

აქტივებიც, უპირატესად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივებია. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობაშიც ნათლადაა განსაზღვრული, რომ სკს-ები მოგებაზე ორიენტირებული ერთეულებია და, შესაბამისად, ფასს-ებთან და ბასს-ებთან შესაბამისობა მოეთხოვება. ცალკეულ სსბასს-ებში უფრო დეტალურად არის გაწერილი, რომ სკს-ებზე ვრცელდება ფასს-ები. შესაბამისად, იგულისხმება, რომ ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივები უნდა დაჯგუფდეს სკს-ის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებთან, რათა ფორმირებულ იქნეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული, რომლის მიმართაც ბასს 36-ის შესაბამისად უნდა ჩატარდეს გაუფასურების ტესტი.

გაუფასურების მაჩვენებლები - საბაზრო ღირებულების შეცვლა

დს22. ბასს 36 გაუფასურების მინიმალურ მაჩვენებელს შორის მოიცავს ისეთ მაჩვენებელსაც, როდესაც აქტივის საბაზრო ღირებულება იმაზე მეტად მცირდება, ვიდრე ეს მოსალოდნელი იქნებოდა გარკვეული დროის განმავლობაში ან მისი ჩვეულებრივი გამოყენების შედეგად. სსბასსს-მა აღნიშნული მაჩვენებელი ჩართო აქტივის გაუფასურების დამატებით მაჩვენებლებში და არა გაუფასურების მინიმალურ მაჩვენებელში. სსბასსს-ს მიაჩნია, რომ საბაზრო ღირებულების აღნიშნული ცვლილება აუცილებლად ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გაუფასურებაზე არ მიუთითებს. ეს იმიტომ ხდება, რომ ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების ფლობა არა კომერციული უკუგების წარმოქმნას, არამედ სხვა მიზნებს ემსახურება; შესაბამისად, საბაზრო ღირებულების შეცვლაში შეიძლება არ აისახოს აქტივის იმ სასარგებლო მომსახურების მოცულობის ცვლილება, რომელსაც ერთეული ამოიღებს აქტივის შემდგომი გამოყენებიდან.

გაუფასურების აღდგენა

დს23. 60ა პუნქტის შესაბამისად, აქტივის მიერ წარმოებული მომსახურების მოთხოვნის ან საჭიროების კვლავ გაჩენა გაუფასურების აღდგენის მინიმალურ მაჩვენებელს წარმოადგენს, ხოლო 62ბ პუნქტის შესაბამისად, აქტივის მიერ გაწეულ მომსახურებებზე მოთხოვნის ან საჭიროების მნიშვნელოვანი გრძელვადიანი ზრდა გაუფასურების შესაძლო აღდგენის მხოლოდ დამატებითი მაჩვენებელია. ამ ორი მაჩვენებლის ფორმულირება მსგავსია, თუმცა მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება შესაძლებელია, რადგან 60ა პუნქტი ეხება იმ მოთხოვნის კვლავ გაჩენას, რომლის შემცირებაც შედეგად გაუფასურების ზარალის აღიარება მოჰყვა. 62ბ პუნქტი ახალი მოთხოვნის გაჩენას შეეხება და შეიძლება არ უკავშირდებოდეს იმ მიზეზებს, რომლის გამოც მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება მოხდა.

- დს24. 60ა პუნქტის შესაბამისად, აქტივის საბაზრო ღირებულების არსებითი ზრდა გაუფასურების აღდგენის მინიმალურ მაჩვენებელს წარმოადგენს. ეს არ წარმოადგენს 27ა პუნქტში განსაზღვრული გაუფასურების მაჩვენებლის ანალოგიას, რომლის თანახმადაც საბაზრო ღირებულების კლება იმაზე გაცილებით მეტად უნდა შემცირდეს, ვიდრე ეს მოსალოდნელი იქნებოდა გარკვეული დროის განმავლობაში, ან აქტივის ჩვეულებრივი გამოყენების შედეგად. ეს განსხვავება ნიშნავს, რომ საბაზრო ღირებულების მატება შეიძლება პროგნოზირებადი ან მოულოდნელი იყოს.
- დს25. 27გ პუნქტი აქტივის ფიზიკური დაზიანების შესახებ ინფორმაციის არსებობას გაუფასურების მინიმალურ მაჩვენებლად მიიჩნევს. მე-60 პუნქტი არ მოიცავს გაუფასურების აღიარების მაჩვენებელს, რომელიც გაუფასურების ზარალის აღიარების ამ მაჩვენებლის საპირისპირო იქნებოდა. სსბასსს-მა აქტივის რემონტი არ მიიჩნია გაუფასურების აღდგენის მაჩვენებლად, რადგან სსბასსს 17-ის შესაბამისად, ერთეულებს მოეთხოვებათ, გაწეული დანახარჯები დაუმატოს ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულებას, თუკი ივარაუდება, რომ ერთეული მიიღებს მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან აქტივის მომსახურების პოტენციალს, აქტივის მთლიანი მომსახურების ვადის განმავლობაში მოცემული აქტივის ბოლოს შეფასებული მაქსიმალური მწარმოებლურობის დონის ზევით. აღნიშნული მოთხოვნა ასევე ვრცელდება, სსბასსს 16-ის შესაბამისად თვითღირებულების მოდელის გამოყენებით შეფასებული საინვესტიციო უძრავი ქონების მიმართ. სსბასსსს-ი მიიჩნევს, რომ აღნიშნული მოთხოვნების დაწესება უარყოფს გაუფასურების ზარალის აღდგენის მაჩვენებლის, როგორც ფიზიკური დაზიანებისაგან წარმოქმნილი გაუფასურების ზარალის საპირისპირო მაჩვენებლის არსებობის საჭიროებას. სსბასსსს-მა ასევე აღნიშნა, რომ დაზიანების აღდგენა ან რემონტი, წინამდებარე სტანდარტის 65-ე პუნქტის, შესაბამისად, არ წარმოადგენს გაუფასურების შემდეგ აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულების შეფასების ცვლილების საფუძველს.

მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე მითითებები დაერთვის სსბასს 21-ს, მაგრამ არ არის მისი შემადგენელი ნაწილი.

გაუფასურების მაჩვენებლები (27-ე პუნქტი)

ინფორმაციის გარე წყაროები

(ა) აქტივის მიერ უზრუნველყოფილი მომსახურების მოთხოვნის ან საჭიროების სრული ან თითქმის სრული შეწყვეტა.

მდ1. აქტივი კვლავინდებურად ინარჩუნებს მომსახურების იმავე პოტენციალს, მაგრამ მოთხოვნა ამ მომსახურებაზე აღარ არსებობს, ან თითქმის აღარ არსებობს. ამ ტიპის გაუფასურებული აქტივების მაგალითებში შედის:

(ა) სასკოლო განათლებაზე მოთხოვნის ნაკლებობის გამო დახურული სკოლა, რადგან მოსახლეობა მასობრივად გადავიდა სხვა რეგიონში. მოსალოდნელი არ არის, რომ სასკოლო განათლებაზე მოთხოვნის ზეგავლენის მქონე აღნიშნული დემოგრაფიული ტენდენცია პროგნოზირებად მომავალში შეიცვლება;

(ბ) 1500 მოსწავლეზე გათვლილი სკოლა ამჟამად მხოლოდ 150 მოსწავლისათვის მუშაობს - სკოლის დახურვა შეუძლებელია, ვინაიდან უახლოესი ალტერნატიული სკოლა 100 კმ-ითაა დაშორებული. ერთეული არ ელოდება მოსწავლეთა რაოდენობის ზრდას. დაფუძნების მომენტში მოსწავლეთა რაოდენობა შეადგენდა 1400-ს მოსწავლეს. ერთეულს რომ სცოდნოდა, მომავალში მოსწავლეთა რაოდენობა 150-მდე შემცირდებოდა, გაცილებით პატარა ნაგებობას შეიძენდა. ერთეული მიიჩნევს, რომ მოთხოვნა თითქმის აღარ არსებობს და სკოლის გამოყენების აღდგენითი ღირებულება უნდა შეუდარდეს მის საბალანსო ღირებულებას;

(გ) რკინიგზის ხაზი დაიხურა მგზავრების სიმცირის გამო (მაგალითად, სოფლად მცხოვრები მოსახლეობა მრავალწლიანი გვალვების შედეგად, ძირითადად, საცხოვრებლად ქალაქში გადავიდა და დარჩენილი მოსახლეობა უფრო იაფ, ავტობუსის მომსახურებას იყენებს); და

(დ) სტადიონი, რომლის ძირითადი მეიჯარე არ აახლებს იჯარის ხელშეკრულებას, რასაც შედეგად ობიექტის დახურვა მოჰყვება.

(ზ) მნიშვნელოვანი გრძელვადიანი ცვლილებები იმ ტექნოლოგიურ, სამართლებრივ ან სახელმწიფო პოლიტიკის გარემოში, რომელშიც

ერთეული ფუნქციონირებს და რომლებმაც უარყოფითი გავლენა მოახდინა ერთეულზე.

ტექნოლოგიური გარემო

მდ2. აქტივის სარგებლიანობა შეიძლება შემცირდეს, თუ ტექნოლოგიები ისე განვითარდა, რომ შეიქმნა გაცილებით უკეთესი და მაღალმწარმოებლური ალტერნატივები. ამ ტიპის გაუფასურებული აქტივების მაგალითებში შედის:

- (ა) სამედიცინო დიაგნოსტიკური აპარატურა, რომელიც იშვიათად ან არასდროს გამოიყენება, რადგან ტექნოლოგიურად უფრო დახვეწილი, ახალი აპარატურა უფრო ზუსტ შედეგებს იძლევა (ეს ასევე შეესაბამება ზემოაღნიშნულ „ა“ მაჩვენებელს);
- (ბ) პროგრამული უზრუნველყოფა, რომელსაც ადარ ჰყავს გარე მომწოდებლები ტექნოლოგიური სრულყოფის გამო და ერთეულის არ გააჩნია ამ პროგრამის მომსახურე პერსონალი; და
- (გ) კომპიუტერული მოწყობილობები, რომლებიც, ტექნოლოგიური სიახლეების გაჩენის გამო, მორალურად მოძველდა.

სამართლებრივი ან პოლიტიკური გარემო

მდ3. აქტივის სასარგებლო გამოყენების პოტენციალი შეიძლება შემცირდეს, კანონმდებლობაში ან მარეგულირებელ წესებში ცვლილებების გამო. ამ ტიპის გაუფასურებული აქტივების მაგალითებში შედის:

- (ა) ავტომაქანა, რომელიც არ შეესაბამება მანვე ნივთიერებების გამონაბოლქვთან დაკავშირებულ ახალ სტანდარტებს ან თვითმფრინავი, რომელიც ადარ შეესაბამება ხმაურის დონესთან დაკავშირებით დადგენილ ახალ სტანდარტებს;
- (ბ) სკოლა, რომელიც ვეღარ იქნება გამოყენებული სწავლების მიზნებისათვის, სამშენებლო მასალების უსაფრთხოებასთან ან სათადარიგო გასასვლელებთან დაკავშირებული ახალი მარეგულირებელი წესების გამო; და
- (გ) სასმელი წყლის ქარხანა, რომელიც ვეღარ იქნება გამოყენებული გარემოსდაცვით ახალ სტანდარტებთან შეუსაბამობის გამო.

ინფორმაციის შიდა წყაროები

- (გ) აქტივის ფიზიკური დაზიანების შესახებ ინფორმაციის არსებობა.

მდ4. აქტივის ფიზიკურ დაზიანებას, სავარაუდოდ, შედეგად მოჰყვება ის, რომ ეს აქტივი ვეღარ უზრუნველყოფს სარგებლიანობის იმ დონეზე გაწევას, რა დონესაც იგი მანამდე უზრუნველყოფდა. ამ ტიპის გაუფასურებული აქტივების მაგალითებში შედის:

- (ა) ხანძრის, წყალდიდობის ან სხვა ფაქტორების გამო დაზიანებული შენობა-ნაგებობა;
- (ბ) შენობა-ნაგებობა, რომელიც სამშენებლო კონსტრუქციებში აღმოჩენილი შეცდომების გამო დახურულია;
- (გ) ჩქაროსნული ესტაკადების დაწეული მონაკვეთები, რაც იმაზე მიანიშნებს, რომ ამ მონაკვეთებს 15 წელში დასჭირდება გამოცვლა, ნაცვლად პროექტირებული 30 წლისა;
- (დ) კაშხალი, რომლის წყალგადასაშვების დონე შემცირდა, კონსტრუქციის ტექნიკური მდგომარეობის შეფასების შედეგად;
- (ე) წყლის გადამამუშავებელი ქარხანა, რომლის წარმადობა შემცირდა, წყლის მიმღები მოწყობილობის ბლოკირების გამო, რომლის დაბინძურების მოცილება არაეკონომიურია;
- (ვ) ხიდი, რომლის ტვირთამწეობაც, სამშენებლო კონსტრუქციებში დეფექტების აღმოჩენის გამო, შეზღუდულია;
- (ზ) შეჯახების გამო დაზიანებული საზღვაო-საბრძოლო ხომალდი; და
- (თ) აღჭურვილობა, რომელიც დაზიანებულია და აღარ ექვემდებარება შეკეთებას, ან რომლის შეკეთებაც ეკონომიკურად წაგებიანია.

(დ) მნიშვნელოვანი გრძელვადიანი ცვლილებები, რომლებიც უარყოფითად მოქმედებს ერთეულზე და აქტივის მიმდინარე ან შემდგომი დატვირთვის ხარისხზე.

მდ5. აქტივი კვლავაც ინარჩუნებს მომსახურების იმავე პოტენციალს, მაგრამ გრძელვადიანი ცვლილებები უარყოფით ზეგავლენას ახდენს აქტივის დატვირთვის ხარისხზე. იმ გარემოებების მაგალითები, როდესაც შეიძლება აქტივების ამ ტიპის გაუფასურება მოხდეს, მოიცავს:

- (ა) თუ აქტივი აღარ გამოიყენება იმ სიხშირით, როგორითაც იგი გამოიყენებოდა მისი ექსპლუატაციაში თავდაპირველი გაშვებისას, ან, როდესაც აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა თავდაპირველად დაგეგმილთან შედარებით უფრო ხანმოკლე აღმოჩნდება, აქტივი შეიძლება გაუფასურდეს. იმ აქტივის მაგალითს, რომელიც პოტენციურად შეიძლება ამ

მაჩვენებლის შესაბამისად გაუფასურდეს, წარმოადგენს ცენტრალური კომპიუტერი, რომელიც სრულად არ გამოიყენება, ვინაიდან მრავალი გამოყენებითი პროგრამა ემიგრირებულ იქნა ან შემუშავდა სერვერების ან პერსონალური კომპიუტერის პლატფორმაზე ფუნქციონირებისათვის. აღნიშნული აქტივის მიერ მიწოდებულ მომსახურებაზე მოთხოვნის ხანგრძლივ დაცემას შეუძლია მნიშვნელოვნად შეცვალოს აქტივის გრძელვადიანი გამოყენების ხარისხი;

- (ბ) თუ აქტივი აღარ გამოიყენება იმავე მიზნით, რა მიზნითაც იგი გამოიყენებოდა მისი ექსპლუატაციაში თავდაპირველი გაშვებისას, აქტივი შეიძლება გაუფასურდეს. იმ აქტივის მაგალითს, რომელიც პოტენციურად შეიძლება ამ მაჩვენებლის შესაბამისად გაუფასურდეს, წარმოადგენს სკოლის შენობა, რომელიც უკვე დასაწყობებისათვის გამოიყენება და არა საგანმანათლებლო მიზნებისათვის.

(ე) გადაწყვეტილება, შეჩერდეს აქტივის მშენებლობა მანამდე, ვიდრე ის დასრულდება ან საექსპლუატაციო მდგომარეობამდე იქნება მიყვანილი.

მდნ. აქტივი, რომელიც არ იქნება დასრულებული, ვერ უზრუნველყოფს დაგეგმილი მომსახურების სრულყოფილად მიწოდებას. ამ ტიპის გაუფასურებული აქტივების მაგალითებში შედის:

- (ა) მშენებლობა შეჩერდა არქეოლოგიური აღმოჩენის ან გარემოს პირობების სპეციფიკის გამო, როგორცაა, მაგალითად, გადაშენების საფრთხის წინაშე მყოფი ბიოლოგიური სახეობის ბუდე; ან

- (ბ) მშენებლობა შეჩერდა ეკონომიკური ვარდნის გამო.

გათვალისწინებული იქნება ასევე გარემოებები, რამაც გამოიწვია მშენებლობის შეჩერება. თუ მშენებლობა გადაიდო, ანუ გადაიდო მშენებლობის ვადები რომელიმე კონკრეტულ თარიღამდე, მაშინ პროექტი მშენებარე და არა შეჩერებულ პროექტად განიხილება.

(ვ) შიდა ანგარიშგებაში მოცემულია ინფორმაცია, რომელიც გვიჩვენებს, რომ აქტივის მწარმოებლურობა მოსალოდნელთან შედარებით მნიშვნელოვნად გაუარესდა ან მომავალში გაუარესდება.

მდ7. შიდა ანგარიშგებებმა შეიძლება აჩვენოს, რომ აქტივი ისე ვერ ფუნქციონირებს, როგორც ეს მოსალოდნელი იყო, ან მისი მწარმოებლურობა დროთა განმავლობაში უარესდება. მაგალითად, ჯანმრთელობის დაცვის შიდა განყოფილება სოფლად მდებარე კლინიკის ფუნქციონირების თაობაზე თავის ანგარიშში მიუთითებს,

რომ კლინიკის მიერ გამოყენებული რენტგენის აპარატი გაუფასურდა, რადგან ამ აპარატის შენახვის ხარჯებმა მნიშვნელოვნად გადააჭარბა აღნიშნულისათვის ბიუჯეტში თავდაპირველად დაგეგმილ ხარჯებს.

საილუსტრაციო მაგალითები

წინამდებარე საილუსტრაციო მაგალითები დაერთვის სსზასს 21-ს, მაგრამ არ არის მისი შემადგენელი ნაწილი.

გაუფასურების ზარალის შეფასება

შენიშვნა: თუ სხვაგვარად არ არის განსაზღვრული, ქვემოთ მოყვანილ მაგალითებში იგულისხმება, რომ გაუფასურებაზე ტესტირებული აქტივის გაყიდვის დანახარგებით შემცირებული რეალური ღირებულება აქტივის გამოყენებით ღირებულებაზე ნაკლებია ან არ ექვემდებარება განსაზღვრას. შესაბამისად, აქტივის გამოყენების აღდგენითი ღირებულება მისი გამოყენებითი ღირებულების ტოლია. წინამდებარე მაგალითებში გამოყენებულია გაუფასურების წრფივი მეთოდი.

ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულების მეთოდი

ცენტრალური კომპიუტერის სიმძლავრის არაეფექტური გამოყენება

მნიშვნელოვანი გრძელვადიანი ცვლილებები გვერდითი ეფექტებით ტექნოლოგიურ გარემოში—ცენტრალური კომპიუტერის სიმძლავრის არაეფექტური გამოყენება

სმ1. 1999 წელს ქალაქ კერმანის გამგეობამ 10 მილიონი ფე-ს² ღირებულების ახალი ცენტრალური კომპიუტერი შეიძინა. კერმანის გამგეობის შეფასებით კომპიუტერის სასარგებლო მომსახურების ვადა უნდა ყოფილიყო 7 წელი და სხვადასხვა დეპარტამენტების მიერ გამოყენებული იქნებოდა ცენტრალური პროცესორის ერთეულის (ცპე) საშუალოდ 80%. ცპე-ს ზედმეტი დროის რეზერვი 20 პროცენტი, სავარაუდოდ, გამოყენებული იქნებოდა სხვადასხვა სამუშაოებისათვის დათქმული ვადების პიკის პერიოდში შესრულებისათვის. შეძენიდან რამდენიმე თვეში ცპე-ს გამოყენებამ უკვე 80% შეადგინა, თუმცა 2003 წელს 20%-მდე შემცირდა, ვინაიდან დეპარტამენტებისათვის აუცილებელი მრავალი პროგრამა გადატანილ იქნა პერსონალურ კომპიუტერებზე ან სერვერებზე. კომპიუტერი, რომელსაც შეუძლია ცენტრალური კომპიუტერის მიერ მომსახურე დარჩენილი პროგრამების მომსახურების პოტენციალის მიწოდება, ბაზარზე ხელმისაწვდომია 500,000 ფე-დ.

გაუფასურების შეფასება

სმ2. გაუფასურების მაჩვენებელს წარმოადგენს ტექნოლოგიურ გარემოში განხორციელებული მნიშვნელოვანი გრძელვადიანი ცვლილება, რასაც შედეგად მოჰყვა ცენტრალური კომპიუტერის პროგრამების სხვა პლატფორმებზე მორგება და შესაბამისად, ცენტრალური

² წინამდებარე მაგალითებში ფულადი თანხები აღინიშნება "ფულადი ერთეულებით" (ფე)

გამოყენების შემცირება (ალტერნატიულად, ასევე შეიძლება ითქვას, რომ ცენტრალური კომპიუტერის გამოყენების სიხშირის მნიშვნელოვანი შემცირება გაუფასურებაზე მიაწიწებს). გაუფასურების ზარალის დადგენისას გამოიყენება ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულების მიდგომა:

ა	შეძენის დანახარჯები, 1999	10,000,000
	დაგროვილი ცვეთა, 2003 ($\alpha \times 4 \div 7$)	5,714,286
ბ	საბალანსო ღირებულება, 2003	4,285,714
გ	ჩანაცვლების ღირებულება	500,000
	დაგროვილი ცვეთა ($\gamma \times 4 \div 7$)	285,714
დ	გამოყენების აღდგენითი ღირებულება	214,286
	გაუფასურების ზარალი (ბ - დ)	4,071,428

ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის მიერ გაწეულ მომსახურებაზე მოთხოვნის თითქმის შეწყვეტა—ცენტრალური კომპიუტერის არაფექტური გამოყენება

სმ3. 1999 წელს ქალაქ კერმანის გამგეობამ 350,000 ფე-ის ღირებულების ცენტრალური კომპიუტერის ახალი ლიცენზირებული პროგრამა შეიძინა. კერმანის გამგეობის შეფასებით, პროგრამის სასარგებლო მომსახურების ვადა უნდა ყოფილიყო 7 წელი და მას პროგრამული უზრუნველყოფიდან უნდა მიეღო ეკონომიკური სარგებელი და სასარგებლო გამოყენების პოტენციალი წრფივ საფუძველზე პროგრამის მთელი მომსახურების ვადის განმავლობაში. 2003 წლისათვის აღნიშნული პროგრამის გამოყენებამ თავდაპირველად პროგნოზირებადი მოთხოვნიდან 15%-მდე იკლო. გაუფასურებული პროგრამული უზრუნველყოფის მომსახურების დარჩენილი პოტენციალის ჩანაცვლებისათვის აუცილებელი პროგრამის ლიცენზია 70,000 ფე ღირს.

გაუფასურების შეფასება

სმ4. გაუფასურების მაჩვენებელია ტექნოლოგიური ცვლილება, რაც ცენტრალური კომპიუტერის მწარმოებლურობის დაკარგვამ გამოიწვია.

ა	შეძენის დანახარჯები, 1999	350,000
	დაგროვილი ცვეთა, 2003 ($\alpha \times 4 \div 7$)	200,000
ბ	საბალანსო ღირებულება, 2003	150,000
გ	ჩანაცვლების ღირებულება	70,000
	დაგროვილი ამორტიზაცია ($\gamma \times 4 \div 7$)	40,000
დ	გამოყენების აღდგენითი ღირებულება	30,000

გაუფასურების ზარალი (ზ - დ)

120,000

მნიშვნელოვანი გრძელვადიანი ცვლილებები, რომლებიც უარყოფითად მოქმედებს ერთეულის მიერ აქტივის დატვირთვის ხარისხზე—საწყობად გამოყენებული სკოლა

სმ5. 1997 წელს ლანდენის ოლქმა ააშენა 10 მილიონი ფე-ის ღირებულების დაწყებითი განათლების სკოლა. სკოლის სავარაუდო სასარგებლო მომსახურების ვადა შეადგენდა 50 წელს. 2003 წელს სკოლა დაიხურა, რადგან მოულოდნელად შემცირდა მოსწავლეთა რაოდენობა, რაც გამოწვეული იყო ამ რეგიონში მთავარი დამსაქმებელი ერთეულის გაკოტრებით და აქ მცხოვრები მოსახლეობის გადასვლით სხვა რეგიონებში. სკოლა გადაკეთდა საწყობად და ლანდენის ოლქში არ არსებობს იმის მოლოდინი, რომ მომავალში მოსწავლეთა რაოდენობა იმდენად გაიზრდება, რომ შენობა კვლავც სკოლად გადაკეთდეს. საწყობის, რომელსაც იგივე სასაწყობე ტევადობა გააჩნია, რაც სკოლას, მიმდინარე ჩანაცვლების ღირებულებაა 4,2 მილიონი ფე.

გაუფასურების შეფასება

სმ6. სახეზეა გაუფასურება, რადგანაც მნიშვნელოვნად შეიცვალა შენობის თავდაპირველი გამოყენების დანიშნულება და ადგილი, სადაც მოსწავლეებს ასწავლიდნენ, იქცა სასაწყობე სათავსოდ და ვითარების შეცვლა პროგნოზირებად მომავალში მოსალოდნელი არ არის. გაუფასურების ზარალი, ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულების მიდგომის გამოყენებით, შემდეგნაირად გამოიანგარიშება:

ა	ისტორიული ღირებულება, 1997	10,000,000
	დაგროვილი ცვეთა, 2003 ($ა \times 6 \div 50$)	1,200,000
ბ	საბალანსო ღირებულება, 2003	8,800,000
გ	იმავე ტევადობის სასაწყობე ნაგებობით ჩანაცვლების ღირებულება	4,200,000
	დაგროვილი ცვეთა ($გ \times 6 \div 50$)	504,000
დ	გამოყენების აღდგენითი ღირებულება	3,696,000
	გაუფასურების ზარალი (ზ - დ)	5,104,000

მნიშვნელოვანი გრძელვადიანი ცვლილებები, რომლებიც უარყოფითად მოქმედებს ერთეულის აქტივის გამოყენების ხარისხზე—მოსწავლეთა რაოდენობის შემცირების გამო ნაწილობრივ დახურული სკოლა

სმ7. 1983 წელს ლუტონის ოლქმა ააშენა 2,5 მილიონი ფე-ის ღირებულების სკოლა. ერთეულის შეფასებით სკოლა გამოყენებული იქნებოდა 40 წლის განმავლობაში. 2003 წელს მოსწავლეთა რაოდენობა 1000-დან 200-მდე შემცირდა, რაც გამოწვეული იყო, რეგიონში მთავარი დამსაქმებელი ერთეულის გაკოტრების გამო ამ რეგიონიდან მოსახლეობის მკვეთრი მიგრაციით. ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა, დაეხურა სამსართულიანი სკოლის შენობის ბოლო 2 სართული. ლუტონის ოლქში არ არსებობს იმის მოლოდინი, რომ მომავალში იმდენად გაიზრდება მოსწავლეთა რაოდენობა, რომ ზედა ორი სართული კვლავაც გაიხსნას. ერთსართულიანი სკოლის მიმდინარე ჩანაცვლების ღირებულებაა 1,3 მილიონი ფე.

გაუფასურების შეფასება

სმ8. სახეზეა სკოლის შენობის გაუფასურება, რადგან სკოლის სამი სართულიდან გამოიყენება მხოლოდ ერთი სართული, რაც გამოწვეული იყო მოსწავლეთა რაოდენობის 1000-დან 200-მდე შემცირებით. შენობის გამოყენების ხარისხის ცვლილება არსებითია და პროგნოზირებად მომავალში სავარაუდო არ არის მოსწავლეთა შემცირებული რაოდენობის კვლავ გაზრდა. გაუფასურების ზარალი ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულების მიდგომის გამოყენებით შემდეგნაირად გამოიანგარიშება:

ა	შეძენის დანახარჯები, 1983	2,500,000
	დაგროვილი ცვეთა, 2003 ($ა \times 20 \div 40$)	1,250,000
ბ	საბალანსო ღირებულება, 2003	1,250,000
გ	ჩანაცვლების ღირებულება	1,300,000
	დაგროვილი ცვეთა ($გ \times 20 \div 40$)	650,000
დ	გამოყენების აღდგენითი ღირებულება	650,000
	გაუფასურების ზარალი (ბ - დ)	600,000

აღდგენის თვითღირებულების მეთოდი

ფიზიკური დაზიანება—სასკოლო ავტობუსის დაზიანება საგზაო შემთხვევის შედეგად

სმ9. 1998 წელს ჩრდილოეთის ოლქის დაწყებითმა სკოლამ შეიძინა 200,000 ფე-ის ღირებულების სასკოლო ავტობუსი, რომელიც უფასოდ უნდა დახმარებოდა მიმდებარე სოფლებიდან მოსწავლეებს სკოლაში მოსვლასა და უკან დაბრუნებაში. სკოლის შეფასებით ავტობუსის სასარგებლო მომსახურების ვადა 10 წელი უნდა ყოფილიყო. 2003 წელს, საგზაო შემთხვევის შედეგად ავტობუსი დაზიანდა და მის საექსპლუატაციოდ ვარგის მდგომარეობაში მოყვანას 40,000 ფე დასჭირდება. რემონტი გავლენას არ მოახდენს

აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე. მსგავსი მომსახურების გასაწევად ახალი ავტობუსის ყიდვა 2003 წელს 250,000 ფედ შეიძლება.

გაუფასურების შეფასება

სმ10. სახეზეა ავტობუსის გაუფასურება, რადგან ავტობუსი საგზაო შემთხვევის შედეგად ფიზიკურად დაზიანდა. გაუფასურების ზარალი აღდგენის ღირებულების მიდგომის გამოყენებით შემდეგნაირად გამოიანგარიშება:

ა	შეძენის დანახარჯები, 1998	200,000
	დაგროვილი ცვეთა, 2003 ($\alpha \times 5 \div 10$)	100,000
ბ	საბალანსო ღირებულება, 2003	100,000
გ	ჩანაცვლების ღირებულება	250,000
	დაგროვილი ცვეთა ($\gamma \times 5 \div 10$)	125,000
დ	ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულება (დაუზიანებელ მდგომარეობაში)	125,000
	შემცირებული: აღდგენის დანახარჯებით	40,000
ე	გამოყენების აღდგენითი ღირებულება	85,000
	გაუფასურების ზარალი (ბ - ე)	15,000

ფიზიკური დაზიანება - ხანძრის შედეგად დაზიანებული შენობა

სმ11. 1984 წელს ქალაქ მურლენდის ხელმძღვანელობამ ააგო 50 მილიონი ფე-ის ღირებულების საოფისე შენობა. შენობას მომსახურება 40 წლის განმავლობაში უნდა გაეწია. 2003 წელს, გამოყენებიდან 19 წლის შემდეგ, ხანძრის შედეგად შენობის კონსტრუქციის ტექნიკურ მდგომარეობას სერიოზული პრობლემები შეექმნა. უსაფრთხოებიდან გამომდინარე, საოფისე შენობა დაიხურა და მის საექსპლუატაციო მდგომარეობამდე აღდგენას 35,5 მილიონი ფე-ის ღირებულების სამშენებლო სამუშაოების ჩატარება სჭირდება. ახალი საოფისე შენობის ჩანაცვლების ღირებულება 100 მილიონი ფე-ა.

გაუფასურების შეფასება

სმ12. სახეზეა შენობის გაუფასურება, რადგან საოფისე შენობა ხანძრის შედეგად ფიზიკურად დაზიანდა. გაუფასურების ზარალი აღდგენის ღირებულების მეთოდის გამოყენებით შემდეგნაირად გამოიანგარიშება:

ა	შეძენის დანახარჯები, 1984	50,000,000
	დაგროვილი ცვეთა, 2003 ($\gamma \times 19 \div 40$)	23,750,000
ბ	საბალანსო ღირებულება, 2003	26,250,000

გ ჩანაცვლების ღირებულება (ახალი შენობის)	100,000,000
დ დაგროვილი ცვეთა ($გ \times 19 \div 40$)	47,500,000
ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულება (დაუზიანებელ მდგომარეობაში)	52,500,000
შემცირებული: აღდგენის დანახარჯებით	35,500,000
ე გამოყენების აღდგენითი ღირებულება	17,000,000
გაუფასურების ზარალი (ზ - ე)	9,250,000

სასარგებლო ერთეულების მიდგომა

მნიშვნელოვანი გრძელვადიანი ცვლილებები, რომლებიც უარყოფითად მოქმედებს ერთეულის მიერ აქტივის გამოყენების ხარისხზე პროგნოზირებად მომავალში—ნაწილობრივ ცარიელი მაღალსართულიანი შენობა.

სმ13. 1998 წელს ორნონგის მუნიციპალიტეტის საბჭომ თავისი სარგებლობისათვის ააგო 80 მილიონი ფე-ის ღირებულების 20-სართულიანი საოფისე შენობა. შენობის სასარგებლო მომსახურების ვადა 40 წელი უნდა ყოფილიყო. 2003 წელს, ეროვნული უსაფრთხოების წესების მოთხოვნის თანახმად, პროგნოზირებად მომავალში აუცილებელი გახდა მაღალსართულიანი შენობის ბოლო ოთხი სართულის თავისუფლად დატოვება. 2003 წელს, აღნიშნული მარეგულირებელი წესის ძალაში შესვლის შემდეგ, შენობის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება წარმოადგენს 45 მილიონ ფე-ს. მსგავსი 20-სართულიანი შენობის მიმდინარე ჩანაცვლების ღირებულება 85 მილიონი ფე-ა.

გაუფასურების შეფასება

სმ4. სახეზეა შენობის გაუფასურება, რადგან შეიცვალა საოფისე შენობის გამოყენების მასშტაბი და 20 სართულიდან მხოლოდ 16 გამოიყენება, რაც გამოწვეული იყო ეროვნული უსაფრთხოების ახალი წესებით. გამოყენების მასშტაბის ცვლილება არსებითია და პროგნოზირებად მომავალში შენობის აღნიშნული სართულები (16 სართული) დარჩება დაკავებული. გაუფასურების ზარალი სასარგებლო ერთეულების მეთოდის გამოყენებით შემდეგნაირად გამოიანგარიშება:

ა შეძენის დანახარჯები, 1988	80,000,000
დაგროვილი ცვეთა, 2003 ($ა \times 15 \div 40$)	30,000,000
ბ საბალანსო ღირებულება, 2003	50,000,000
გ ჩანაცვლების ღირებულება (20-სართულიანი შენობა)	85,000,000
დაგროვილი ცვეთა ($გ \times 15 \div 40$)	31,875,000

დ ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულება მომსახურების დარჩენილ ერთეულებზე კორექტირებამდე	53,125,000
ე შენობის გამოყენების ღირებულება მარეგულირებელი წესის ძალაში შესვლის შემდეგ (დ × 16 ÷ 20)	42,500,000
ვ შენობის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება მარეგულირებელი წესის ძალაში შესვლის შემდეგ	45,000,000
გამოყენების აღდგენითი ღირებულება (ე და ვ-ს შორის უფრო მაღალი)	45,000,000
გაუფასურების ზარალი (ბ - ზ)	5,000,000

შიდა ანგარიშგების მტკიცებულება - საბეჭდი აპარატის მუშაობის მაღალი დანახარჯები

სმ15. 1998 წელს X ოლქის განათლების დეპარტამენტმა შეიძინა 40 მილიონი ფე-ის ღირებულების ახალი საბეჭდი აპარატი. დეპარტამენტის შეფასებით აპარატს სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში 40 მილიონიანი ტირაჟით უნდა დაებეჭდა წიგნები, რომლებსაც დაწყებითი კლასების მოსწავლეები 10 წელზე ხანგრძლივი დროის განმავლობაში გამოიყენებდნენ. 2003 წელს ანგარიშში მითითებულ იქნა, რომ აპარატის ერთ-ერთი ავტომატური ფუნქცია ისე ვერ ფუნქციონირებს, როგორც ეს დაგეგმილი იყო, რასაც შედეგად მოჰყვებოდა აპარატის სასარგებლო მომსახურების დარჩენილი 5-წლიანი პერიოდის განმავლობაში აპარატის წლიური წარმადობის 25%-იანი შემცირება. 2003 წელს ახალი საბეჭდი აპარატის ჩანაცვლების ღირებულება არის 45 მილიონი ფე.

გაუფასურების შეფასება

სმ16. გაუფასურებაზე მინიშნება მოცემულია შიდა ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მტკიცებულებით, რომ აპარატის საექსპლუატაციო მახასიათებლები მოსალოდნელზე უარესია. შესაბამისად, ჩანს, რომ აპარატის მომსახურების პოტენციალის ცვლილება არსებითი და გრძელვადიანი ხასიათისაა. გაუფასურების ზარალი სასარგებლო ერთეულების მიდგომის გამოყენებით შემდეგნაირად გამოიანგარიშება:

ა შეძენის დანახარჯები, 1998	40,000,000
დაგროვილი ცვეთა (ა × 5 ÷ 10)	20,000,000
ბ საბალანსო ღირებულება, 2003	20,000,000
გ ჩანაცვლების ღირებულება	45,000,000
დაგროვილი ცვეთა (გ × 5 ÷ 10)	22,500,000

დ ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულება მომსახურების დარჩენილ ერთეულებზე კორექტირებამდე	22,500,000
ე გამოყენების აღდგენითი ღირებულება(დ × 75%)	16,875,000
გაუფასურების ზარალი (ბ - ე)	3,125,000

ბასს 36-თან შედარება (2004)

სსბასს 21, ძირითადად, ეფუძნება ბასს 36-ს (2004). სსბასს 21-სა და ბასს 36-ს (2004) შორის შემდეგი ძირითადი განსხვავებებია:

- სსბასს 21 ეხება საჯარო სექტორის ერთეულების ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურებას, ხოლო ბასს 36 - მოგებაზე ორიენტირებული ერთეულების ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურებას. საჯარო სექტორის ერთეულების ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება განსაზღვრულია სსბასს 26-ით.
- სსბასს 21 არ მოიცავს ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ იმ აქტივებს, რომლებიც სსბასს 17-ის თანახმად დასაშვები ალტერნატიური მიდგომის შესაბამისად საანგარიშგებო პერიოდისათვის გადაფასებული ღირებულებით არის ასახული. ბასს 36-ის მოქმედების სფერო ასევე ვრცელდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ძირითად საშუალებებზე, რომლებიც საანგარიშგებო პერიოდისათვის გადაფასებული ღირებულებით არის ასახული.
- სსბასს 21-ის შესაბამისად, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გამოყენების ღირებულების შეფასების მეთოდი განსხვავდება, ბასს 36-ის შესაბამისად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გამოყენების ღირებულების შეფასების მეთოდისაგან. სსბასს 21 ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გამოყენების ღირებულებას სხვადასხვა მიდგომების გამოყენებით განსაზღვრავს, როგორც აქტივის მომსახურების დარჩენილი პოტენციალის დისკონტირებულ ღირებულებას. ბასს 36 ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გამოყენების ღირებულების შეფასებისათვის იყენებს აქტივიდან მისაღები მომავალი ფულადი ნაკადების დისკონტირებულ ღირებულებას.
- სსბასს 21 აქტივის საბაზრო ღირებულების ცვლილებას არ განიხილავს გაუფასურებაზე უცილობელ მინიშნებად. ბასს 36-ში საბაზრო ღირებულების მნიშვნელოვანი, მოულოდნელი ვარდნა გაუფასურების მინიმალური მინიშნებების განუყოფელი ნაწილია მაშინ, როდესაც სსბასს 21 მას მხოლოდ განმარტებით შენიშვნებში განიხილავს.
- სსბასს 21-ის თანახმად გადაწყვეტილება, შეჩერდეს აქტივის მშენებლობა მის დასრულებამდე გაუფასურების უცილობელ მინიშნებად, ხოლო აქტივის მშენებლობის განახლება - გაუფასურების ზარალის კომპენსაციის მინიშნებად განიხილება. ბასს 36-ში მოცემული არ არის აღნიშნულის ანალოგია.

- ბასს 36-ის მოქმედების სფერო არ ვრცელდება აქტივების გარკვეულ კლასებზე, რომლებიც შედის სსბასს 21-ის მოქმედების სფეროში. ეს გამონაკლისები შეეხება აქტივების იმ კლასებს, რომლებიც სხვა ფასს-ების შესაბამისად გაუფასურების განსაკუთრებულ მოთხოვნებს ექვემდებარება. აღნიშნული კლასები შედის სსბასს 21-ის მოქმედების სფეროში, ვინაიდან არ არსებობს სხვა სსბასს-ები, რომლებიც მათზე გავრცელდებოდა. აღნიშნული გამონაკლისები მოიცავს: (ა) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივები, (ბ) გადავადებული საგადასახადო აქტივები, (გ) გადავადებული შეძენის დანახარჯები, (დ) არამატერიალური აქტივები, რომლებიც წარმოიქმნება ფასს 4-ის - *სადაზღვევო ხელშეკრულებები* - მოქმედების ფარგლებში, სადაზღვევო ხელშეკრულებებში მზღვეველის სახელშეკრულებო უფლებებიდან და (ე) ფასს 5-ის - *გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები* - შესაბამისად, გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული გრძელვადიანი აქტივები (ან გამსვლელი ჯგუფები).
- სსბასს 21 შეეხება ცალკეული აქტივების გაუფასურებას. სსბასს 21-ში არ არის ბასს 36-ში განსაზღვრული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანალოგია.
- სსბასს 21 კორპორაციული აქტივების მიმართ იმავე მიდგომებს იყენებს, რასაც სხვა ნებისმიერი ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების მიმართ, ხოლო ბასს 36 - მათ განიხილავს, როგორც დაკავშირებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების ნაწილს.
- სსბასს 21-ში, ზოგიერთ შემთხვევაში, გამოყენებულია ბასს 36-საგან განსხვავებული ტერმინოლოგია. ყველაზე მნიშვნელოვანი განსხვავებაა სსბასს 21-ში გამოყენებული ტერმინები: „შემოსავალი“, „აღდგენითი ღირებულება“ და „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“. ბასს 36-ში გამოიყენება აღნიშნულის ეკვივალენტი შემდეგი ტერმინები: „ამონაგები“, „ანაზღაურებადი ღირებულება“ და „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“.

სსბასს 22—სახელმწიფო მმართველობის სექტორის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ის შესწორებებს.

სსბასს 22 - სახელმწიფო მმართველობის სექტორის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგებაში - გამოიცა 2006 წლის დეკემბერში.

მას შემდეგ სსბასს 22-ში შესწორებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ის მიხედვით:

- 2011 წლის სსბასს-ის გაუმჯობესებითი ცვლილებები (გამოქვეყნდა 2011 წლის ოქტომბერში)

სსბასს 22-ის შესწორებული პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტები	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	2011 წლის ოქტომბერი სსბასს-ის გაუმჯობესების პროექტი

2006 წლის დეკემბერი

სსბასს 22—სახელმწიფო მმართველობის სექტორის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1
მოქმედების სფერო	2–14
ანგარიშგება სეგმენტების მიხედვით... ..	7–8
ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლები	9–11
სააღრიცხვო პოლიტიკა	12–14
განმარტებები	15–22
სახელმწიფო კომერციული საწარმოები	16
სახელმწიფო მმართველობის სექტორი	17–22
საჯარო ფინანსური კორპორაციების სექტორი	19
საჯარო არაფინანსური კორპორაციების სექტორი	20–22
სააღრიცხო პოლიტიკა	23–34
შემდგომი დეზაგირება	33–34
განმარტებითი შენიშვნები	35–46
შესაბამისობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან	43–44
შესაბამისობა ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკურ საფუძვლებთან	45–46
ძალაში შესვლის თარიღი	47–48
დასკვნის საფუძველი	
მითითებები დანერგვაზე	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 22 - სახელმწიფო მმართველობის სექტორის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში - მოცემულია 1-48 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი იურიდიული ძალა გააჩნია. სსბასს 22 აღქმულ უნდა იქნეს მისი მიზნის, დასკვნის საფუძვლისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის კონტექსტში. სსბასს 3 - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები - ქმნის სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველს, დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში.

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია, განსაზღვროს ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნები, იმ მთავრობებისათვის, რომლებსაც მიღებული აქვთ გადაწყვეტილება, საკუთარ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარადგინონ ინფორმაცია სახელმწიფო მმართველობის სექტორის (სმს) შესახებ. სახელმწიფოს სმს-ის შესახებ სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნებას შეუძლია გაზარდოს ფინანსური ანგარიშგების გამჭვირვალობა და ხელი შეუწყოს სახელმწიფოს საბაზრო და არასაბაზრო საქმიანობებს შორის, ასევე ფინანსური ანგარიშგებასა და ფინანსურ ანგარიშების სტატისტიკურ საფუძვლებს შორის ურთიერთკავშირის უკეთ გაგებას.

მოქმედების სფერო

2. მთავრობა, რომელიც ამზადებს და წარადგენს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას ზუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით და, ამავედროულად, მიღებული აქვს გადაწყვეტილება, საკუთარ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში გაამჟღავნოს ფინანსური ინფორმაცია სახელმწიფო მმართველობის სექტორის შესახებ, ვალდებულია დაიცვას წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები.
3. საკუთარი მომსახურებისა და სერვისების მიწოდების დასაფინანსებლად მთავრობები სახსრებს იღებენ გადასახადებიდან, ტრანსფერებიდან და გარკვეული სახის საბაზრო და არასაბაზრო საქმიანობებიდან. თავიანთ მოქალაქეებს სხვადასხვა ერთეულების მეშვეობით ისინი აწვდიან საქონელსა და მომსახურებას. ზოგიერთი ასეთი ერთეული საკუთარი მომსახურების მიწოდებასთან დაკავშირებული საქმიანობის დასაფინანსებლად, უმთავრესად, საგადასახადო ასიგნებების ან სხვა სახელმწიფო შემოსავლიდან განხორციელებულ ტრანსფერებს ეყრდნობა, თუმცა მათ ასევე შეუძლიათ დამატებით სხვა საქმიანობებიც განხორციელონ, დამატებითი შემოსავლების მიღების მიზნით, ზოგიერთ შემთხვევაში, კომერციული საქმიანობის ჩათვლით. სხვა ერთეულები თავიანთი საქმიანობის დასაფინანსებლად სახსრების მოზიდვას, უმთავრესად, ან, მნიშვნელოვანწილად, კომერციული საქმიანობით ახორციელებენ; ასეთ ერთეულებს მიეკუთვნება სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს), რომელთა განმარტება მოყვანილია სსბასს 1-ში - *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.

4. სსბასს-ის თანახმად, სსბასს-ების შესაბამისად მომზადებული მთავრობის ფინანსური ანგარიშგება ზოგად წარმოდგენას გვიქმნის: (ა) სახელმწიფოს მიერ კონტროლირებულ აქტივებსა და მის მიერ აღებულ ვალდებულებებზე, (ბ) სახელმწიფოს მიერ გაწეული მომსახურების თვითღირებულებაზე და (გ) გადასახადებსა და ამ მომსახურების გაწევის დასაფინანსებლად მიღებულ სხვა შემოსავლებზე. ისეთი მთავრობების ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომსახურების გაწევას კონტროლირებული ერთეულების მეშვეობით ახორციელებს, მიუხედავად იმისა, იგი უმთავრესად სახელმწიფო ბიუჯეტიდან ფინანსდება თუ არა, არის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება.
5. ზოგიერთ ქვეყანაში, მთავრობის ან მისი სექტორის ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი შეიძლება ასევე მომზადდეს, ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების შესაბამისად. აღნიშნული სტატისტიკური საფუძვლები ასახავს იმ მოთხოვნებს, რომლებიც შესაბამისობაშია გაერთიანებული ერებისა და სხვა საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ შემუშავებულ „ეროვნული ანგარიშგების სისტემასთან“ (ეას 93). აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლები ორიენტირებულია სახელმწიფო მმართველობის სექტორის (სმს) შესახებ ფინანსური ინფორმაციის წარდგენაზე. სახელმწიფო მმართველობის სექტორი მოიცავს არაკომერციულ ორგანიზაციებს, რომლებიც ეწევიან არასაბაზრო საქმიანობას და თავიანთი მომსახურების მიწოდებისას უმთავრესად, სახელმწიფო ბიუჯეტის ასიგნებებს ან განაწილებებს იყენებენ (შემდგომში მოხსენიებული იქნება, როგორც არასაბაზრო ერთეულები ან საქმიანობები). ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლები შეიძლება ასევე მოიცავდეს ინფორმაციას: (ა) სახელმწიფოს კორპორაციების სექტორზე, რომელიც, უმთავრესად, საბაზრო საქმიანობებს ახორციელებს (როგორც წესი, იგი აღიწერება როგორც საჯარო ფინანსური კორპორაციების (სფკ) სექტორი და საჯარო არაფინანსური კორპორაციების (საფკ) სექტორი) და (ბ) მთლიანად საჯარო სექტორის შესახებ. სფკ და საფკ სექტორების ძირითადი მახასიათებლები წინამდებარე სტანდარტის მე-19 და მე-20 პუნქტებშია აღწერილი.
6. ფინანსურ ანგარიშგებაში კონსოლიდირდება მხოლოდ კონტროლირებული ერთეულების შესახებ ინფორმაცია. ასეთი შეზღუდვა ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკურ საფუძვლებს არ გააჩნია. ზოგიერთ ქვეყანაში მმართველობის ცენტრალური ორგანოები აკონტროლებენ რეგიონალური და ადგილობრივი

მმართველობის ერთეულებს და, შესაბამისად, მათ ფინანსურ ანგარიშგებაში კონსოლიდირდება ინფორმაცია, სახელმწიფოს მმართველობის აღნიშნული დონეების შესახებ, მაგრამ სხვა ქვეყნებში ეს ასე არ ხდება. ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების მიხედვით, ყველა ქვეყანაში სავალდებულოა ყველა დონის სახელმწიფო მმართველობის სექტორის (სმს) კონსოლიდირება, რის შედეგადაც ზოგიერთ ქვეყანაში სმს-მა შეიძლება მოიცვას ისეთი ორგანიზაციები, რომლებიც არ არიან კონსოლიდირებული ფინანსურ ანგარიშგებაში. წინამდებარე სტანდარტი ახდენს მთავრობის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების დეზაგრეგაციას. ამდენად, იგი კრძალავს სმს-ში ნებისმიერი ისეთი ერთეულის შესახებ ინფორმაციის წარდგენას, რომელიც არ იყვნენ კონსოლიდირებული მთავრობის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ანგარიშგება სეგმენტების მიხედვით

7. სსბასს 18 - *ანგარიშგება სეგმენტების მიხედვით* - მოითხოვს გარკვეული ინფორმაციის გამჟღავნებას ერთეულის მიერ მომსახურების გაწევისა და ამ საქმიანობის განხორციელებისთვის გამოყოფილი რესურსების თაობაზე, ანგარიშვალდებულებისა და გადაწყვეტილებათა მიღების მიზნით. იმ სექტორებისაგან განსხვავებით, რომლებზეც ანგარიშგება ხდება ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების თანახმად, სსბასს 18-ის მიხედვით მომზადებული ანგარიშგება არ არის დაფუძნებული საბაზრო და არასაბაზრო საქმიანობებს შორის განსხვავებაზე.
8. სახელმწიფო მმართველობის სექტორის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება არ აუქმებს სსბასს 18-ის მიხედვით სეგმენტების შესახებ განმარტებების გაკეთების საჭიროებას. ეს გამოწვეულია იმით, რომ მხოლოდ სმს-ის შესახებ ინფორმაცია არასაკმარისად დეტალურია საიმისოდ, რომ მომხმარებელმა შეძლოს ერთეულის მიერ მომსახურების მიწოდების მთავარი მიზნების მისაღწევად განხორციელებული საქმიანობის შეფასება იმ შემთხვევაში, როდესაც აღნიშნული მიზნების მიღწევა ხდება იმ ერთეულების მიერ, რომლებიც არ შედიან სახელმწიფო მმართველობის სექტორში. მაგალითად, სმს-ს სეგმენტის სახით განმარტება არ გვაწვდის ინფორმაციას, სახელმწიფოს მიერ ტელეკომუნიკაციების, ჯანდაცვისა თუ განათლების სფეროებში დასახული მიზნების მისაღწევად გაწეული საქმიანობის თაობაზე, მაშინ როცა აღნიშნული მომსახურების გაწევა ხდება სახელმწიფო კორპორაციებისა და კვაზიკორპორაციების მიერ. რამდენადაც სმს მთლიანად მთავრობის

მხოლოდ ნაწილს წარმოადგენს, მნიშვნელოვანი ინფორმაცია შეიძლება გამორჩენილი იყოს იმ შემთხვევაში, თუ მათვარობა მის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ ასახავს ინფორმაციას სემენტების შესახებ.

ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლები

9. სსბასს-ისა და ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების მიზნები ზოგიერთ ასპექტში ერთმანეთისგან განსხვავდება. სსბასს-ის თანახმად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებს წარმოადგენს გადაწყვეტილების მიღებისათვის საჭირო ინფორმაციის მიღება და ერთეულის კონტროლს დაქვემდებარებული რესურსებისათვის ანგარიშვალდებულების დემონსტრირება. ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების მიზანია ისეთი ინფორმაციის წარდგენა, რომელიც საჭიროა ფისკალური პოლიტიკის შეფასებისა და ანალიზისათვის, განსაკუთრებით კი ნებისმიერ ქვეყნის სმს-ისა და უფრო ფართო საჯარო სექტორის მიერ გაწეული საქმიანობის კუთხით. ამას გარდა, მოუხედავად იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლები შეიძლება ბუღალტრული ანგარიშგების ტერმინოლოგიით იყოს გადმოცემულია, ისინი მაინც შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავდებოდეს ფინანსური ანგარიშგების საბაზისო სისტემისაგან, რომლიდანაც ხდება სახელმწიფოს ფინანსების შესახებ სტატისტიკური მონაცემების უმეტესობის მიღება. თუმცა, სსბასს-სა და ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკურ საფუძვლებს მრავალი საერთო გააჩნია ოპერაციებისა და მოვლენების ინტერპრეტაციის დროს. მაგალითად, ორივე მათგანი აღიარებს და იყენებს ბუღალტრული ანგარიშგების დარიცხვის მეთოდს, საქმე აქვთ ერთნაირ ოპერაციებთან და მოვლენებთან და ზოგიერთი კუთხით მოითხოვს მსგავსი ტიპის ანგარიშგების სტრუქტურის გამოყენებას.
10. ზოგიერთ ქვეყანაში ფინანსურ ანგარიშგებაში სათანადო ინფორმაციის გამჟღავნება სმს-ის შესახებ შეიძლება ხელი შეუწყოს გადაწყვეტილებების მიღების პროცესს და აამაღლოს ანგარიშგების მომხმარებლებისადმი ანგარიშვალდებულება. მაგალითად, სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება ხელს უწყობს ფინანსური ანგარიშგების გამჭვირვალობის ზრდას და ეხმარება ფინანსური ანგარიშგებების მომხმარებლებს იმაში, რომ სწორი წარმოდგენა შეიქმნან:

- (ა) სმს-ის მიერ მომსახურების მიწოდებისათვის საჭირო საქმიანობის განსახორციელებლად გამოყოფილ რესურსებზე და ამ მომსახურების გაწევისას მთავრობათა საქმიანობის ფინანსურ შედეგებზე;
 - (ბ) სმს-ისა და კორპორაციების სექტორებს შორის კავშირებსა და იმ ზეგავლენაზე, რომელსაც თითოეული მათგანი ახდენს საქმიანობის მთლიან ფინანსურ შედეგზე.
11. იმ ქვეყნებში, რომლებშიც მთავრობის ფინანსური ანგარიშგება მზადდება, ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების შესაბამისად და ფართოდ ქვეყნდება, ფინანსურ ანგარიშგებაში სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება სასარგებლო კავშირს წარმოშობს სსბასს-ის შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებასა და ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებას შორის; ეს ეხმარება მომხმარებელს, ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაცია შესაბამისობაში მოიყვანოს სტატისტიკურ ანგარიშგებში მოცემულ ინფორმაციასთან. სსბასს 24-ის - ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში - შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს შედარებას საბიუჯეტო და ფაქტობრივ თანხებს შორის იმ საფუძველზე, როგორც ბიუჯეტშია. როცა სახელმწიფოს ბიუჯეტი მზადდება სმს-თვის სახელმწიფოს ბიუჯეტისაგან განცალკევებით, მაშინ სმს-ის შესახებ ფინანსური ინფორმაციის გამჟღავნება, წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, გამოდგება ისეთი შედეგებისათვის, რომელსაც აღნიშნული სსბასს-ი ითვალისწინებს.

სააღრიცხვო პოლიტიკა

12. სსბასს 3 - *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები* - მოითხოვს სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებას, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს ფინანსურ ანგარიშგებაში ისეთი ინფორმაციის წარდგენა, რომელიც დააკმაყოფილებს სხვადასხვა ხარისხობრივ მახასიათებლებს. სმს-ის შესახებ ისეთ მონაცემთა შედგენამ და წარდგენამ, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის ხარისხობრივ მახასიათებლებს და აუდიტის შესაბამის მოთხოვნებს აკმაყოფილებს, მრავალ ქვეყანაში შესაძლოა მნიშვნელოვნად გაზარდოს აუდიტორთა და ანგარიშგების შემდგენლების სამუშაოს მოცულობა. ამან შესაძლოა გაართულოს ფინანსური ანგარიშგება. კერძოდ, ეს მოსალოდნელია ისეთ ქვეყნებში, სადაც, მოცემულ ეტაპზე, არ მზადდება ისეთი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც

ემყარება სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას ან მოიცავს ამ ინფორმაციას, ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების შესაბამისად; გარდა ამისა, ზოგიერთ ქვეყანაში მომხმარებელს შეიძლება არ ესაჭიროებოდეს ფინანსური ანგარიშგება, სმს-ის შესახებ ინფორმაციის მისაღებად. ასეთ ქვეყნებში ფინანსური ანგარიშგების ფარგლებში სმს-ის შესახებ ინფორმაციის მომზადებასა და წარდგენაზე გაწეული ხარჯები შეიძლება მიღებულ სარგებელს აჭარბებდეს. ამდენად, წინამდებარე სტანდარტი ითვალისწინებს, მაგრამ არ მოითხოვს სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას. გადაწყვეტილება ფინანსურ ანგარიშგებაში სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების თაობაზე ყველა ქვეყანაში, მიიღება მთავრობის ან სხვა უფლებამოსილი ორგანოს მიერ.

13. წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება, დაცულ იქნეს ამ სტანდარტში განსაზღვრული მოთხოვნებით. ეს უზრუნველყოფს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში მოხდეს სმს-ის შესახებ სათანადო ინფორმაციის წარმოდგენა და სმს-ის მიერ დაცულ იქნეს ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივ მახასიათებლებთან შესაბამისობა, მათ შორის აღქმადობა, არსებითობა, სანდოობა და შესაძარისობა.
14. როგორც წესი, სსბასს-ი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე, თუმცა მთავრობას აქვს შესაძლებლობა, გახსნას მხოლოდ მნიშვნელოვანი ინფორმაცია მთლიანად სმს-ის თაობაზე და არა ინფორმაცია, მის მიერ კონტროლირებული ცალკეული ერთეულების თაობაზე. აქედან გამომდინარე, წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს მხოლოდ იმ მთავრობებისათვის გამოსაყენებელ მოთხოვნებს, რომლებიც ამზადებენ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, ბუღალტრული ანგარიშგების დარიცხვის მეთოდის მიხედვით, როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს-ში. ასეთ მთავრობებში შეიძლება შედიოდეს ცენტრალური მთავრობა, საშტატო/რეგიონალური და ადგილობრივი მმართველობის ორგანოები.

განმარტებები

15. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობებით:

სახელმწიფო მმართველობის სექტორი მოიცავს სახელმწიფო მმართველობის ყველა ორგანიზაციულ სტრუქტურას, როგორც ეს

განსაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკურ საფუძვლებში.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს-ები)

16. სკს-ებში შედის როგორც სავაჭრო ერთეულები, როგორცაა, კომუნალური და ფინანსური საწარმოები, მაგალითად, ფინანსური ინსტიტუტები. სკს-ები შინაარსობრივად პრაქტიკულად არ განსხვავდება იმ დაწესებულებებისაგან, რომლებიც ანალოგიურ საქმიანობას ეწევიან კომერციულ სექტორში. როგორც წესი, სკს-ების საქმიანობის მიზანია ამ მოგების მიღება, თუმცა ზოგიერთ მათგანს შეიძლება გააჩნდეს საზოგადოებრივი საქმიანობის შეზღუდული ვალდებულება, რომლითაც მათ მოეთხოვებათ, მოსახლეობა და ორგანიზაციები უზრუნველყონ პროდუქციით და მომსახურების უფასოდ ან მნიშვნელოვნად შემცირებული ფასით.

სახელმწიფო მმართველობის სექტორი

17. ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკურ საფუძვლებში მოყვანილი განმარტების თანახმად, სახელმწიფო მმართველობის სექტორი აერთიანებს სკს, სფკ და საფკ სექტორებს. სტატისტიკური ანალიზის მიზნებისათვის, შესაძლებელია აღნიშნულ სექტორებში შემავალი სხვა ქვეჯგუფების გამოყოფა.
18. ეას 93 -ში (და მის განახლებულ ვერსიებში) სმს განმარტებულია, როგორც სექტორი, რომელიც შედგება: (ა) ყველა ცენტრალური, რეგიონალური და ადგილობრივი მმართველობითი ორგანოსაგან, (ბ) სოციალური უზრუნველყოფის ფონდებისაგან მმართველობის ყველა დონეზე და (გ) სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოების კონტროლირებული არასაბაზრო არაკომერციული დაწესებულებებისაგან. ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების თანახმად, სახელმწიფო მმართველობის სექტორი მოიცავს სახელმწიფოს ფუნქციონირებასთან დაკავშირებულ ძირითად საქმიანობებს და, როგორც წესი, იმ რეზიდენტ არასაბაზრო არაკომერციული ორგანიზაციებს, რომელთა საქმიანობაც, უმთავრესად, სახელმწიფოსა და სახელმწიფო სტრუქტურების მიერ ფინანსდება. ამ ორგანიზაციების საქმიანობა, ძირითადად, ასიგნებების, გადასახადების ტრანსფერების, სახელმწიფო კორპორაციების დივიდენდების, სხვა

შემოსავლებისაგან და აღებული ვალდებულებებიდან ფინანსდება. როგორც წესი, სმს-ი მოიცავს აღმასრულებელი ხელისუფლების ორგანოებს, სასამართლო ორგანოებს, სახელმწიფო, საგანმანათლებლო დაწესებულებებს, ჯანდაცვის ორგანოებს და სახელმწიფო სექტორის სხვა უწყებებს. სმს არ მოიცავს სფკ-ს ან საფკ-ს. სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება მოხდება იმ ქვეყნებში, რომლებშიც სსბასს-სა და ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკურ საფუძვლებს შორის ურთიერთკავშირის გამყარება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთათვის სასარგებლოდ და მნიშვნელოვნად მიიჩნევა. მთავრობებმა, რომლებიც მიიღებენ გადაწყვეტილებას, მოახდინონ სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება, უნდა უზრუნველყონ, რომ სმს-ის შესახებ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია შეესატყვისებოდეს ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლებისთვის მოცემულ ქვეყანაში მიღებულ სმს-ის განმარტებას და მასთან დაკავშირებულ ნებისმიერ ინტერპრეტაციას.

სახელმწიფო ფინანსური კორპორაციების (სფკ) სექტორი

19. სფკ-ის სექტორი მოიცავს სახელმწიფოს მიერ კონტროლირებულ რეზიდენტ ფინანსურ კორპორაციებს, კვაზიკორპორაციებს და არაკომერციულ ორგანიზაციებს, რომელთა უმთავრეს საქმიანობას წარმოადგენს ფინანსური შუამდგომლობა და ბაზრისათვის ფინანსური მომსახურების გაწევა. ამავე სექტორს განეკუთვნება სახელმწიფოს მიერ კონტროლირებული ბანკები, მათ შორის ცენტრალური ბანკები და სხვა სამთავრობო საფინანსო ორგანიზაციები, რომლებიც თავიანთ საქმიანობას საბაზრო პრინციპებით ახორციელებენ.

სახელმწიფო არაფინანსური კორპორაციების (საფკ) სექტორი

20. სახელმწიფო ფინანსური კორპორაციების სექტორი მოიცავს სახელმწიფოს მიერ კონტროლირებულ რეზიდენტ არაფინანსურ კორპორაციებს, კვაზიკორპორაციებს და არაკომერციულ დაწესებულებებს, რომლებიც აწარმოებენ პროდუქტს ან ეწევიან არასაფინანსო მომსახურებას ბაზრისთვის. ამავე სექტორს განეკუთვნება ისეთი ერთეულები, როგორებიცაა სახელმწიფო საკუთრებაში მყოფი კომუნალური და სხვა ერთეულები, რომლებიც ეწევიან პროდუქციის ან მომსახურების ყიდვა-გაყიდვას.
21. ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლები მოიცავს შემდეგ განმარტებებს:

- (ა) კორპორაციები – იურიდიული პირები, რომლებიც ბაზარზე რეალიზაციის მიზნით აწარმოებენ პროდუქციას და ეწევიან მომსახურებას;
 - (ბ) კვაზიკორპორაციები – ეს სტრუქტურები არ არიან იურიდიული პირები და არც კანონმდებლობით დადგენილი სხვა რაიმე ორგანიზაციული ფორმის მქონე ერთეულები, მაგრამ ფუნქციონირებენ როგორც კორპორაციები; და
 - (გ) არაკომერციული ინსტიტუტები – იურიდიული პირები ან სხვა ფორმის ერთეულები, რომლებიც აწარმოებენ ან ავრცელებენ პროდუქციას და მომსახურებას, მაგრამ ფინანსურ მოგებას არ იღებენ მათი მაკონტროლებელი ერთეულისათვის.
22. სახელმწიფო კომერციულ საწარმოებს (სკს), როგორც ეს განმარტებულია წინამდებარე სტანდარტში, გააჩნიათ სახელმწიფო კორპორაციის ან კვაზიკორპორაციის მსგავსი მახასიათებლები, რაც განმარტებულია ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკურ საფუძვლებში. თუმცა, სკს-ებისა და სფკ-ის და საფკ-ის სექტორებს შორის შეიძლება არ არსებობდეს სრული შესატყვისობა. მაგალითად, სკს, რომელიც არ არის რეზიდენტი საწარმო, არ კლასიფიცირდება, როგორც სფკ ან საფკ.

საადრიცხო პოლიტიკა

23. სმს-ის შესახებ ფინანსური ინფორმაციის გამჟღავნება შესაძლებელია სახელმწიფოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენისათვის მიღებულ საადრიცხო პოლიტიკასთან შესაბამისობაში, გარდა იმ შემთხვევებისა, რომლებზეც ვრცელდება 24-ე და 25-ე პუნქტებში მოცემული მოთხოვნები.
24. სმს-ის შესახებ ფინანსური ინფორმაციის წარდგენისას ერთეულებმა არ უნდა გამოიყენონ სსბასს 6-ის - *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგებები* - მოთხოვნები სფკ-ს და საფკ-ს სექტორებისადმი.
25. სმს-მ უნდა აღიაროს მის მიერ სფკ-ის და საფ-ის სექტორებში განხორციელებული ინვესტიცია აქტივის სახით და ანგარიშგებაში აღრიცხოს ინვესტიციები ობიექტების წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებით.
26. წინამდებარე სტანდარტი ეფუძნება შეხედულებას, რომ იმ მთავრობის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც

იღებს სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების გადაწყვეტილებას, დეზაგრეგირებულ უნდა იქნეს, რათა სმს წარდგენილ იქნეს, როგორც სახელმწიფოს ერთ-ერთი სექტორი, ანგარიშვალდებული ერთეულის სახით. შესაბამისად, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებისას გამოყენებულ იქნეს იგივე განმარტებები და იგივე აღიარების, შეფასებებისა და წარდგენის მოთხოვნები, რომლებიც გამოიყენება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, გარდა ერთი გამონაკლისისა. ეს გამონაკლისი მდგომარეობს იმაში, რომ სსბასს 6-ის მოთხოვნები არ გამოიყენება სფკ-ის და საფკ-ის სექტორებს შორის ურთიერთმიმართებაში.

27. სსბასს 6 ითხოვს, რომ მაკონტროლებელმა ერთეულებმა მოამზადონ ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც კონტროლირებულ ერთეულებს სტრიქონების მიხედვით აკონსოლიდირებს. სსბასს 6-ში ასევე მოცემულია: (ა) საჯარო სექტორისადმი გამოსაყენებელი კონტროლის ცნების დეტალური განხილვა და (ბ) მითითებები იმის განსასაზღვრად, თუ რამდენად შეესაბამება არსებული კონტროლი ფინანსური ანგარიშგების მიზნებს. სსბასს 6-ის მოთხოვნათა შესაბამისად, სფკ-ის და საფკ-ის სექტორებში შემავალი ერთეულები, როგორც ეს განსაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკურ საფუძვლებში, რომლებიც სახელმწიფოს კონტროლირებულ ერთეულებს წარმოადგენენ, კონსოლიდირებიან მთავარობის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

28. ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება ასახავს სმს-ის ზემოქმედებას მთლიან საჯარო სექტორზე და ეას 93-ს (და მის განახლებული ვერსიების) კონტექსტში – მთლიან, ეროვნულ ეკონომიკაზე. აღნიშნული მიდგომის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლები მოითხოვს, რომ სმს-ის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავდეს აღნიშნული სექტორის ფარგლებს გარეთ არსებულ ერთეულებსაც, როგორც სხვა სექტორებში განხორციელებულ ინვესტიციას. ამასთან, ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების თანახმად, სმს-ის მიერ სხვა სექტორების ერთეულებთან შესრულებული ოპერაციები არ გამოირიცხება მთავარობის მიერ განხორციელებული ოპერაციების შესახებ ანგარიშგებიდან ან ნებისმიერი სხვა მსგავსი ანგარიშგებიდან.

29. სსბასს 6-ის კონსოლიდირების მოთხოვნის გამოყენება სმს-თან მიმართებაში, სავარაუდოდ, გამოიწვევდა მთავარობის

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ხელახალ წარდგენას და არა სმს-ის ფინანსური ანგარიშგების.

30. ამდენად, ფინანსურ ანგარიშგებაში სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებისას სმს-ში შემავალ ერთეულებს შორის განხორციელებული ოპერაციები და სალდოები. სსბასს 6-ის თანახმად, გამოირიცხება. თუმცა, სმს-ისა და სხვა სექტორებში შემავალ ერთეულებს შორის განხორციელებული ოპერაციებისა და სალდოების გამორიცხვა არ ხდება.
31. წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნით, რომ სმს სექტორმა მის მიერ სფვ ან საფვ სექტორში შემავალ ერთეულებში განხორციელებული ინვესტიციები უნდა აღიაროს ამ ერთეულების წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებით, ეს უზრუნველყოფს იმას, რომ სმს-ზე გამჟღავნებული ინფორმაცია ასახავს დეზაგრეგირებულ ინფორმაციას, რომელიც წარდგენილია მთავრობის იმ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლის ნაწილსაც წარმოადგენს ეს სმს. იმის გათვალისწინებით, რომ სმს წარმოადგენს მთავრობის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების დეზაგრეგაციას, აღნიშნულ ორგანიზაციათა წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებაში ცვლილებების აღიარება მოხდება იმავენაირად, როგორც ისინი აღიარდება მთავრობის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში
32. ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად, ყველა აქტივი და ვალდებულება (გარდა სესხებისა) ყოველ ანგარიშგების დღეს გადაფასებულ უნდა იქნეს, საბაზრო ღირებულების გათვალისწინებით. სსბასს-ები შეფასებისადმი ითვალისწინებს სხვადასხვა მოთხოვნებს და მოითხოვს ზოგიერთი კლასის სახის აქტივები და ვალდებულებები აღრიცხოს თვითღირებულებითა ან მიმდინარე ღირებულებით. მოცემული სტანდარტები არ მოითხოვს ყველა აქტივისა და ვალდებულების გადაფასებას საბაზრო ღირებულებით; შესაბამისად, აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასება სმს-ის შესახებ ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის გამჟღავნებისას, მათ შორის სფვ ან საფვ სექტორში განხორციელებული ინვესტიციების შეფასება, შესაძლოა განსხვავდებოდეს იმ შეფასების მეთოდებისაგან, რომლებიც მიღებულია ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების მიერ.

შემდგომი დეზაგრეგაცია

33. ზოგიერთ ქვეყანაში რეგიონალური და/ან ადგილობრივი მმართველობები შეიძლება კონტროლდებოდეს ცენტრალური

მთავრობის ორგანოების მხრიდან და, შესაბამისად, ცენტრალური მთავრობის ორგანოს ფინანსურ ანგარიშგებაში კონსოლიდირდება მმართველობის სხვადასხვა დონეები. იმ შემთხვევაში, თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში კონსოლიდირებულია ხელისუფლების სხვადასხვა დონეები, მაშინ ხელისუფლების ყოველ დონეზე სმს-ის შესახებ ინფორმაციის ცალკე გამჟღავნებისათვის შესაძლებელია კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემდგომი დეზაგრეგაციის განხორციელება, წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნათა შესაბამისად.

34. წინამდებარე სტანდარტი არ მოითხოვს ასეთ დეზაგრეგაციას. თუმცა, ის შესაძლოა წარდგენდეს იქნეს მომხმარებელთა დასახმარებლად, რათა მათ უკეთ აღიქვან ფინანსურ ანგარიშგებაში კონსოლიდირებული სახელმწიფო ხელისუფლების სხვადასხვა დონეზე სახელმწიფო მმართველობის სექტორების საქმიანობებს შორის ურთიერთკავშირი, ასევე, მოცემულ ქვეყანაში, ფინანსურ ანგარიშგებასა და ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკურ საფუძვლებს შორის არსებული ურთიერთკავშირი.

განმარტებითი შენიშვნები

35. სმს-თან მიმართებით გამჟღავნებული ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს, სულ მცირე შემდეგ საკითხებს:
- (ა) აქტივებს მთავარი კლასების დეტალიზაციით, რომლებშიც სხვა სექტორებში განხორციელებული ინვესტიციები ცალკეა ნაჩვენები;
 - (ბ) ვალდებულებებს მთავარი კლასების დეტალიზაციით;
 - (გ) წმინდა აქტივებს/კაპიტალს;
 - (დ) გადაფასებით მიღებულ მთლიან ნაზარდ ზრდას და შემცირებას და წმინდა აქტივებში/კაპიტალში პირდაპირ აღიარებული შემოსავლისა და დანახარჯების სხვა მუხლებს;
 - (ე) შემოსავლებს მთავარი კლასების დეტალიზაციით;
 - (ვ) დანახარჯებს მთავარი კლასების დეტალიზაციით;
 - (ზ) ნამეტს ან დეფიციტს;
 - (თ) ფულადი სახსრების ნაკადებს საოპერაციო საქმიანობიდან დეტალიზაციით;
 - (ი) ფულადი სახსრების ნაკადებს საინვესტიციო საქმიანობიდან; და
 - (კ) ფულადი სახსრების ნაკადებს საფინანსო საქმიანობიდან.

**სმს-ის შესახებ გასამჟღავნებელი ინფორმაციის წარდგენის ფორმა
უნდა განსხვავდებოდეს სსბასს-ის შესაბამისად მთავრობის მიერ
მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისაგან.**

36. სსბასს 1 განსაზღვრავს (დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით მომზადებულ) ფინანსურ ანგარიშგებათა მთელ კომპლექტს, როგორებიცაა: ფინანსური მდგომარეობის, ანგარიშგება, ფინანსური შედეგების, ანგარიშგება წმინდა აქტივებშიკაპიტალში ცვლილებების, ანგარიში, ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ანგარიში, სააღრიცხვო პოლიტიკა და ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები.
37. წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლების, ხარჯებისა და ფულადი სახსრების ნაკადების მთავარი კლასებისა და სახეების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას. წინამდებარე სტანდარტი არ ადგენს წესს, რომლითაც უნდა მოხდეს სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება. მთავრობას, რომელიც გადაწყვეტილებას მიიღებს, რომ სმს-ის შესახებ ინფორმაცია გაამჟღავნოს წინამდებარე სტანდარტის თანახმად, შეუძლია ინფორმაციის გამჟღავნება: (ა) შენიშვნებისა და განმარტებების სახით, (ბ) ცალკე სვეტებში საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან (გ) სხვა ისეთი გზით, რომელიც მისაღებია მოცემული ქვეყნისათვის. ამასთან, სმს-ის შესახებ გასამჟღავნებელი ინფორმაციის წარდგენა უნდა მოხდეს ისეთნაირად, რომ იგი არ გამოირჩეოდეს სსბასს-ის თანახმად მთავრობის მიერ მომზადებული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისაგან.
38. იმისათვის, რომ მომხმარებელმა შეძლოს აღიქვას და გაიგოს სმს-ის თაობაზე ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებულ ინფორმაციასა და მთავრობის საქმიანობას შორის ურთიერთკავშირი, ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლები მოითხოვს მთლიანი სახელმწიფო დანახარჯების დეზაგრეგაციას და მათ დეტალიზაციას ან დანახარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ან „სახელმწიფოს ფინანსების ფუნქციების კლასიფიკაციის“ (სფკ - COFOG) მიხედვით. წინამდებარე სტანდარტი ინფორმაციის წარმდგენი ერთეულების მიერ არ ითხოვს და არც კრძალავს სმს-ის შესახებ, ისეთი ინფორმაციის გამჟღავნებას, რომელიც კლასიფიცირებული იქნება ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ან „სახელმწიფოს ფინანსების ფუნქციების კლასიფიკაციის“ (სფკ - COFOG) შესაბამისად. ზოგიერთ ქვეყანაში სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებისათვის გამოყენებული ფუნქციონალური კლასიფიკაცია შეიძლება იდენტური იყოს სსბასს 18-ის მიხედვით აღიარებული კლასიფიკაციისა.

39. ერთეულებს წარდგენილი ინფორმაციის შინაარსის მომხმარებლების მიერ უკეთ გაგებისათვის შეუძლიათ გამჟღავნონ ნებისმიერი დამატებითი ინფორმაცია.
40. ერთეულებმა, რომლებიც ემზადებიან სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებისათვის, უნდა წარადგინონ ინფორმაცია, სმს-ში შემავალი მნიშვნელოვანი კონტროლირებული ერთეულების თაობაზე და წინა საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ მათში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილების შესახებ. მათ ასევე უნდა წარმოადგინონ განმარტება იმის თაობაზე, თუ რატომ მოხდა სმს-ში შემავალი ისეთი ერთეულის ამოღება, რომელიც ადრე შედიოდა სმს-ში.
41. წინამდებარე სტანდარტი ითხოვს, რომ იმ ერთეულებმა, რომლებიც გადაწყვეტენ სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას, წარადგინონ სმს-ში შემავალი მნიშვნელოვანი კონტროლირებული ერთეულების ჩამონათვალი. სსბასს 6 მოითხოვს, რომ ერთეულებმა, რომლებიც ამზადებენ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, წარადგინონ იმ მნიშვნელოვანი კონტროლირებული ერთეულების ჩამონათვალი, რომლებიც ჩართულია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ინფორმაციის გამჟღავნებამ იმის თაობაზე, თუ სსბასს 6-ის თანახმად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში გაერთიანებული ერთეულებიდან, რომელიც მიეკუთვნება სმს-ს, მომხმარებელს დაეხმარება მთავრობასა და მისი სმს-ის შესახებ არსებულ ინფორმაციას შორის ურთიერკავშირის გაგებასა და თვით სმს-ის შესახებ ინფორმაციის უკეთ აღქმაში.
42. ანალოგიურად, სმს-ში შემავალ კონტროლირებულ ერთეულებში მომხდარი ცვლილებების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება მომხმარებელს საშუალებას მისცემს, ხანგრძლივი დროის განმავლობაში თვალყური ადევნოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და სმს-ის შესახებ ინფორმაციის ურთიერთკავშირს.

შესაბამისობა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან

43. სმს-ის შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაცია უნდა შეესაბამებოდეს მთავრობის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციას, აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების თითოეულ შესაბამის მუხლზე გაკეთებული კორექტირებული სიდიდეების მითითებით.
44. წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ სმს-თან დაკავშირებით გამჟღავნებული თანხები უნდა ედრებოდეს მთავრობის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ შესაბამის თანხებს. ერთეულებმა ცალ-ცალკე უნდა წარადგინონ იმ აქტივების თანხის კორექტირება, რომელიც ინვესტირებულია 23-ე პუნქტში განმარტებული სფკ-ისა და საფკ-ის სექტორებში და ცალკე

გამჟღავნებული თითოეული მუხლის კორექტირებები, 35-ე პუნქტის შესაბამისად. ამასთან, ერთეულებს შეუძლიათ, თუმცა არ მოეთხოვებათ, ცალკე გაამჟღავნონ ინფორმაცია სფკ-ის და საფკ-ის სექტორებთან დაკავშირებული თითოეული მუხლის კორექტირების სიდიდეებზე. ეს შეთანხმება მთავრობას საშუალებას მისცემს, უკეთ შეასრულოს თავისი ანგარიშგების წარდგენის მოვალეობა, სმს-ისათვის განკუთვნილი თითოეული მუხლის თანხებისა და მთავრობის ანგარიშგებაში ასახული შესაბამისი მუხლის მთლიან თანხებთან ურთიერთკავშირის დემონსტრირებით.

შესაბამისობა ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკურ საფუძვლებთან

45. ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლები და სსბასს ბევრ მსგავსებას ავლენენ კონკრეტული ოპერაციებისა და მოვლენებისადმი მიდგომაში, თუმცა მათ შორის განსხვავებებიცაა. მაგალითად, გარდა 32-ე პუნქტში მოყვანილი აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასების მეთოდებში არსებული განსხვავებისა, ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლები დივიდენდს მიიჩნევს დანახარჯად, მაშინ, როცა სსბასს მას მესაკუთრის სასარგებლოდ გადახდილ თანხებს აკუთვნებს. ასევე, ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლები, ფინანსური ინფორმაციის წარდგენისას, ერთმანეთისგან განასხვავებს ოპერაციებს და სხვა ეკონომიკურ ნაკადებს, რათა ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახოს ის ინფორმაცია, რომელიც მოცემულ მომენტში კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ აისახება. გარდა ამისა, ფოკუსირებას ახდენს ფისკალური პოლიტიკის ანალიზის განხორციელებისათვის აუცილებელ ისეთ კონკრეტულ მაჩვენებელზე, როგორიცაა: წმინდა კრედიტები/სესხები და ფულადი სახსრების პროფიციტი/დეფიციტი.
46. წინამდებარე სტანდარტი არ მოითხოვს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში სმს-ის შესახებ მოცემული ინფორმაციისა და ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების შესაბამისად გამჟღავნებული ინფორმაციის შეჯერებას. ეს განპირობებულია ყველა ქვეყანაში ასეთი მოთხოვნის პრაქტიკულ რეალიზაციასთან დაკავშირებულ სირთულეებთან და დანახარჯების-სარგებლის თანაფარდობასთან. მეორე მხრივ, ასეთი შეჯერების ჩართვა ანგარიშგებაში განმარტებითი შენიშვნების სახით არ იკრძალება.

ძალაში შესვლის თარიღი

47. ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ყოველწლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც იწყება 2008 წლის 1 იანვრიდან, თუმცა რეკომენდებულია მისი უფრო ადრეული გამოყენება. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტს გამოიყენებს 2008 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის, მან ამ ფაქტის შესახებ უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია.
48. როდესაც ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის გადადის სსბასს-ით განსაზღვრულ, დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებულ აღრიცხვაზე, ზემოთ მითითებული თარიღის შემდეგ, მაშინ ერთეულის მიერ ყოველწლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება გავრცელდება ერთეულის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებებზე, რომლებიც მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის დანერგვის დღიდან ან მის შემდგომ პერიოდებს.

დასკვნის საფუძველი

წინამდებარე დასკვნის საფუძველი სსბასს 22-ს თან ერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს მის ნაწილს.

შესავალი

- დს1. „ეროვნული ანგარიშთა სისტემა“ (ეას 93) (და მისი განახლებული ვერსიები), სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის სახელმძღვანელო 2001 (GFSM) და ევროპის ანგარიშთა სისტემა 1995 (ეას 1995) მოითხოვს მთავრობის მიერ სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამოქვეყნებას ფინანსურ ანგარიშგებაში. სტატისტიკის მიზნებისათვის სმს განმარტებულია, როგორც სექტორი, რომელიც შედგება სახელმწიფოს მიერ კონტროლირებული ერთეულებისაგან, რომლებიც, უმთავრესად, არასაბაზრო საქმიანობას ეწევიან. ზოგჯერ სმს-ს განმარტავენ, როგორც ისეთი ერთეულებისაგან შემდგარ სექტორს, რომელთათვისაც სახელმწიფოს მთავარი ფუნქციების შესრულება საქმიანობის ძირითად ნაწილს წარმოადგენს.
- დს2. ამჟამად არსებული სსბასს ერთეულებისაგან არ მოითხოვს მათ ფინანსურ ანგარიშგებაში სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას. სსბასს მათგან მოითხოვს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, რომელიც მოიცავს ინფორმაციას, ანგარიშვალდებული ერთეულების კონტროლს დაქვემდებარებული ყველა რესურსის შესახებ და ადგენს წესებს ყველა კონტროლირებული ერთეულის კონსოლიდირებისათვის. სსბასს 18 - *სეგმენტის ანგარიშგება* - ერთეულებისაგან ასევე მოითხოვს სეგმენტების დადგენას და ამ სეგმენტების შესახებ ინფორმაციის წარდგენას.
- დს3. ზოგიერთი სახელმწიფო ამზადებს, წარადგენს და ფართო საზოგადოებისათვის აქვეყნებს როგორც ფინანსურ ანგარიშგებას, ასევე საჯარო სექტორის ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ საჯარო სექტორის ფინანსურ მაჩვენებლებს და საქმიანობის შედეგებს.
- დს4. სსბასსკ მხარს უჭერს სსბასს-ის კონვერგენციას ანგარიშგების სტატისტიკურ საფუძვლებთან, სადაც ეს მიზანშეწონილად მიიჩნევა. სტატისტიკურმა საზოგადოებამ მხარი დაუჭირა სსბასსკ-ის მიერ ისეთი სსბასს-ის სტანდარტის შემუშავებას, რომელიც სმს-ის შესახებ ინფორმაციის წარდგენას მთავრობის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ფარგლებში აღიქვამს, როგორც კონვერგენციის სტიმულირების საშუალება.
- დს5. სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებამ შეიძლება სასარგებლო ინფორმაცია მიაწოდოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს, განსაკუთრებით ისეთ ქვეყნებში, რომლის ფარგლებშიც ცენტრალური ან ხელისუფლების სხვა დონის ორგანოები ერთდროულად აქვეყნებენ: (ა) ფინანსურ ანგარიშგებას სსბასს-ის მიხედვით, ასევე (ბ)

ფინანსურ ინფორმაციას, ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების თანახმად. სსპას ასევე იზიარებს იმ შეხედულებას, რომ ასეთი ინფორმაციის გამჟღავნებამ შეიძლება ხელი შეუწყოს მომხმარებლების მიერ მთავრობის საბაზრო და არასაბაზრო საქმიანობებს შორის ურთიერთდამოკიდებულების უკეთ გაგებას. თუმცა, სსპასსკ-ი დარწმუნებული არ არის იმაში, რომ ასეთი გამჟღავნების შედეგად მიღებული სარგებელი მნიშვნელოვნად აღემატება დანახარჯებს იმ ქვეყნებში, რომლებშიც ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების თანახმად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება სისტემატურად არ მზადდება და არ ხდება მისი საზოგადოებისთვის ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფა. შესაბამისად, ასეთი ინფორმაციის გამჟღავნება სავალდებულო არ არის.

დს6. წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს იმ მოთხოვნებს, რომლებიც მხოლოდ მთავრობებმა უნდა გაითვალისწინონ. ეს განპირობებულია იმით, რომ სმს-ის შესახებ მნიშვნელოვანი ინფორმაციის გამჟღავნება შესაძლებელია მთავრობისათვის ზოგიერთ ქვეყანაში რეგიონალური და/ან ადგილობრივი ხელისუფლება შეიძლება კონტროლდებოდეს ცენტრალური ორგანოების მიერ. ასეთ შემთხვევაში შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების შემდგომი დეზაგრეგირება, სმს-ის შესახებ ინფორმაციის ცალკე გამჟღავნების მიზნით სახელმწიფო ხელისუფლების თითოეული დონისათვის. ასეთი გამჟღავნება, სავარაუდოდ, ხელს შეუწყობს მომხმარებლებს მმართველობის თითოეულ დონეზე სმს-ის საქმიანობებს შორის ურთიერთდამოკიდებულების უკეთ გაგებაში. თუმცა, ზოგიერთ ქვეყანაში ასეთი გამჟღავნება შეიძლება დამატებითი ტვირთი გახდეს ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემისა და მონაცემთა შეგროვებასა და აგრეგაციაზე პასუხისმგებელ პირებისათვის. ამასთან, ცხადად არ არის გამოკვეთილი, აღემატება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მიერ ასეთი გამჟღავნებიდან მიღებული სარგებელი მასზე გაწეულ დანახარჯებს. აქედან გამომდინარე, წინამდებარე სტანდარტი იმ ერთეულებისაგან, რომლებიც იღებენ გადაწყვეტილებას, გაამჟღავნონ ინფორმაცია სმს-ის შესახებ, არ მოითხოვს, რომ მათ ცალკე ასევე გაამჟღავნონ ინფორმაცია სმს-ის შესახებ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ხელისუფლების თითოეული დონისათვის. მიუხედავად ამისა, ასეთი ინფორმაციის გამჟღავნება არც იკრძალება.

კონსოლიდირება და დეზაგრეგირება

დს7. ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკურ საფუძვლებს და სსპასს ბევრი მსგავსება გააჩნიათ კონკრეტული ოპერაციებისა და მოვლენების ინტერპრეტაციისას, თუმცა მათ შორის განსხვავებებიცაა. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლები:

- (ა) მოითხოვს, რომ ყველა აქტივი და ვალდებულება (გარდა სესხებისა) გადაფასებულ იქნეს საბაზრო ღირებულებით ყოველი ანგარიშგების თარიღისათვის. სსბასს ადგენს სხვადასხვა მოთხოვნებს შეფასებისათვის და უშვებს, რომ კონკრეტული კლასის აქტივები და ვალდებულებები აღირიცხოს ან თვითღირებულებით ან მიმდინარე ღირებულებით;
 - (ბ) დივიდენდებს მიიჩნევს დანახარჯად, მაშინ, როცა სსბასს მათ განიხილავს, როგორც გადახდად;
 - (გ) ფინანსური ინფორმაციის წარდგენისას ერთმანეთისაგან განასხვავებს ოპერაციებს და სხვა ეკონომიკურ ნაკადებს; სსბასს ამ ეტაპზე მსგავს განსხვავებებს არ აკეთებს;
 - (დ) ყურადღებას ამახვილებს იმაზე, რომ სმს-ისა და საჯარო სექტორის სხვა სეგმენტების შესახებ ფინანსური ინფორმაციის წარდგენა მოხდეს, როგორც ცალ-ცალკე კომპონენტებისა და, ამ კონტექსტში, ითვალისწინებს აღიარებისა და შეფასების იმავე წესებს, რომლებიც მიღებულია ეკონომიკის დანარჩენი ნაწილის წარსადგენად, ერთობლივ მაკროეკონომიკურ მაჩვენებლებთან შესაბამისობის მიზნით. ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების თანახმად, სმს-თვის მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს იმ საფკ-ების კონსოლიდაციას, რომლებიც კონტროლდება სახელმწიფოს მიერ და აწარმოებენ პროდუქციისა და მომსახურების ყიდვა-გაყიდვას და სფკ-ებს, როგორცაა, მაგალითად, ბანკები. სსბასს კონცეტირებულია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომლებიც წარადგენენ ფინანსურ ინფორმაციას, ორგანიზაციის მიერ კონტროლირებული ყველა აქტივის, ვალდებულების, შემოსავლების, ხარჯებისა და ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ;
- დს8. წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება წარმოადგენდეს მთავრობის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების დეზაგრეგირებას. ეს არის სსბასს 18-ის შესაბამისად აღიარებული მიდგომის ანალოგი, ინფორმაციის სეგმენტების მიხედვით გამჟღავნებასთან დაკავშირებით. შესაბამისად, სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების მომზადებისას გამოყენებულ უნდა იქნეს იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა, რაც გამოყენებულია კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისათვის, გარდა ერთი გამონაკლისისა, რომელიც ქვემოთ შენიშვნის სახით არის მოყვანილი.
- დს9. ფინანსურ ანგარიშგებაში სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებისას სსბასს 6-ის მოთხოვნები არ უნდა გავრცელდეს სფკ-ებსა და საფკ-ებზე. ეს განპირობებულია იმით, რომ სსბასს 6-ის

გამოყენება სფვ და საფვ სექტორებისათვის აუცილებელს გახდიდა მთავრობის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ხელახალ წარდგენას და არა სმს-ის ფინანსური ანგარიშგებისას. ეს წინააღმდეგობაში მოვიდოდა სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნებთან, როგორც დამაკავშირებელ ხიდთან, სსბასს-ის შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებასა და ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების თანახმად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებას შორის.

ანგარიშგება სეგმენტების მიხედვით

დს10. სსბასს 18 მოითხოვს ერთეულის მიერ დასახული მიზნების მიღწევის, საქმიანობის შედეგებისა და გადაწყვეტილებების მიღების შესაფასებლად, გარკვეული ინფორმაციის ცალკე გამჟღავნებას, მნიშვნელოვანი საქმიანობის სახეების ან საქმიანობათა ძირითადი ჯგუფების მიხედვით. სსბასს 18 არ განასხვავებს გაცვლით და არაგაცვლით ოპერაციებსა და მოვლენებს ან სახელმწიფოს საბაზრო და არასაბაზრო საქმიანობებს. ნაცვლად ამისა, სსბასს 18 კონცენტრირებულია ძირითადი მომსახურების ან მომსახურებათა ჯგუფის მიწოდებასთან დაკავშირებული შემოსავლების, ხარჯების, აქტივებისა და ვალდებულებების გამჟღავნებაზე, მიუხედავად იმისა, ამ მომსახურებათა გაწევა ხდება სმს-ის, თუ სფვ-ებისა და საფვ-ების მიერ. სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების მიზანი სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებით არ მიიღწევა. შესაბამისად, მთავრობამ, რომელიც გადაწყვეტს სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას, უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია ასევე სეგმენტების შესახებ.

დს11. ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლები წარადგენს ინფორმაციას, სახელმწიფოს მიერ გაღებული ხარჯებისა და დანახარჯების შესახებ, ეკონომიკური ხასიათის ან COFOG კლასიფიკაციის მიხედვით. ნებისმიერი ეს კლასიფიკაცია შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სმს-ის შესახებ დამატებითი ინფორმაციის გასამჟღავნებლად. ზოგ შემთხვევაში, COFOG კლასიფიკაციის გამოყენება შესაძლებელია, სახელმწიფოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის სეგმენტების მიხედვით გამჟღავნების მიზნით.

შეჯერება

დს12. წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნათა მიხედვით, სმს-ის შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაცია შეიძლება თავისი შინაარსითა და ფორმით განსხვავდებოდეს იმ ინფორმაციისაგან, რომლის წარდგენაც ხდება, ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების თანახმად.

დს13. სსბასსს-მ გაანალიზა, თუ რამდენად სავალდებულოა, იმ მთავრობებმა, რომლებიც გადაწყვეტილებას იღებენ სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების თაობაზე, წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნათა შესაბამისად, გამჟღავნონ ინფორმაცია: (ა) ფინანსურ ანგარიშგებაში სმს-ის შესახებ ინფორმაციასა და (ბ) ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების შესაბამისად სმს-ის შესახებ ინფორმაციის დადარების თაობაზე. სსბასსს-მ გამოთქვა წუხილი იმის თაობაზე, რომ ასეთმა მოთხოვნამ შეიძლება გამოიწვიოს მნიშვნელოვანი დანახარჯები, რომლებიც უნდა გაიღოს გამჟღავნების შემდგენლებმა და აღნიშნული დანახარჯები ზოგიერთ ქვეყანაში მოგებას აღემატება. აღნიშნული გამოიწვევს სტიმულის დაკარგვას იმ მთავრობებისათვის, რომლებიც, სხვა შემთხვევაში გადაწყვეტილებას მიიღებდნენ ასეთი ინფორმაციის გამჟღავნების თაობაზე. აღნიშნულთან დაკავშირებით, სსბასსს-ს განსაკუთრებული ინტერესი გამოიწვია შემდეგმა საკითხებმა:

- (ა) იძლევა კი ფინანსური ანგარიშგებისა და სტატისტიკური ინფორმაციის შედგენის დროის გრაფიკი იმის შესაძლებლობას, რომ შეჯერება დასრულდეს ისეთ დროში, რომელიც საშუალებას იძლევა, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, დასკვნის მომზადება და წარდგენა მოხდეს კანონმდებლობის და/ან სსბასსს-ის მოთხოვნათა შესაბამისად;
- (ბ) ასეთი მოთხოვნა ხომ არ გამოიწვევს შეჯერების აუდიტის ჩატარების აუცილებლობას, ისევე როგორც თვით სტატისტიკური ანგარიშგების აუდიტის დროს;
- (გ) ხომ არ გახდებიან ერთეულები ვალდებულებები, მოახდინონ აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების გადაფასება და რეკლასიფიკაცია, ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების მოთხოვნათა შესაბამისად და ხომ არ გახდება ეს სმს-ის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებისთვის სტიმულის დაკარგვის მიზეზი.

დს14. ყოველივე ზემოთქმულის გათვალისწინებით, სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ ამ ეტაპზე ასეთი შეჯერების მოთხოვნა არ უნდა არსებობდეს; თუმცა, წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, სმს-ის შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაციის შეჯერება მთავრობის მიერ სსბასსს-ის შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის მუხლებთან: (ა) ხელს უწყობს გამჭვირვალობის გაზრდას, (ბ) არ წარმოადგენს დამატებით დატვირთვას და (გ) სასარგებლო იქნებოდა მომხმარებლისათვის. წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნათა შესაბამისად არ იკრძალება სმს-ის შესახებ წარდგენილი ინფორმაციისა და ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკური საფუძვლების მოთხოვნათა შესაბამისად წარდგენილი სმს-ის შესახებ ინფორმაციის შედარების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება.

მითითებები დანერგვაზე

*წინამდებარე მითითებები თან ერთვის სსპას 22-ს, მაგრამ არ
წარმოადგენს მის ნაწილს.*

ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურის მაგალითი

მთავრობა ა — ამონარიდი ფინანსური ანგარიშგებიდან

ამონარიდი ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნიდან

შენიშვნა: სახელმწიფო მმართველობის სექტორის (სმს) შესახებ
ინფორმაციის გამჟღავნება

ქვემოთ მოცემული ინფორმაცია ეხება სახელმწიფო მმართველობის
სექტორს (სმს). იგი ასახავს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების
მომზადებისას გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას, გარდა იმ
გამონაკლისებისა, როდესაც კონსოლიდაციის მოთხოვნები
განსხვავებულია საჯარო ფინანსური კორპორაციების (სფკ) სექტორისა და
საჯარო არაფინანსური კორპორაციებისათვის (საფკ). სსპას 22-ის -
*სახელმწიფოს მმართველობის სექტორის (სმს) შესახებ ინფორმაციის
გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში* - მოთხოვნათა შესაბამისად, სფკ-ები
და საფკ-ები არ არის კონსოლიდირებული სახელმწიფო მმართველობის
სექტორის (სმს) შესახებ გამჟღავნებულ ინფორმაციაში, მაგრამ
აღიარებულია, როგორც სმს-ის მიერ განხორციელებული ინვესტიციები.
სფკ-ებსა და საფკ-ებში განხორციელებული ინვესტიციები წარდგენილია
ცალკე სტრუქტურაში, რომლის შეფასება ხდება აღნიშნული ინვესტიციების
ობიექტების წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებით.

სმს აერთიანებს ცენტრალური მთავრობის ყველა სამინისტროსა და სხვა
სახელმწიფოს კონტროლს დაქვემდებარებულ ერთეულს რომლებიც,
უმთავრესად, არასაბაზრო საქმიანობას ახორციელებენ. ასეთ ერთეულებს
განეკუთვნება:

სამინისტრო x

y

z.

საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე საფოსტო მომსახურებასთან
დაკავშირებული საქმიანობა, რომელსაც წინათ კავშირგაბმულობის
სამინისტრო ახორციელებდა, გადაყვანილ იქნა კომერციულ საფუძველზე,
ამიტომ იგი სმს-ის შესახებ წარდგენილ ფინანსურ ინფორმაციაში აღარ
შეიტანება.

**სმს-ის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგება—
20X2 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით**

(ათას ფულად ერთეულებში)

	სმს		სფვ და საფვ		გამორიცხვა		სულ სახელმწიფოსათვის	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
აქტივები								
მიმდინარე აქტივები								
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
დებიტორული დავალიანება	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა	X	X	X	X			X	X
წინასწარი გადახდა	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ინვესტიციები	X	X	X	X			X	X
სხვა მიმდინარე აქტივები	X	X	X	X			X	X
გრძელვადიანი აქტივები								
დებიტორული დავალიანება	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ინვესტიციები	X	X	X	X			X	X
ინვესტიციები სხვა სექტორში	X	X			(X)	(X)		
სხვა ფინანსური აქტივები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ინფრასტრუქტურა, მანქანა- დანადგარები	X	X	X	X			X	X
მიწა და შენობები	X	X	X	X			X	X
არამატერიალური აქტივები	X	X	X	X			X	X
სხვა არაფინანსური აქტივები	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
სულ აქტივები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ვალდებულებები								
მიმდინარე ვალდებულებები								

სახელმწიფო მმართველობის სექტორის შესახებ ინფორმაციის
გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში

	სმს		სფკ და საფკ		გამორიცხვა		სულ სახელმწიფოსათვის	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
კრედიტორული დავალიანება	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
მოკლევადიანი სესხები	X	X	X	X			X	X
გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი	X	X	X	X			X	X
ანარიცხები	X	X	X	X			X	X
მომუშავეთა სარგებელი	X	X	X	X			X	X
სხვა მიმდინარე ვალდებულებები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
გრძელვადიანი ვალდებულებები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
კრედიტორული დავალიანება	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
სესხები	X	X	X	X			X	X
ანარიცხები	X	X	X	X			X	X
მომუშავეთა სარგებელი	X	X	X	X			X	X
სხვა ვალდებულებები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
სულ ვალდებულებები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
წმინდა აქტივები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
წმინდა აქტივები/კაპიტალი								
რეზერვები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
აკუმულირებული ნამეტი/ (დეფიციტი)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
სულ წმინდა აქტივები/კაპიტალი	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

**სმს-ის ფინანსური შედეგების შესახებ ანგარიშგება—
20X2 წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წლისთვის—ფუნქციონალური
კლასიფიკაცია**

(ათას ფულად ერთეულში)

	სმს		სფვ და საფვ		გამორიცხვა		სულ სახელმწიფოსათვის	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
შემოსავალი								
გადასახადები	X	X			(X)	(X)	X	X
სანქციები, ჯარიმები, საურავები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
შემოსავლები სხვა სექტორებიდან	X	X	X	X	(X)	(X)		
ტრანსფერები სხვა მთავრობებიდან	X	X	X	X			X	X
სხვა საოპერაციო შემოსავალი	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
სულ შემოსავლები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ხარჯები								
სახელმწიფო მმართველობის მომსახურებები	X	X					X	X
თავდაცვა	X	X					X	X
საზოგადოებრივი წესრიგი და უსაფრთხოება	X	X	X	X			X	X
ეკონომიკური საქმიანობები	X	X					X	X
გარემოს დაცვა	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
საბინაო და კომუნალური მომსახურება	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ჯანდაცვა	X	X	X	X			X	X
დასვენება, კულტურა და რელიგია	X	X					X	X
განათლება	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
სოციალური დაცვა	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
სულ ხარჯები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ნამეტი/(დეფიციტი) პერიოდისათვის	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

**სმს-ის ფინანსური შედეგების შესახებ ანგარიშგება—
20X2 წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წლისთვის—დანახარჯების
ეკონომიკური კლასიფიკაცია (წარდგენის ალტერნატიული მეთოდი)**
(ათას ფულად ერთეულში)

	სმს		სფკ და საფკ		გამორიცხვა		სულ სახელმწიფოსათვის	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
შემოსავალი								
გადასახადები	X	X			(X)	(X)	X	X
სანქციები, ჯარიმები, საურავები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
შემოსავლები სხვა სექტორებიდან	X	X	X	X	(X)	(X)		
ტრანსფერები სხვა მთავრობებიდან	X	X	X	X			X	X
სხვა საოპერაციო შემოსავალი	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
სულ შემოსავლები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ხარჯები								
მომუშავეთა ანაზღაურება	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
საქონლის და მომსახურების გამოყენება	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ძირითადი კაპიტალის მოხმარება	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
პროცენტი	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
სუბსიდიები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
სოციალური სარგებელი	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
სხვა ხარჯები	X	X	X	X			X	X
სულ ხარჯები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ნამეტი/(დეფიციტი)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

**სმს-ის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ცვლილებების შესახებ ანგარიშგება
—20X2 წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წლისთვის**

(ათას ფულად ერთეულში)

	სმს			სფვ და საფვ	გამორიც ხვა	სულ სახელმწიფ ოსათვის
	გადაფასე ბის რეზერვი	გადაცვლ ის რეზერვი	აკუმულირებ ული ნამეტი/ (დეფიციტი))			
ნაშთი 20X0 წლის 31 დეკემბრისათვის	X	(X)	X	X	X	X
ნამეტი ქონების გადაფასებისას	X			X		X
დეფიციტი ინვესტიციების გადაფასებისას	(X)			(X)	X	(X)
საკურსო სხვაობები		(X)		(X)		(X)
წმინდა მოგების და ზარალის თანხები, რომლებიც არ აღიარდა ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში	X	(X)		X	(X)	X
წმინდა ნამეტი პერიოდისათვის			X	X	(X)	X
ნაშთი 20X1 წლის 31 დეკემბრისათვის	X	(X)	X	X	(X)	X
დეფიციტი ქონების გადაფასებისას	(X)			(X)	X	(X)
ნამეტი ინვესტიციების გადაფასებისას	X			X	(X)	X
საკურსო სხვაობა		(X)		X		X

სახელმწიფო მმართველობის სექტორის შესახებ ინფორმაციის
გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში

წმინდა მოგების და
ზარალის თანხები,
რომლებიც არ
აღიარდა ფინანსური
შედეგების
ანგარიშგებაში

წმინდა დეფიციტი
პეროდისათვის

ნაშთი 20X2 წლის 31
დეკემბრისათვის

სმს			სფკ და საფკ	გამორიც ხვა	სულ სახელმწიფ ოსათვი
გადაფასე ბის რეზერვი	გადაცვლ ის რეზერვი	აკუმულირებ ული ნამეტი/ (დეფიციტი))			
(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
		(X)	(X)	(X)	(X)
X	(X)	X	X	(X)	X

**სმს-ის ანგარიშგება ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ -
20X2 წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წლისთვის**

(ათას ფულად ერთეულში)

	სმს		სფკ და საფკ		გამორიცხვა		სულ სახელმწიფო ოსათვის	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან								
ფულადი შემოსულობები								
გადასახადები	X	X			(X)	(X)	X	X
საქონლისა და მომსახურების გაყიდვები			X	X	(X)	(X)	X	X
გრანტები			X	X	(X)	(X)	X	X
მიღებული პროცენტები			X	X			X	X
სახელმწიფოში სხვა სექტორებიდან შემოსული დივიდენდები	X	X			(X)	(X)		
სხვა ფულადი შემოსულობები	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ფულადი გადახდები								
მომუშავეებზე დანახარჯები	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
საპენსიო სარგებელი	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
მომწოდებლები	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
გადახდილი პროცენტი	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
სხვა სექტორებზე გაცემული დივიდენდები			(X)	(X)	X	X		
სხვა ფულადი გადახდები	(X)	(X)	(X)	(X)	X	X	(X)	(X)
ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ფულადი სახსრების ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან								
ძირითადი საშუალებების	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)

სახელმწიფო მმართველობის სექტორის შესახებ ინფორმაციის
გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში

	სმს		სფკ და საფკ		გამორიცხვა		სულ სახელმწიფო ოსათვის	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
შესყიდვა								
ძირითადი საშუალებების გაყიდვებიდან								
შემოსული თანხა	X	X	X	X			X	X
ინვესტიციების გაყიდვიდან შემოსული თანხა	X	X	X	X			X	X
უცხოურ ვალუტაში ფასიანი ქაღალდების შესყიდვა	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ფულადი სახსრების ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან								
სესხებიდან შემოსული თანხა	X	X	X	X			X	X
სესხების დაფარვა	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების წმინდა ზრდა/შემცირება	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები პერიოდის დასაწყისში	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები პერიოდის ბოლოს	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

სსბასს 23—შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები)

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ის შედეგად შეტანილ ცვლილებებს.

სსბასს 23, შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები) გამოიცა 2006 წლის დეკემბერში.

მას შემდეგ სსბასს 23-ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ების შესაბამისად:

- გაუმჯობესებული 2011 წლის სსბასს-ები. (2011 წლის ოქტომბრის გამოცემა)
- სსბასს 28, ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა (2010 წლის იანვრის გამოცემა)
- სსბასს 29, ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება (2010 წლის იანვრის გამოცემა)
- სსბასს 31, არამატერიალური აქტივები (2010 წლის იანვრის გამოცემა)

სსბასს 23-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	გაუმჯობესებული სსბასს-ები 2011 წლის ოქტომბერი
5	შეცვლილია	სსბასს 29 2010 წლის იანვარი
10	შეცვლილია	სსბასს 29 2010 წლის იანვარი
37	შეცვლილია	სსბასს 28 2010 წლის იანვარი
87	შეცვლილია	სსბასს 29 2010 წლის იანვარი
105ა	დამატებულია	სსბასს 29 2010 წლის იანვარი
105ბ	დამატებულია	სსბასს 29 2010 წლის იანვარი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
106	შეცვლილია	სსბასს 29 2010 წლის იანვარი
124ა	დამატებულია	სსბასს 28 2010 წლის იანვარი
124ბ	დამატებულია	სსბასს 29 2010 წლის იანვარი
მდ27	შეცვლილია	სსბასს 31 2010 წლის იანვარი
მდ54	დამატებულია	სსბასს 29 2010 წლის იანვარი

2006 წლის დეკემბერი

სსბასს 23—შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები)

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1
მოქმედების სფერო	2–6
განმარტებები	7–278
არაგაცვლითი ოპერაციები	Error! Reference source not found
შემოსავალი	12–3
შეთანხმებები	Error! Reference source not found
ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივების პირობები	Error! Reference source not found
ტრანსფერით მიღებულ/გადაცემულ აქტივებზე დაწესებული	
შეზღუდვები	19Error! Reference source not found
შინაარსის ფორმაზე აღმატებულება	20–25
გადასახადები	26–28
არაგაცვლითი ოპერაციებიდან რესურსების თავდაპირველი	
შემოსვლის ანალიზი	29
აქტივების აღიარება	Error! Reference source not found
აქტივის კონტროლი	Error! Reference source not found
წარსული მოვლენა	34Error! Reference source not found
რესურსების სავარაუდო შემოსვლა	35
პირობითი აქტივები	36Error! Reference source not found
მფლობელების შენატანები	Error! Reference source not found
ოპერაციის გაცვლითი და არაგაცვლითი კომპონენტები.....	39Error! Reference source not found
აქტივების შეფასება თავდაპირველი აღიარებისას	42–43Error! Reference source not found
არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის აღიარება	44Error! Reference source not found
არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის შეფასება	48–49
ვალდებულებების სახით აღიარებული მიმდინარე მოვალეობები	50–58

მიმდინარე მოვალეობები	51–54
აქტივის გადაცემის პირობები	55
ვალდებულებების შეფასება თავდაპირველი აღიარებისას ..	57–58
გადასახადები	Error! Reference source not found
გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა	65
წინასწარ მიღებული გადასახადები	66
საგადასახადო ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი აქტივების შეფასება	Error! Reference source not found
საგადასახადო სისტემით ანაზღაურებული ხარჯები და საგადასახადო დანახარჯები	Error! Reference source not found
ტრანსფერები	Error! Reference source not found
გადაცემული აქტივების შეფასება	83
ვალის პატიება და ვალდებულებების აღება	Error! Reference source not found
ჯარიმები	88–89
მემკვიდრეობითი აქტი	Error! Reference source not found
საჩუქრები და შემოწირულობები, მათ შორის ნივთები ნატურით	93–97
ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებები	Error! Reference source not found
დაპირებები	104
წინასწარ მიღებული ტრანსფერები	105
შელავათიანი სესხები	105ა–105ბ
განმარტებითი შენიშვნები	Error! Reference source not found
გარდამავალი დებულებები	Error! Reference source not found
ძალაში შესვლის თარიღი	124–125
დასკვნის საფუძველი მითითებები დანერგვაზე	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 23 - შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები) მოცემულია 1-125 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი იურიდიული ძალა გააჩნია. სსბასს 23 გააზრებული უნდა იქნას მისი მიზნის, დასკვნის საფუძვლისა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის კონტექსტში. სსბასს 3 - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები - დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში, სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველია.

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია განსაზღვროს არაგაცვლითი ოპერაციებიდან, გარდა ერთეულთა გაერთიანების გამომწვევი არაგაცვლითი ოპერაციებისა, მიღებული შემოსავლის ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნები. მოცემული სტანდარტი განიხილავს იმ საკითხებს, რომელთა გათვალისწინება, მფლობელთა შენატანების იდენტიფიცირების ჩათვლით, საჭიროა არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის აღიარებისას და შეფასებისას.

მოქმედების სფერო

2. ერთეულმა, რომელიც ამზადებს და წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით, არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი. მოცემული სტანდარტი არ გამოიყენება ერთეულთა გაერთიანების მიმართ, რომელიც წარმოადგენს არაგაცვლით ოპერაციას.
3. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
4. სსბასს-ს მიერ გამოცემული საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა განსაზღვრავს, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს) იყენებენ ბასსს-ს მიერ გამოცემულ ფასს-ებს. სახელმწიფო კომერციული საწარმოების განმარტება მოცემულია სსბასს 1-ში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.
5. წინამდებარე სტანდარტი განიხილავს არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებულ შემოსავალს. გაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავალი განხილულია სსბასს 9-ში, შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან. მიუხედავად იმისა, რომ საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ შემოსავლის მიღება ხდება როგორც გაცვლითი, ასევე არაგაცვლითი ოპერაციებიდან, მთავრობისა და საჯარო სექტორის სხვა ერთეულთა შემოსავლის უმრავლესობა მიიღება, როგორც წესი, ისეთი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან, როგორებიცაა:
 - (ა) გადახადები; და
 - (ბ) ტრანსფერები (ფულადი ან არაფულადი სახით), გრანტების, ვალის პატიების, ჯარიმების, მემკვიდრეობის, საჩუქრების, შემოწირულობების, ნატურალური ფორმით საქონლისა და მომსახურების და მიღებული შეღავათიანი სესხების არასაბაზრო კომპონენტის ჩათვლით.

6. მთავრობებმა შეიძლება განახორციელონ საჯარო სექტორის რეორგანიზაცია საჯარო სექტორის ზოგიერთი ერთეულის გაერთიანების, და სხვა ერთეულთა ორ ან მეტ ცალკეულ ერთეულად დაშლის გზით. ერთეულთა გაერთიანებას ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც ხდება ორი ან მეტი ანგარიშვალდებული ერთეულის გაერთიანება, რის შედეგადაც მიიღება ერთი ანგარიშვალდებული ერთეული. ასეთი რესტრუქტურისაზი ჩვეულებრივ, ერთი ერთეულის მიერ მეორის შესყიდვას არ გულისხმობს, მაგრამ შესაძლოა გამოიწვიოს ახალი, ან უკვე არსებული ერთეულის მიერ მეორე ერთეულის მთლიანი აქტივებისა და ვალდებულებების შეძენა. სსპასს-ს არ განუხილავს ერთეულთა გაერთიანებები და ისინი გამორიცხა ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროდან. შესაბამისად, წინამდებარე სტანდარტი არ აკონკრეტებს, წარმოქმნის თუ არა შემოსავალს ერთეულთა გაერთიანებები, რომლებიც არაგაცვლით ოპერაციას წარმოადგენს.

განმარტებები

7. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივების პირობები ისეთი შეთანხმებებია, რომლის მიხედვითაც ტრანსფერის მიმღებ ერთეულს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი აქტივის მოხმარება დანიშნულებისამებრ მოეთხოვება ან მომავალი ეკონომიკური სარგებელი, ან მომსახურების პოტენციალი უნდა დაუბრუნდეს ტრანსფერის განმახორციელებელ ერთეულს.

აქტივის კონტროლი ხორციელდება მაშინ, როცა ერთეულს, მის მიერ დასახული მიზნების განხორციელებისას, შეუძლია აქტივის გამოყენება ან მისგან სხვა ფორმით სარგებლის მიღება, ამასთან, შეუძლია გამორიცხოს ან სხვაგვარად დაარეგულიროს ამ სარგებელზე სხვათა ხელმისაწვდომობა.

საგადასახადო სისტემით ანაზღაურებული ხარჯები არის ის თანხები, რომლებიც ბენეფიციართათვის ხელმისაწვდომია იმის მიუხედავად, იხდიან თუ არა ისინი გადასახადებს.

ჯარიმები კანონის ან სამართლებრივი ნორმების დარღვევის შედეგად სასამართლოს ან სხვა სამართალდამცავი ორგანოს გადაწყვეტილებით დადგენილი და საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ მიღებული ან მისაღები ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალია.

ტრანსფერით მიღებულ/გადაცემულ აქტივებზე დაწესებული შეზღუდვები ისეთი შეთანხმებებია, რომელთა მიხედვითაც იზღუდება ან განისაზღვრება ტრანსფერით მიღებული

/გადაცემული აქტივის გამოყენების მიზნობრიობა, მაგრამ თუ არ მოხდება აქტივის დანიშნულებისამებრ მოხმარება, არ მოითხოვს ტრანსფერის განმარტაციულად ერთეულისთვის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის უკან დაბრუნებას.

შეთანხმებები ტრანსფერით მიღებულ/გადაცემულ აქტივებზე კანონის ან სამართლებრივი ნორმების ან/და სავალდებულო ხასიათის მქონე შეთანხმების პირობებია, რომელთა დაწესება ხდება ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივის გამოყენებაზე ანგარიშვალდებული ერთეულის გარეთ არსებული ერთეულების მიერ.

საგადასახადო დანახარჯები წარმოადგენს საგადასახადო კანონმდებლობის საშეღავათო დებულებებს, რომლებიც გადასახადის ზოგიერთ გადამხდელს სთავაზობს ისეთ შეღავათებს, რომლებზეც სხვებს ხელი არ მიუწვდებათ.

გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა მთავრობის, საკანონმდებლო ან სხვა უფლებამოსილი ორგანოს მიერ განისაზღვრება, როგორც მოვლენა, რომელიც ექვემდებარება გადასახადით დაბეგვრას.

გადასახადები სახელმწიფოსთვის შემოსავლის უზრუნველყოფის მიზნით დაწესებული კანონებისა და/ან სამართლებრივი ნორმების შესაბამისად საჯარო სექტორის ერთეულისთვის სავალდებულო სახით გადახდილი ან გადასახდელი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალია. გადასახადები არ მოიცავს საურავებს, ან კანონის დარღვევისთვის დაწესებულ სხვა სახის ჯარიმებს.

ტრანსფერები წარმოადგენს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლას არაგაცვლითი ოპერაციებიდან, გარდა გადასახადებისა.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

არაგაცვლითი ოპერაციები

8. ზოგიერთი ოპერაციისას ნათელია, რომ ადგილი აქვს დაახლოებით თანაბარი ღირებულების გაცვლას. ასეთი ოპერაციები წარმოადგენს გაცვლით ოპერაციებს და ისინი განხილულია სხვა სსბასს-ში.
9. სხვა სახის ოპერაციებისას ერთეული იღებს რესურსებს და სანაცვლოდ პირდაპირ არ იხდის, ან იხდის ნომინალურ სახალაურს, ასეთი ოპერაციები აშკარად არაგაცვლითი

ოპერაციებია და ისინი განხილულია წინამდებარე სტანდარტში. მაგალითად, გადასახადის გადამხდელები გადასახადებს იხდიან იმიტომ, რომ საგადასახადო კანონი მათ ამ გადასახადების გადახდას ავალდებულებს. მართალია, სახელმწიფო, რომელიც გადასახადს აწესებს, გადასახადის გადამხდელებს საზოგადოებრივად სასარგებლო მომსახურების ფართო არჩევანს სთავაზობს, მაგრამ ეს არ ხდება გადასახადების გადახდის სანაცვლოდ.

10. არსებობს არაგაცვლითი ოპერაციების კიდევ სხვა ჯგუფიც, რომელშიც ერთეულმა შეიძლება მოახდინოს მიღებული რესურსების პირდაპირი წესით ანაზღაურება გარკვეული ოდენობით, მაგრამ ეს საზღაური არ უახლოვდება მიღებული რესურსების რეალურ ღირებულებას. ასეთ შემთხვევებში, ერთეული განსაზღვრავს ადგილი აქვს თუ არა გაცვლითი და არაგაცვლითი ოპერაციების კომბინაციას, რომელთაგან თითოეული კომპონენტი ცალ-ცალკე აღიარდება. მაგალითად, ერთეული იღებს 6 მილიონი ფე-ს ღირებულების დაფინანსებას მრავალმხრივი დეველოპერული სააგენტოდან. შეთანხმებაში მოცემულია, რომ ერთეულმა უნდა აანაზღაუროს მიღებული დაფინანსების თანხიდან 5 მილიონი ფე 10 წლის განმავლობაში 5%-იანი საპროცენტო განაკვეთით, მაშინ როცა იმავე სახის სესხის საბაზრო განაკვეთი 11%-ია. პრაქტიკულად, ერთეული იღებს 1 მილიონი ფე-ს ღირებულების გრანტს (მიღებული 6 მილიონი ფე-ს გამოკლებული ასანაზღაურებელი 5 მილიონი ფე) და 5 მილიონი ფე-ს ღირებულების შეღავათიან სესხს იმავე სახის სესხისთვის არსებულ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთთან შედარებით 6%-ით უფრო დაბალი საპროცენტო განაკვეთით. მიღებული 1 მილიონი ფე გრანტი, ისევე როგორც შეთანხმების პირობებით განსაზღვრული საპროცენტო გადახდების არასაბაზრო კომპონენტი, წარმოადგენს არაგაცვლით ოპერაციას. სესხის ვადის პერიოდში განხორციელებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ძირითადი თანხა და საპროცენტო გადახდები წარმოადგენს გაცვლით ოპერაციებს.
11. არსებობს ასევე დამატებითი სახის ოპერაციები, რომელთა შემთხვევაშიც პირდაპირ ნათელი არ არის გაცვლითია ოპერაცია თუ არაგაცვლითი. ასეთ შემთხვევებში, ოპერაციის გაცვლითი თუ არაგაცვლითი ხასიათის დადგენა ხდება მისი შინაარსის შესწავლით. მაგალითად, საქონლის გაყიდვა ჩვეულებრივ კლასიფიცირდება, როგორც გაცვლითი ოპერაცია. თუმცა, თუ ოპერაცია სუბსიდირებული ფასით განხორციელდა, ანუ იმ ფასად, რომელიც მიახლოებით არ უდრის გაყიდული საქონლის რეალურ ღირებულებას, ასეთი ოპერაცია შეესაბამება არაგაცვლითი ოპერაციის განმარტებას. იმის განსაზღვრისას, ოპერაცია თავისი შინაარსით გაცვლითია თუ არაგაცვლითი, პროფესიული განსჯაა საჭირო. გარდა ამისა, ერთეულებმა მთელ რიგ მიზეზთა გამო შესაძლოა მიიღონ სავაჭრო ან რაოდენობრივი ფასდაკლება, ან

აქტივის კოტირებული ფასის სხვა სახის შემცირებები; აუცილებელი არ არის, ფასის ასეთი შემცირებები ნიშნავდეს იმას, რომ ოპერაცია არაგაცვლითი ხასიათისაა. .

შემოსავალი

12. შემოსავალი აერთიანებს ანგარიშვალდებული ერთეულის მიერ მიღებული და მისაღები ეკონომიკური სარგებელის ან მომსახურების პოტენციალის მთლიან შემოსვლას, რაც წარმოადგენს წმინდა აქტივების/კაპიტალის ზრდას, გარდა მფლობელთა შენატანებთან დაკავშირებული ზრდისა. მთავრობის, მეორე სამთავრობო ორგანიზაციის ან სხვა მესამე მხარის საგადასახადო აგენტის მიერ მოკრებილი თანხები არ იწვევს საგადასახადო აგენტის წმინდა აქტივებისა თუ შემოსავლის ზრდას, ვინაიდან საგადასახადო აგენტის როლის შემსრულებელი ერთეული მის მიერ დასახული მიზნების განხორციელებისას ვერ ახორციელებს კონტროლს მოკრებილი აქტივების გამოყენებაზე, ან მათგან სარგებლის სხვა სახით მიღებაზე.
13. როდესაც ერთეულს, არაგაცვლითი ოპერაციიდან მიღებულ შემოსავალთან დაკავშირებით, უხდება გარკვეული ხარჯის გაწევა, შემოსავალი წარმოადგენს მომავალი ეკონომიკური სარგებელის ან მომსახურების პოტენციალის მთლიან შემოსვლას და რესურსების ნებისმიერი გადინების აღიარება ხდება ოპერაციაზე გაწეული დანახარჯის სახით. მაგალითად, თუ ანგარიშვალდებულ ერთეულს მოეთხოვება გაიღოს მიწოდებისა და მონტაჟის ხარჯები მისთვის სხვა ერთეულის მიერ ძირითადი საშუალებების ერთეულის გადაცემასთან დაკავშირებით, ამ ხარჯების აღიარება ხდება ცალკე, ძირითადი საშუალებების ერთეულის გადაცემისაგან წარმოქმნილი შემოსავლისაგან დამოუკიდებლად. მიწოდებისა და მონტაჟის ხარჯები შედის სსბასს 17-ის, *ძირითადი საშუალებები*, შესაბამისად აღიარებული აქტივის ღირებულებაში.

შეთანხმებები

14. აქტივების ტრანსფერი შეიძლება განხორციელდეს იმ მოლოდინით და/ან გათვლებით, რომ მათი გამოყენება მოხდება ამა თუ იმ კონკრეტული დანიშნულებით და შესაბამისად, მიმღები ერთეული იმოქმედებს კონკრეტული გზით ან შესარულებს კონკრეტულ პირობებს. თუ კანონები, სამართლებრივი ნორმები ან გარეშე მხარეებთან გაფორმებული მავალდებულებელი შეთანხმებები აწესებს მიმღების მიერ ტრანსფერით მიღებული აქტივების გამოყენების პირობებს, ეს პირობები, წინამდებარე სტანდარტის თანახმად, წარმოადგენს შეთანხმებებს. როგორც ეს ამ სტანდარტით არის განსაზღვრული, შეთანხმებების ძირითადი მახასიათებელი არის ის, რომ ერთეულს არ შეუძლია საკუთარ თავს დაუდოს

შეთანხმება პირდაპირ ან მის მიერ კონტროლირებული ერთეულის მეშვეობით.

15. ტრანსფერით მიღებულ/გადაცემულ აქტივთან დაკავშირებული შეთანხმებები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს როგორც პირობები, ასევე შეზღუდვები. მართალია პირობებიც და შეზღუდვებიც ერთეულისაგან შეიძლება მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი აქტივის კონკრეტული მიზნით (შედგის მიღწევის მოვალეობით) გამოყენებას ან მოხმარებას მოითხოვდეს თავდაპირველი აღიარებისას, მხოლოდ პირობები მოითხოვს, რომ შეთანხმების დარღვევის შემთხვევაში მომავალი ეკონომიკური სარგებელი და მომსახურების პოტენციალი დაუბრუნდეს იმ ერთეულს, რომელმაც განახორციელა აქტივის ტრანსფერი (დაბრუნების მოვალეობა).
16. შეთანხმებები ძალაში შედის სამართლებრივი ან ადმინისტრაციული პროცესების გამოყენებით. თუ კანონებში, სამართლებრივ ნორმებსა თუ სხვა მავალდებულებელ შეთანხმებებში გათვალისწინებული ესა თუ ის პირობა არ არის ძალაში შესული, იგი, წინამდებარე სტანდარტის თანახმად, შეთანხმებად არ ჩაითვლება. შეთანხმებები კონსტრუქციულ მოვალეობას არ წარმოქმნის. კონსტრუქციული მოვალეობის აღიარებისა და შეფასების მოთხოვნები მოცემულია სსპას 19-ში, *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*.

ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივების პირობები

17. ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივების პირობები (შემდგომში მოხსენიებულია როგორც „პირობები“) ერთეულისაგან აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებელის ან მომსახურების პოტენციალის დანიშნულებისამებრ მოხმარებას, ან პირობების დარღვევის შემთხვევაში, ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეულისათვის დაბრუნებას მოითხოვს. შესაბამისად, ამა თუ იმ პირობის თანახმად, აქტივზე თავდაპირველი კონტროლის მოპოვებისას, მიმღები იღებს მიმდინარე მოვალეობას, მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი გადასცეს მესამე მხარეებს. ეს გამოწვეულია იმით, რომ მიმღებს არ შეუძლია რესურსების გადინების თავიდან აცილება, რადგან მან, მოთხოვნის შესაბამისად, ტრანსფერით მიღებული აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებელი და მომსახურების პოტენციალი მესამე მხარეებისთვის კონკრეტული საქონლის ან მომსახურების მიწოდებისას უნდა მოიხმაროს ან, წინააღმდეგ შემთხვევაში, დაუბრუნოს ტრანსფერის განმახორციელებელ ერთეულს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, როდესაც მიმღები თავდაპირველად აღიარებს აქტივს, რომელიც პირობას ექვემდებარება, მიმღები ამავედროულად იღებს ვალდებულებასაც.

18. ადმინისტრაციული მოხერხებულობის თვალსაზრისით, ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივი და სხვა მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი პრაქტიკულად შეიძლება დაბრუნებულ იქნას სხვა მიზნებისათვის ტრანსფერით გადასაცემი სხვა აქტივებიდან დასაბრუნებელი თანხის გამოქვითვით. ანგარიშვალდებული ერთეული მაინც აღიარებს მთლიან თანხებს თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რაც იმას ნიშნავს, რომ ერთეული აღიარებს აქტივების და დარღვეული პირობის დებულებათა თანახმად აქტივების დაბრუნების ვალდებულებების შემცირებას და ახალი ტრანსფერისთვის აქტივების, ვალდებულებებისა და/ან შემოსავლის აღიარებას ასახავს.

ტრანსფერით მიღებულ/გადაცემულ აქტივებზე დაწესებული შეზღუდვები

19. ტრანსფერით მიღებულ/გადაცემულ აქტივებზე დაწესებული შეზღუდვები (შემდგომში მოხსენიებულია როგორც „შეზღუდვები“) არ მოთხოვს, რომ ტრანსფერით მიღებულ/გადაცემული აქტივი ან სხვა მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი, თუ არ მოხდება აქტივის დანიშნულებისამებრ მოხმარება, დაუბრუნდეს ტრანსფერის განმახორციელებელ ერთეულს. შესაბამისად, ისეთ აქტივზე კონტროლის მოპოვება, რომელიც შეზღუდვას ექვემდებარება, მიმღებს არ აკისრებს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მესამე მხარეებისათვის გადაცემის მიმდინარე მოვალეობას აქტივზე თავდაპირველი კონტროლის მოპოვებისას. მიმღების მიერ შეზღუდვის დარღვევის შემთხვევაში, ტრანსფერის განმახორციელებელმა ერთეულმა ან სხვა მხარემ შესაძლოა მოითხოვოს მიმღებისადმი ჯარიმის შეფარდება, მაგალითად, საკითხის სასამართლოსთვის ან სამართალდამსრულებელი ორგანოსთვის წარდგენით, ან შესაბამისი ადმინისტრაციული ზომის შეფარდებით, როგორცაა, მაგალითად, სახელმწიფო მინისტრის ან სხვა უფლებამოსილი პირის განკარგულება, ან რაიმე სხვა გზით. ასეთი ქმედებები შეიძლება დასრულდეს ერთეულისადმი განკარგულების მიცემით, რომ მან დააკმაყოფილოს შეზღუდვა, ან გადაიხადოს სამოქალაქო ან სისხლის სამართლის დარღვევისთვის გათვალისწინებული სასამართლოს ან სხვა სამართალდამცავი ორგანოსა თუ უფლებამოსილი ორგანოსადმი დაუმორჩილებლობისთვის დაწესებული ჯარიმა. ასეთი ჯარიმა გამომდინარეობს არა აქტივის მიღებიდან, არამედ შეზღუდვის დარღვევიდან.

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულება

20. იმისათვის რომ განისაზღვროს,, ესა თუ ის შეთანხმება პირობას წარმოადგენს თუ შეზღუდვას, აუცილებელია შეთანხმების პირობების შინაარსის, და არა მარტო მისი ფორმის გათვალისწინება. მხოლოდ იმის მითითება, რომ, მაგალითად, ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივი მოხმარებულ უნდა იქნას მესამე მხარეებისათვის საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევისას, ან დაბრუნებულ იქნას ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეულისათვის, თავისთავად, საკმარისი არ არის ვალდებულების წარმოსაქმნელად, როდესაც ერთეული მოიპოვებს კონტროლს აქტივზე.
21. იმისათვის რომ განისაზღვროს შეთანხმება პირობას წარმოადგენს თუ შეზღუდვას, ერთეული ითვალისწინებს, თუ რამდენად არის აქტივის ან მომავალი ეკონომიკური სარგებელის ან მომსახურების პოტენციალის დაბრუნების მოთხოვნა უზრუნველყოფილი სამართლებრივი უფლებით და იქნება იგი თუ არა ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეულის მიერ ძალაში მოყვანილი. თუ ტრანსფერის განმახორციელებელ ერთეულს ძალაში ვერ მოყავს აქტივის ან მომავალი ეკონომიკური სარგებელის ან მომსახურების პოტენციალის დაბრუნების მოთხოვნა, შეთანხმება არ შესაბამება პირობის განსაზღვრებას და ჩაითვლება შეზღუდვად. თუ ტრანსფერის განმახორციელებელ ერთეულთან ადრინდელი გამოცდილება მიუთითებს იმაზე, რომ შესაბამისი დარღვევის შემთხვევაში მას არასოდეს ძალაში არ მოყავს ტრანსფერით მიღებული /გადაცემული აქტივის ან სხვა მომავალი ეკონომიკური სარგებელის ან მომსახურების პოტენციალის დაბრუნების მოთხოვნა, მაშინ მიმღებმა ერთეულმა შეიძლება დაასკვნას, რომ შეთანხმებას აქვს პირობის ფორმა, მაგრამ თავისი შინაარსით მას არ შესაბამება და, ამდენად, წარმოადგენს შეზღუდვას. თუ ერთეულს ტრანსფერის განმახორციელებელ ერთეულთან არ აკავშირებს რაიმე ადრინდელი გამოცდილება, ან წინათ არ დაურღვევია შეთანხმება, რომელიც ტრანსფერის განმახორციელებელ ერთეულს გადააწყვეტინებდა აქტივის ან სხვა მომავალი ეკონომიკური სარგებელის ან მომსახურების პოტენციალის დაბრუნებას და არც საპირისპიროს მტკიცებულება გააჩნია, მას შეუძლია ჩათვალოს, რომ ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეული ძალაში მოიყვანს შეთანხმებას და, შესაბამისად, ეს შეთანხმება დააკმაყოფილებს პირობის განსაზღვრებას.
22. პირობის განსაზღვრება ტრანსფერის მიმღებ ერთეულს კონკრეტული პირობების შესრულების მოვალეობას აკისრებს, რაც ნიშნავს იმას, რომ ტრანსფერის მიმღებ ერთეულს ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებელის ან მომსახურების პოტენციალის დანიშნულებისამებრ მოხმარება, ან ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეულისათვის დაბრუნება მოეთხოვება. პირობის განსაზღვრების

დასაკმაყოფილებლად, პირობის შესრულების მოვალეობა ასეთად უნდა გვევლინებოდეს არა მხოლოდ ფორმით, არამედ თავისი შინაარსითაც და თვით ამ პირობის შედეგად უნდა იყოს მოთხოვნილი. შეთანხმების პირობამ, რომლის მიხედვითაც ერთეულს, ალტერნატივის გარეშე, კონკრეტული მოქმედების შესრულება მოეთხოვება, შეიძლება ერთეული იმ დასკვნამდე მიიყვანოს, რომ მოცემული პირობა თავისი შინაარსით არ წარმოადგენდეს არც პირობას და არც - შეზღუდვას. ეს გამოწვეულია იმით, რომ ასეთ შემთხვევებში თვით ტრანსფერის პირობები ტრანსფერის მიმღებ ერთეულს არ აკისრებს პირობების შესრულების მოვალეობას.

23. ვალდებულებად აღიარების კრიტერიუმების დასაკმაყოფილებლად აუცილებელია არსებობდეს რესურსების გადინების ალბათობა, ასევე შეთანხმების ფარგლებში მოთხოვნილი იყოს კონკრეტული პირობების შესრულება და შესაძლებელი იყოს მათი შეფასება. შესაბამისად, პირობა უნდა მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა მისაწოდებელი საქონლისა და მომსახურების ბუნება ან რაოდენობა, ან შესაძენი აქტივის ბუნება და, საჭიროების შემთხვევაში, პირობების შესრულების პერიოდი. გარდა ამისა, საჭიროა ტრანსფერის განმახორციელებელმა ერთეულმა ან მისი სახელით მოქმედმა პირმა პირობების შესრულების პროცესზე აწარმოოს მუდმივი დაკვირვება. ეს განსაკუთრებით საჭიროა მაშინ, როდესაც შეთანხმება ითვალისწინებს აქტივის ღირებულების ეკვივალენტის პროპორციულ დაბრუნებას, თუ ერთეული ნაწილობრივ ასრულებს პირობის მოთხოვნებს, და მაშინ, როდესაც დაბრუნების მოვალეობა ძალაშია შესული თუ წარსულში ადგილი ჰქონდა პირობების შესრულების მნიშვნელოვან ჩავარდნებს.
24. ზოგიერთ შემთხვევაში, აქტივი ტრანსფერით ისეთი შეთანხმებით შეიძლება იყოს მიღებული/გადაცემული, რომ, თუ ადგილი არ ექნება კონკრეტულ მოვლენას მომავალში, იგი დაუბრუნდება ტრანსფერის განმახორციელებელ ერთეულს. ეს შეიძლება მოხდეს, მაგალითად, ისეთ შემთხვევაში, როცა ცენტრალური მთავრობა პროვინციის ხელისუფლების ერთეულს გამოუყოფს დაფინანსებას იმ პირობით, რომ ამ ერთეულმა უნდა მოიძიოს იმავე ოდენობის თანადაფინანსება. ასეთ შემთხვევებში დაბრუნების მოვალეობა ამ დრომდე არ წარმოიქმნება, რამდენადაც მოსალოდნელია შეთანხმების პირობის დარღვევა, ხოლო ვალდებულების აღიარება არ მოხდება, სანამ არ დაკმაყოფილება აღიარების კრიტერიუმები.
25. მიუხედავად ზემოთქმულისა, ტრანსფერის მიმღებმა მხარეებმა უნდა გაითვალისწინონ, ასეთი ტრანსფერები თავიანთი შინაარსით ხომ არ ატარებს საავანსო შემოსულობების ხასიათს. წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, საავანსო შემოსულობად

განიხილება ისეთი რესურსები, რომლებიც მიღებულია მანამ, სანამ გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა ან ტრანსფერის განხორციელების შესახებ შეთანხმება სავალდებულო ხასიათს შეიძენს. საავანსო შემოსულობები წარმოქმნის როგორც აქტივს, ასევე მიმდინარე მოვალეობას, რადგანაც შეთანხმება ტრანსფერის განხორციელების შესახებ ჯერ არ გამხდარა სავალდებულო. ის შემთხვევები, როცა ასეთი ტრანსფერები გაცვლითი ოპერაციების ხასიათს ატარებს ისინი სსბას 9-ის შესაბამისად განიხილება.

გადასახადები

26. გადასახადები ბევრი მთავრობისა და საჯარო სექტორის სხვა ერთეულებისათვის შემოსავლის ძირითად წყაროს წარმოადგენს. გადასახადები მე-7 პუნქტში განსაზღვრულია, როგორც სახელმწიფოსთვის შემოსავლის უზრუნველყოფის მიზნით დაწესებული კანონებისა და/ან სამართლებრივი ნორმების შესაბამისად საჯარო სექტორის ერთეულისთვის სავალდებულო სახით გადახდილი ან გადასახდელი ეკონომიკური სარგებელი. გადასახადები არ მოიცავს საურავებს ან კანონის დარღვევისთვის დაწესებულ სხვა სახის ჯარიმებს. არასავალდებულო ტრანსფერები მთავრობისა თუ საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის, როგორცაა შემოწირულობები და მოსაკრებლების გადახდები, მიუხედავად იმისა, რომ ისინი შესაძლოა წარმოიქმნებოდეს არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად, გადასახადებს არ წარმოადგენს. მთავრობა გადასახადების გადამხდელად ცნობილი ინდივიდუალური პირებისა და სხვა ერთეულების დაბეგვრას ახდენს საკუთარი იურისდიქციის ფარგლებში სუვერენული უფლებების გამოყენების გზით.
27. საგადასახადო კანონმდებლობა შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავდებოდეს სხვადასხვა იურისდიქციის ფარგლებში, მაგრამ მათ ასევე გააჩნიათ მთელი რიგი საერთო მახასიათებლები. საგადასახადო კანონმდებლობა (ა) აწესებს მთავრობის მხრივ გადასახადების მოკრების უფლებას, (ბ) განსაზღვრავს გადასახადის დაანგარიშების საფუძველს და (გ) აწესებს გადასახადის ადმინისტრირების პროცედურებს, ანუ მისაღები გადასახადების დაანგარიშების პროცედურებს, და უზრუნველყოფს გადახდის მიღებას. საგადასახადო კანონმდებლობა გადასახადების გადამხდელთაგან ხშირად მოითხოვს, რომ მათ პერიოდულად მოახდინონ დეკლარირება იმ სახელმწიფო ორგანოსათვის, რომელიც ახორციელებს კონკრეტული გადასახადის ადმინისტრირებას. ჩვეულებრივ, გადასახადების გადამხდელი იძლევა დეტალურ ინფორმაციას და მტკიცებულებას დასაბეგრი საქმიანობის დონის შესახებ, და ხდება მთავრობის მიერ მისაღები გადასახადის დაანგარიშება. გადასახადების მიღების ორგანიზების საშუალებები საკმაოდ განსხვავდება, მაგრამ ჩვეულებრივ ისინი შექმნილია იმისთვის, რომ უზრუნველყოს მთავრობის მიერ გადასახადების

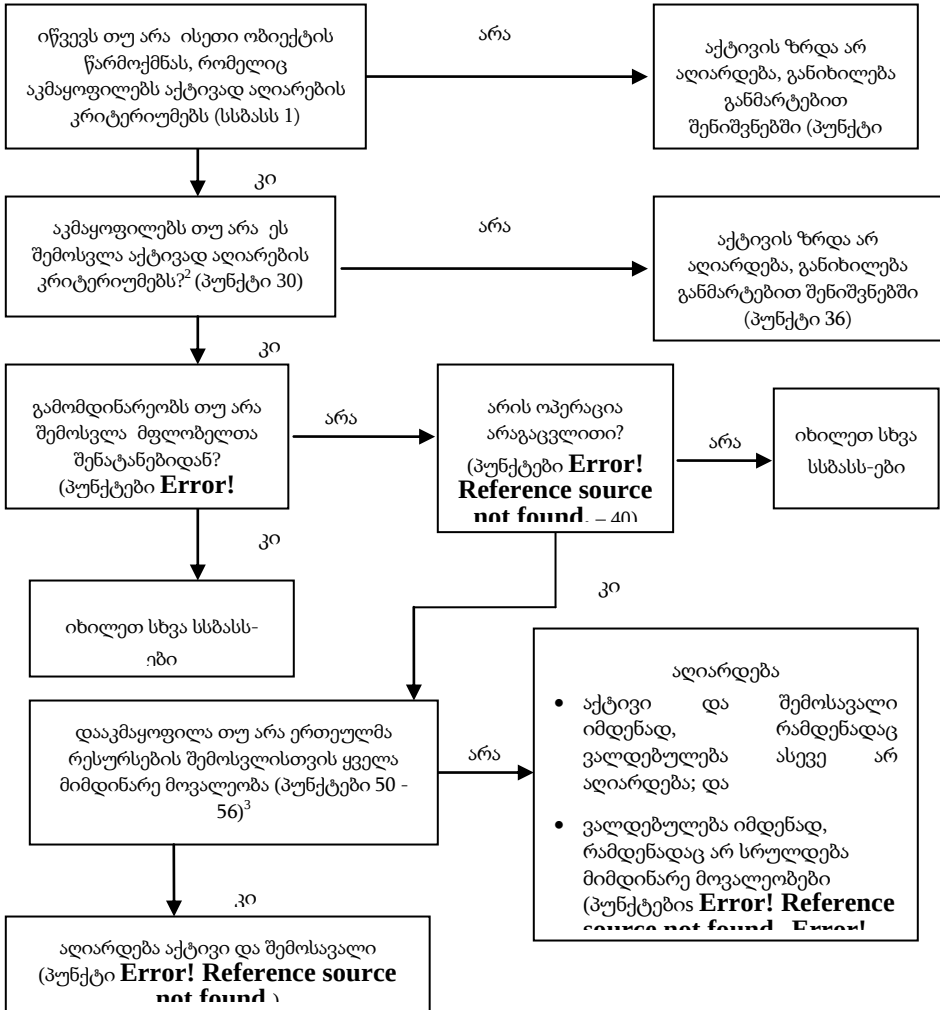
რეგულარული მიღება სამართლებრივი ღონისძიებების გატარების გარეშე. როგორც წესი, საგადასახადო კანონების იძულებითი წესით განხორციელება საკმაოდ მკაცრ ხასიათს ატარებს და ხშირად საკმაოდ მკაცრ ჯარიმებსაც აკისრებს ცალკეულ კანონდამრღვევ ინდივიდებსა თუ სხვა ერთეულებს.

28. საავანსო შემოსულობები, რომლებიც გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის დადგომამდე მიღებული რესურსებია, შეიძლება წარმოიქმნას გადასახადებთან კავშირშიც.

არაგაცვლითი ოპერაციებიდან რესურსების თავდაპირველი შემოსვლის ანალიზი

29. ერთეული არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად წარმოქმნილ აქტივს აღიარებს მაშინ, როცა მოიპოვებს კონტროლს ისეთ რესურსებზე, რომლებიც აკმაყოფილებს აქტივის განსაზღვრებას და აღიარების კრიტერიუმებს. ზოგიერთი გარემოების არსებობისას, როგორიცაა, მაგალითად, კრედიტორის მიერ ვალდებულების პატიება, შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს ადრე აღიარებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულების შემცირებას. ასეთ შემთხვევებში, აქტივის აღიარების ნაცვლად, ერთეული ამცირებს ვალდებულების საბალანსო ღირებულებას. სხვა შემთხვევებში აქტივზე კონტროლის მოპოვებამ ასევე შეიძლება გამოიწვიოს ისეთი მოვალეობის წარმოქმნა, რომელიც ერთეულმა ვალდებულების სახით უნდა აღიაროს. მფლობელების შენატანები შემოსავალს არ წარმოქმნის, ამდენად, ოპერაციის ყოველი სახეობა გაანალიზდება და მფლობელების ნებისმიერი შენატანი ცალცალკე აღირიცხება. წინამდებარე სტანდარტში მიდგომის თანახმად, ერთეულები ახდენენ არაგაცვლითი ოპერაციების ანალიზს, რათა განსაზღვრონ, თუ საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების რომელი ელემენტი იქნება აღიარებული ოპერაციების შედეგად. მომდევნო გვერდზე მოცემული დიაგრამა გვიჩვენებს იმ ანალიტიკურ პროცესებს, რომლებსაც ასრულებს ერთეული რესურსების შემოსვლისას იმის განსაზღვრისთვის, წარმოიქმნება თუ არა შემოსავალი. წინამდებარე სტანდარტი ხსენებული დიაგრამის სტრუქტურას მიჰყვება. ოპერაციების დამუშავების მეთოდის მოთხოვნები მოყვანილია 30-ე - 115-ე პუნქტებში.

რესურსების თავდაპირველი შემოსვლის ანალიზის ილუსტრაცია¹



1. დიაგრამა მხოლოდ საილუსტრაციოა და მოტანილია წინამდებარე სტანდარტს არ ანაცვლებს. იგი მოყვანილია წინამდებარე სტანდარტის ინტერპრეტაციისთვის დამხმარე მასალად.
2. ზოგიერთი გარემოების არსებობისას, როგორცაა, მაგალითად, კრედიტორის მიერ ვალდებულების პატიება, შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს ადრე აღიარებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულების შემცირებას. ასეთ შემთხვევებში, აქტივის აღიარების ნაცვლად, ერთეული ამცირებს ვალდებულების საბალანსო ღირებულებას.
3. იმის განსაზღვრისას, შესაძლოა თუ არა ერთეულმა ყველა მიმდინარე მოვალეობა, მხედველობაში მიიღება ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივის პირობების განსაზღვრების გამოყენება და ვალდებულების აღიარებისკრიტერიუმები.

¹ დიაგრამა მხოლოდ საილუსტრაციოა და მოტანილია წინამდებარე სტანდარტს არ ანაცვლებს. იგი მოყვანილია წინამდებარე სტანდარტის ინტერპრეტაციისთვის დამხმარე.

აქტივების აღიარება

30. სსბას 1 აქტივებს განსაზღვრავს როგორც ერთეულის მიერ წარსული მოვლენის შედეგად კონტროლირებად რესურსებს, რომლისგანაც მოსალოდნელია მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა ერთეულში.
31. რესურსების შემოსვლა არაგაცვლითი ოპერაციებიდან, გარდა ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებისა, რომელიც აქტივის განსაზღვრებას აკმაყოფილებს, უნდა აღიარდეს აქტივად მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:
- (ა) საფარაუდოა აქტივთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლისა და მომსახურების პოტენციალის შემოძინება ერთეულში. და
 - (ბ) შესაძლებელია აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

აქტივის კონტროლი

32. აქტივის სარგებელზე გარეშე პირების ხელმისაწვდომობის გამორიცხვის ან რეგულირების უნარი კონტროლის ძირითად ელემენტს წარმოადგენს, რომელიც ერთეულის აქტივებს გამოარჩევს საზოგადოებრივი სარგებლობის ქონებისაგან, რომელზეც ხელი მიუწვდება და რომლითაც სარგებლობს ყველა ერთეული. საჯარო სექტორში მთავრობას ზოგიერთი საქმიანობის, მაგალითად, საფინანსო დაწესებულებების ან საპენსიო ფონდების, მარეგულირებლის ფუნქცია ეკისრება. მარეგულირებლის ეს როლი არ გულისხმობს იმას, რომ ამგვარად რეგულირებული ობიექტები აუცილებლად უნდა აკმაყოფილებდეს მთავრობის აქტივის განსაზღვრებას ან ამ აქტივების მარეგულირებელი სამთავრობო ორგანოების საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების კრიტერიუმებს. 98-ე პუნქტის თანახმად, ერთეულებს შეუძლიათ, მაგრამ არ მოეთხოვებათ ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურების აღიარება.
33. საჯარო სექტორის ერთეულისათვის რესურსების ტრანსფერის განზრახვის შესახებ განცხადება თავისთავად საკმარისი არ არის იმის განსაზღვრად, რომ რესურსები ექვემდებარება ტრანსფერის მიმღები ერთეულის კონტროლს. მაგალითად, თუ საჯარო სკოლა ტყეში გაჩენილი ხანძრის შედეგად განადგურდა და მთავრობამ განაცხადა საკუთარი განზრახვის თაობაზე, რომ განახორციელებს სახსრების ტრანსფერს სკოლის ხელახლა აღსადგენად, განცხადების გაკეთებისას სკოლა არ აღიარებს რესურსების შემოსვლას (მისაღები რესურსები). იმ შემთხვევაში, თუ რესურსების გადაცემამდე საჭიროა არსებობდეს შეთანხმება ტრანსფერის შესახებ, მიმღები ერთეული

რესურსებს არ მიიჩნევს კონტროლს დაქვემდებარებულ რესურსებად, სანამ შეთანხმება სავალდებულო არ გახდება, რადგანაც მიმღები ერთეული ვერ გამოიციხავს და ვერც დაარეგულირებს ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეულის ხელმისაწვდომობას აღნიშნულ რესურსებზე. ხშირ შემთხვევაში, საჭიროა ერთეულმა აქტივის აღიარებამდე უზრუნველყოს რესურსებზე კონტროლის საკუთარი სამართლებრივი უფლება, .თუ ერთეულს არ გააჩნია სამართლებრივი უფლება რესურსებზე, იგი ვერ გამოიციხავს და ვერც დაარეგულირებს ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეულის ხელმისაწვდომობას აღნიშნულ რესურსებზე.

წარსული მოვლენა

34. საჯარო სექტორის ერთეულები, როგორც წესი, აქტივებს იღებენ სახელმწიფოსგან, სხვა ერთეულებისაგან, მათ შორის გადასახადის გადამხდელებისაგან, იძენენ, ან აწარმოებენ მათ. შესაბამისად, წარსული მოვლენა, რომელსაც შედეგად მოსდევს აქტივზე კონტროლის განხორციელება, შეიძლება იყოს შესყიდვა, გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა ან ტრანსფერი. მომავალში მოსალოდნელი ოპერაციები ან მოვლენები, თავისთავად არ წარმოქმნის აქტივებს და შესაბამისად, გადასახადის მოკრების განზრახვა, მაგალითად, არ წარმოადგენს ისეთ წარსულ მოვლენას, რომელიც წარმოქმნის აქტივს გადასახადის გადამხდელისადმი მიმართული მოთხოვნის ფორმით.

რესურსების სავარაუდო შემოსვლა

35. რესურსების შემოსვლა სავარაუდოა მაშინ, როცა უფრო მოსალოდნელია, რომ შემოსვლას ექნება ადგილი ვიდრე არშემოსვლას. ერთეული ამ გადაწყვეტილებას იღებს რესურსების მსგავსი სახის ნაკადებთან მიმართებაში საკუთარ წარსულ გამოცდილებაზე და გადასახადის გადამხდელთან ან ტრანსფერის განმახორციელებელ ერთეულთან დაკავშირებით არსებულ მოლოდინზე დაყრდნობით. მაგალითად, როდესაც (ა) მთავრობა თანახმაა ტრანსფერით სახსრები გადასცეს საჯარო სექტორის ერთეულს (ანგარიშვალდებული ერთეული), (ბ) შეთანხმება სავალდებულო ხასიათისაა და (გ) მთავრობას გააჩნია შეთანხმებული რესურსების გადაცემის ისტორია, სავარაუდოა, რომ რესურსების შემოსვლას ადგილი ექნება, მიუხედავად იმისა, რომ სახსრების ტრანსფერი ანგარიშგების დღეს არ განხორციელებულა.

პირობითი აქტივები

36. ობიექტის ასახვა პირობით აქტივად განმარტებით შენიშვნებში, შეიძლება გამართლებული იყოს, თუ მას გააჩნია აქტივის არსებითი მახასიათებლები, მაგრამ ვერ აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს (იხ. სსბასს 19).

მფლობელთა შენატანები

37. მფლობელთა შენატანები განმარტებულია სსბასს 1-ში. იმისათვის, რომ ოპერაცია მფლობელთა შენატანებად კლასიფიცირდეს, აუცილებელია განმარტებაში მოცემული მახასიათებლების დაკმაყოფილება. იმის დასადგენად, აკმაყოფილებს თუ არა ოპერაცია მფლობელთა შენატანების განმარტებას, მხედველობაში მიიღება ოპერაციის შინაარსი და არა მისი ფორმა. 38-ე პუნქტში მითითებულია, თუ რა ფორმა შეიძლება მიიღოს მფლობელთა შენატანებმა. თუ, ოპერაციის ფორმის მიუხედავად, იგი აშკარად სესხის ან სხვა რაიმე სახის ვალდებულების ან შემოსავლის შინაარსს ატარებს, ერთეული მას აღიარებს ასეთად და, თუ არსებითი ხასიათისაა, შესაბამის ინფორმაციას ასახავს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. მაგალითად, თუ ოპერაცია წარმოადგენილია, როგორც მფლობელთა შენატანი, მაგრამ მიუთითებს, რომ ანგარიშვალდებული ერთეული ტრანსფერის განმახორციელებელ ერთეულს გადაუხდის ფიქსირებულ დივიდენდებს და ამასთან ერთად მომავალში განსაზღვრული დროისთვის დაუბრუნებს განხორციელებულ ინვესტიციას, მაშინ აღნიშნული ოპერაცია უფრო სესხის ხასიათს ატარებს. სახელშეკრულებო შეთანხმებების შემთხვევაში, ერთეული მფლობელების შენატანებიდან ვალდებულებების განსხვავებისას ასევე ითვალისწინებს სსბასს 28-ში, *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა*, მოყვანილ მითითებებს.

38. მფლობელთა შენატანების მტკიცებულებას შესაძლოა წარმოადგენდეს, მაგალითად:

- (ა) შენატანის განმახორციელებელი მხარის ან ამ უკანასკნელის მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ შენატანის გახორციელებამდე, ან მისი განხორციელებისას, ტრანსფერის (ან ასეთ ტრანსფერთა ჯგუფის) დანიშნულების ფორმალურად განსაზღვრა მიმღები ერთეულის შენატანებით ფორმირებული წმინდა აქტივების/კაპიტალის შემადგენელ ნაწილად;
- (ბ) შენატანებთან დაკავშირებული ფორმალური შეთანხმება, რომელიც ადგენს ან ზრდის უკვე არსებულ ფინანსურ დაინტერესებას მიმღები ერთეულის წმინდა აქტივებით/კაპიტალით, რომელიც შეიძლება გაიყიდოს, მოხდეს მისი ტრანსფერით გადაცემა ან გამოსყიდვა;
- (გ) შენატანებთან დაკავშირებით წილობრივი ინსტრუმენტების გამოცემა, რომლებიც შეიძლება გაიყიდოს, მოხდეს მათი ტრანსფერით გადაცემა ან გამოსყიდვა;

ოპერაციის გაცვლითი და არაგაცვლითი კომპონენტები

39. ქვევით მოცემული მე-40 და 41-ე პუნქტები განიხილავს იმ გარემოებებს, რომელთა არსებობისას ერთეული მოიპოვებს კონტროლს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან სასარგებლო პოტენციალის მატარებელ რესურსებზე, გარდა მფლობელთა შენატანებისა.
40. მე-7 პუნქტი განსაზღვრავს გაცვლით და არაგაცვლით ოპერაციებს, ხოლო მე-10 პუნქტი აღნიშნავს, რომ ოპერაცია შეიძლება მოიცავდეს ორ კომპონენტს - გაცვლითს და არაგაცვლითს.
41. როდესაც აქტივის შეძენა ხდება ისეთი ოპერაციის მეშვეობით, რომელსაც გააჩნია გაცვლითი და არაგაცვლითი კომპონენტი, ერთეული გაცვლით კომპონენტს აღიარებს სსზასს-ის პრინციპებისა და მოთხოვნების თანახმად. არაგაცვლითი კომპონენტის აღიარება ხდება წინამდებარე სტანდარტის პრინციპებისა და მოთხოვნების შესაბამისად. იმისათვის რომ განისაზღვროს, გააჩნია თუ არა ამა თუ იმ ოპერაციას იდენტიფიცირებადი გაცვლითი და არაგაცვლითი კომპონენტები, პროფესიული განსჯა გამოიყენება. თუ ცალკეული გაცვლითი და არაგაცვლითი კომპონენტების ერთმანეთისგან გარჩევა შეუძლებელია, ოპერაცია ჩაითვლება არაგაცვლით ოპერაციად.

აქტივების შეფასება თავდაპირველი აღიარებისას

42. არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად შეძენილი აქტივის თავდაპირველი შეფასება უნდა მოხდეს მისი შეძენის თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულებით.
43. სსზასს 12-ის, *სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები*, სსზასს 16-ის, *საინვესტიციო ქონება* და სსზასს 17-ის, *ძირითადი საშუალებები*, თანახმად, არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად შეძენილი აქტივის თავდაპირველი შეფასება ხდება მისი შეძენის თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულებით.

არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად მიღებული შემოსავლის აღიარება

44. აქტივად აღიარებული არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად მიღებული რესურსები უნდა აღიარდეს როგორც შემოსავალი, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ამავე მიღებასთან მიმართებით ხდება ვალდებულების აღიარებაც.
45. როდესაც ერთეული ასრულებს აქტივად აღიარებული არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად მიღებულ რესურსებთან მიმართებით ვალდებულებად აღიარებულ მიმდინარე მოვალეობას, მან უნდა შეამციროს აღიარებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულება და აღიაროს ამ შემცირების ტოლი თანხა შემოსავალში.

46. როდესაც ერთეული აღიარებს წმინდა აქტივების ზრდას არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად, იგი ახდენს შემოსავლის აღიარებას. თუ ერთეულმა მოახდინა არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად შემოსულ რესურსებთან მიმართებით ვალდებულების აღიარება, საგადასახადო მოვლენის დადგომის ან ამა თუ იმ პირობის დაკმაყოფილების გამო ამ ვალდებულების შემდგომი შემცირებისას იგი აღიარებს შემოსავალს. თუ რესურსების შემოსვლა აკმაყოფილებს მფლობელთა შენატანების განსაზღვრებას, იგი ვალდებულებად ან შემოსავლად არ აღიარდება.
47. შემოსავლის აღიარების დრო პირობების ხასიათით და მათი შესრულებით განისაზღვრება. მაგალითად, თუ პირობის კონკრეტული მოთხოვნაა, ერთეულმა მესამე მხარეები საქონლით ან მომსახურებით უზრუნველყოს, ან აუთვისებელი სახსრები დაუბრუნოს ტრანსფერის განმახორციელებელ ერთეულს, შემოსავლის აღიარება ხდება საქონლისა თუ მომსახურების მიწოდების შემდეგ.

არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად მიღებული შემოსავლის შეფასება

48. არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად მიღებული შემოსავლის შეფასება ხდება ერთეულის მიერ აღიარებული წმინდა აქტივების ზრდის თანხით.
49. როდესაც ერთეული არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად აღიარებს აქტივს, იგი ასევე აღიარებს 42-ე პუნქტის მიხედვით შეფასებული აქტივის თანხის ტოლ შემოსავალს, თუ არ არსებობს ვალდებულების აღიარების მოთხოვნა. ვალდებულების აღიარების მოთხოვნის არსებობის შემთხვევაში, მისი შეფასება მოხდება 57-ე პუნქტის მოთხოვნათა თანახმად და წმინდა აქტივების ზრდის თანხა, ასეთის არსებობისას, აღიარებული იქნება როგორც შემოსავალი. დასაბეგრი მოვლენის დადგომის, ან პირობის დაკმაყოფილების გამო ვალდებულების შემდგომი შემცირებისას, თანხა, რომლითაც შემცირდა ვალდებულება, აღიარებულ იქნება როგორც შემოსავალი.

ვალდებულებად აღიარებული მიმდინარე მოვალეობა

50. არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა, რომელიც ვალდებულების განსაზღვრებას აკმაყოფილებს, უნდა აღიარდეს როგორც ვალდებულება მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:
- (ა) მოსალოდნელია, რომ მოვალეობის შესასრულებლად საჭირო იქნება მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გადინება;

(ბ) შესაძლოა ვალდებულების თანხის საიმედო შეფასების
გაკეთება.

მიმდინარე მოვალეობა

51. მიმდინარე მოვალეობა წარმოადგენს კონკრეტული გზით ქმედების ან კონკრეტული პირობების შესრულების მოვალეობას და ნებისმიერ არაგაცვლით ოპერაციასთან მიმართებით შეიძლება წარმოქმნას ვალდებულება. მიმდინარე მოვალეობის დაკისრება შეიძლება მოხდეს კანონების, სამართლებრივი ნორმების ან სავალდებულო შეთანხმებების დებულებებით, რომლებიც ქმნის ტრანსფერის საფუძველს. ისინი ასევე შეიძლება აღმოცენდეს ჩვეულებრივ სამუშაო პირობებში, როგორიცაა, მაგალითად, საავანსო შემოსულობების აღიარება.
52. ბევრ შემთხვევაში, არაგაცვლით ოპერაციებში გადასახადების ამოღება და საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის აქტივების ტრანსფერით გადაცემა ხდება იმ კანონების, სამართლებრივი ნორმებისა თუ სხვა სავალდებულო შეთანხმებების თანახმად, რომლებიც აწესებს მოთხოვნებს, რომ ისინი კონკრეტული მიზნებისათვის იქნას გამოყენებული. მაგალითად:
- (ა) გადასახადები, რომელთა გამოყენება კანონების ან სამართლებრივი ნორმების მიხედვით შეიძლება მხოლოდ კონკრეტული მიზნებისათვის;
 - (ბ) სავალდებულო შეთანხმებებით დამტკიცებული ტრანსფერები, რომლებიც მოიცავს შემდეგ პირობებს:
 - (i) ცენტრალური მთავრობიდან პროვინციის, შტატის ან ადგილობრივი მმართველობებისათვის;
 - (ii) შტატის/პროვინციის სახელისუფლებო ორგანოებიდან ადგილობრივი მმართველობებისათვის;
 - (iii) მთავრობებიდან საჯარო სექტორის სხვა ერთეულებისათვის;
 - (iv) კანონებისა თუ მარეგულირებელი აქტების თანახმად, სამუშაო ავტონომიის პირობებით, კონკრეტული ფუნქციების შესასრულებლად შექმნილი სამთავრობო დაწესებულებებისათვის, როგორიცაა, მაგალითად, სახელისუფლებო ორგანოები ან რეგიონალური დეპარტამენტები და უფლებამოსილი ორგანოები;
 - (v) დონორი სააგენტოებიდან მთავრობებისათვის ან საჯარო სექტორის სხვა ერთეულებისათვის;
53. საოპერაციო საქმიანობის ჩვეული მიმდინარეობის პირობებში ანგარიშვალდებულმა ერთეულმა შეიძლება მიიღოს რესურსები

გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის დადგომამდე. ასეთ შემთხვევაში, ვალდებულება, რომლის თანხაც საავანსო შემოსულობის თანხის ტოლია, აღიარდება გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის დადგომამდე.

54. იმ შემთხვევაში, თუ ანგარიშვალდებული ერთეული რესურსებს მიიღებს ტრანსფერის შესახებ სავალდებულო ხასიათის მქონე შეთანხმების არსებობამდე, იგი საავანსო შემოსულობისათვის აღიარებს ვალდებულებას მანამ, სანამ შეთანხმება სავალდებულო ხასიათს შეიძენს.

გადაცემული/მიღებული აქტივის პირობები

55. ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივის პირობები წარმოქმნის თავდაპირველი აღიარების მიმდინარე მოვალეობას, რომლის აღიარება უნდა მოხდეს 50-ე პუნქტის შესაბამისად.
56. შეთანხმებები განმარტებულია მე-7 პუნქტში. მე-14–25-ე პუნქტებში მოცემული მითითებები განსაზღვრავს, შეთანხმება პირობას წარმოადგენს თუ შეზღუდვას. ერთეული ახდენს ნებისმიერი და ყველა შეთანხმების ანალიზს, რომლებიც თან ახლავს რესურსების შემოსვლას, რათა განსაზღვროს, აღნიშნული შეთანხმებები პირობებს აწესებს თუ შეზღუდვებს.

ვალდებულების შეფასება თავდაპირველი აღიარებისას

57. ვალდებულების სახით აღიარებული თანხა უნდა იყოს ანგარიშგების დღეს მიმდინარე მოვალეობის შესრულებისათვის საჭირო თანხის საუკეთესო შეფასება.
58. შეფასება ითვალისწინებს რისკებსა და განუსაზღვრელობებს, რომლებიც თან ახლავს იმ მოვლენებს, რომელებიც განაპირობებს ვალდებულების აღიარებას. თუ ფულის დროითი ღირებულება მნიშვნელოვანია, ვალდებულების შეფასება მოხდება იმ თანხის მიმდინარე ღირებულებით, რომელიც სავარაუდოდ საჭირო იქნება მოვალეობის შესასრულებლად. ეს მოთხოვნა შეესაბამება სსბას 19-ში მოყვანილ პრინციპებს.

გადასახადები

59. ერთეულმა უნდა აღიაროს აქტივი გადასახადებთან მიმართებით, როდესაც ადგილი აქვს გადასახადით დასაბეგრ მოვლენას და კმაყოფილდება აქტივის აღიარების კრიტერიუმები.
60. გადასახადებიდან წარმოქმნილი რესურსები აკმაყოფილებს აქტივის განსაზღვრებას, როცა ერთეული წარსული მოვლენის (გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა) შედეგით აკონტროლებს რესურსებს და ამ რესურსებიდან მომავალი ეკონომიკური სარგებელის ან

მომსახურების პოტენციალის მიღებას მოელის. გადასახადებიდან წარმოქმნილი რესურსები აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს, როდესაც სავარაუდოა, რომ აღგილი ექნება რესურსების შემოსვლას და რომ შესაძლებელი იქნება მათი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. ალბათობის ხარისხი, რომელიც თან ახლავს რესურსების შემოსვლას, განისაზღვრება თავდაპირველი აღიარებისას ხელმისაწვდომი მტკიცებულების საფუძველზე, რომელიც მოიცავს გადასახადების გადამხდელის მიერ გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას, მაგრამ არ შემოიფარგლება მხოლოდ ამით.

61. გადასახადებიდან შემოსავალი წარმოიქმნება მხოლოდ მთავრობისათვის, რომელიც გადასახადს აწესებს, და არა სხვა ერთეულებისათვის. მაგალითად, თუ ცენტრალური მთავრობა აწესებს ისეთ გადასახადს, რომლის მოკრებაც ხდება მისი საგადასახადო ორგანოს მიერ, აქტივები და შემოსავალი ერიცხება მთავრობას და არა - საგადასახადო ორგანოს. გარდა ამისა, თუ ცენტრალური მთავრობა შემოიღებს გადასახადს გაყიდვებზე, რომლის მთელი ამონაგებიც შტატის ხელისუფლების ორგანოებს გადაეცემა მიმდინარე ასიგნებების საფუძველზე, ცენტრალური მთავრობა მოცემული გადასახადისთვის აღიარებს აქტივებს და შემოსავალს, აგრეთვე შტატის ხელისუფლების ორგანოებზე განხორციელებული ტრანსფერისათვის აქტივების შემცირებას და ხარჯს. შტატის ხელისუფლების ორგანო აღიარებს აქტივებს და შემოსავალს მიღებული ტრანსფერისათვის. თუ ერთი ერთეული გადასახადების მოკრებას ახორციელებს რამდენიმე სხვა ერთეულის სახელით, იგი მოქმედებს, როგორც ყველა მათგანის საგადასახადო აგენტი. მაგალითად, თუ შტატის საგადასახადო სააგენტო ახორციელებს საშემოსავლო გადასახადის მოკრებას როგორც ცენტრალური მთავრობის, ასევე რამდენიმე სხვადასხვა საქალაქო მმართველობისათვის, იგი შემოსავალს არ აღიარებს მოკრებილი გადასახადებისათვის - ნაცვლად ამისა, ამ გადასახადებთან მიმართებით აქტივებს და შემოსავალს აღიარებენ ცალკეული სახელისუფლებო ორგანოები, რომლებმაც დააწესეს ეს გადასახადები.
62. გადასახადები არ აკმაყოფილებს მფლობელთა შენატანების განმარტებას, რადგანაც გადასახადების გადახდა გადასახადის გადამხდელებს არ ანიჭებს (ა) ერთეულის მიერ თავისი არსებობის მანძილზე მომავალი ეკონომიკური სარგებლიდან ან მომსახურების პოტენციალიდან დივიდენდების მიღების ან (ბ) მთავრობის ლიკვიდაციის შემთხვევაში აქტივების ვალდებულებებზე ნამეტი თანხების განაწილების უფლებას. გადასახადების გადახდა გადასახადის გადამხდელებს ასევე არ ანიჭებს მფლობელობის უფლებას სახელმწიფო საკუთრებაზე,

რომლის გაყიდვა, გაცვლა, გადაცემა ან გამოსყიდვა შესაძლებელია.

63. გადასახადები აკმაყოფილებს არაგაცვლითი ოპერაციების განმარტებას, რადგან გადასახადის გადამხდელები ახორციელებენ რესურსების სახელმწიფოსთვის გადაცემას ამის სანაცვლოდ დაახლოებით იმავე ღირებულების რესურსების პირდაპირ მიღების გარეშე. გადასახადის გადამხდელს შეუძლია ისარგებლოს მთავრობის მიერ დაწესებული სოციალური პოლისებით, თუმცა ეს არ ნიშნავს იმას, რომ ეს სარგებელი მას ეძლევა გადასახადების გადახდის სანაცვლოდ პირდაპირი კომპენსაციის სახით.
64. როგორც 52-ე პუნქტში იყო აღნიშნული, ზოგიერთი სახის გადასახადის დაწესება ამა თუ იმ კონკრეტულ მიზანს ემსახურება. თუ მთავრობას მოეთხოვება ვალდებულების აღიარება რაიმე კონკრეტული მიზნით შემოღებული გადასახადის შედეგად აღიარებულ აქტივებთან კავშირში მყოფ პირობებთან მიმართებით, იგი არ აღიარებს შემოსავალს, ვიდრე არ შესრულდება ეს პირობა და აღნიშნული ვალდებულება არ შემცირდება. თუმცა, უმეტეს შემთხვევებში რაიმე კონკრეტული მიზნით შემოღებული გადასახადებისგან მოსალოდნელი არ არის ვალდებულების წარმოქმნა, რადგანაც ეს კონკრეტული მიზნები უტოლდება შეზღუდვებს და არა - პირობებს.

გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა

65. ბევრი იურისდიქცია ითვალისწინებს ერთი და იმავე ტიპის გადასახადების შემოღებას. იმისათვის რომ განისაზღვროს, თუ რას წარმოადგენს სხვადასხვა ტიპის გადასახადებისთვის გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა, ანგარიშვალდებული ერთეული საკუთარი იურისდიქციის ფარგლებში ახდენს საგადასახადო კანონმდებლობის ანალიზს. თუ კანონები ან სამართლებრივი ნორმები ამას სხვაგვარად არ განსაზღვრავს, შესაძლებელია, რომ გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა:
- (ა) საშემოსავლო გადასახადისთვის არის გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო პერიოდში მიღებული შემოსავალი, რომელიც ექვემდებარება დაბეგვრას;
 - (ბ) დამატებითი ღირებულების გადასახადისათვის არის გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო პერიოდში გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის შესრულება;
 - (გ) საქონელსა და მომსახურებაზე დაწესებული გადასახადისათვის არის საგადასახადო პერიოდში

გადასახადით დასაბეგრი საქონლის ან მომსახურების შესყიდვა ან გაყიდვა;

- (დ) საბაჟო გადასახადისთვის არის ისეთი საქონლის ან მომსახურების გადაადგილება საბაჟო საზღვარზე, რომელიც ექვემდებარება საბაჟო გადასახადით დაბეგვრას;
- (ე) მემკვიდრეობის გადასახადისთვის არის იმ პიროვნების გარდაცვალება, რომლის მფლობელობაში იმყოფებოდა გადასახადით დასაბეგრი ქონება;
- (ვ) ქონების გადასახადისთვის არის იმ ვადის გასვლა, რომელზეც დაწესებულია გადასახადი, ან იმ პერიოდისა, რომლისთვისაც არის აღნიშნული გადასახადი დაწესებული, თუ ამ გადასახადის შემოღება პერიოდულ ხასიათს ატარებს.

გადასახადების საავანსო შემოსულობები

66. აქტივებისა და ვალდებულებების განსაზღვრებათა, აგრეთვე 59-ე პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, გადასახადებით დასაბეგრი მოვლენის დადგომამდე მიღებული გადასახადებისთვის რესურსების აღიარება ხდება აქტივისა და ვალდებულების სახით (საავანსო შემოსულობა), რადგანაც (ა) მოვლენა, რომელიც წარმოქმნის ერთეულის უფლებას აღნიშნულ გადასახადებზე, არ დამდგარა და (ბ) გადასახადებიდან შემოსავლის აღიარების კრიტერიუმები არ დაკმაყოფილებულა (იხ. 59-ე პუნქტი), მიუხედავად იმისა, რომ ერთეულს უკვე მიღებული აქვს აღნიშნული რესურსები. გადასახადებთან მიმართებაში საავანსო შემოსულობა ძირეულად არ განსხვავდება სხვა სახის საავანსო შემოსულობათაგან, ამდენად, გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის დადგომამდე ხდება ვალდებულების აღიარება. გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის დადგომისას, ვალდებულება იხსნება და ხდება შემოსავლის აღიარება.

საგადასახადო ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი აქტივების შეფასება

67. 42-ე პუნქტის მოთხოვნათა თანახმად, საგადასახადო ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი აქტივების შეფასება უნდა მოხდეს მათი შეძენის დღეს არსებული რეალური ღირებულებით. საგადასახადო ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი აქტივების შეფასება ხდება ერთეულში რესურსების შემოსვლის საუკეთესო შეფასებით. ანგარიშვალდებულმა ერთეულებმა უნდა შეიმუშაონ ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკა საგადასახადო ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი აქტივების შესაფასებლად, რომელიც 42-ე პუნქტის მოთხოვნებს შეესაბამება. ამ აქტივების შესაფასებლად, სააღრიცხვო პოლიტიკა გაითვალისწინებს როგორც შესაძლებლობას, რომ

საგადასახადო ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი აქტივების შემოსვლა მოხდება სახელმწიფოში, ასევე, შედეგად მიღებული აქტივების რეალურ ღირებულებას.

68. როდესაც გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა და გადასახადების მოკრება დროში ერთმანეთს არ ემთხვევა, საჯარო სექტორის ერთეულებს შეუძლია საგადასახადო ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი აქტივების საიმედოდ შეფასება, მაგალითად, წინა პერიოდებში ამა თუ იმ კონკრეტული გადასახადის მოკრების გამოცდილების საფუძველზე აგებული სტატისტიკური მოდელის გამოყენებით. აღნიშნულ მოდელებში გათვალისწინებულია გადასახადების გადამხდელთაგან ფულადი სახსრების მიღებისა და გადასახადების გადამხდელთა დეკლარაციების წარდგენის დრო, აგრეთვე ეკონომიკაში საგადასახადო მოთხოვნების ურთიერთდამოკიდებულება სხვა მოვლენებთან. შეფასების მოდელები ასევე ითვალისწინებს სხვა ფაქტორებს, როგორებიცაა:

- (ა) საგადასახადო კანონი, რომელიც გადასახადების გადამხდელებს უფრო მეტ დროს აძლევს დეკლარაციების შესავსებად, ვიდრე მთავრობას - საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად;
- (ბ) გადასახადების გადამხდელთა მიერ დეკლარაციების შესავსებად განსაზღვრული ვადის დარღვევა;
- (გ) არაფულადი აქტივების ღირებულების განსაზღვრა საგადასახადო შეფასების მიზნებისათვის;
- (დ) საგადასახადო კანონში არსებული სირთულეები, ზოგიერთი გადასახადების გადამხდელისაგან მისაღები გადასახადების შესაფასებლად დროის უფრო ხანგრძლივ მონაკვეთებს მოითხოვს;
- (ე) პოტენციურად იმის შესაძლებლობამ, რომ საგადასახადო კანონების მკაცრად და განუხრელად განხორციელებისა და ყველა ისეთი გადასახადის მოკრების ფინანსურმა და პოლიტიკურმა საფასურმა, რომლებიც სამართლებრივად მთავრობას ეკუთვნის, შესაძლოა გადაწონოს მიღებული სარგებელი;
- (ვ) საგადასახადო კანონი, რომელიც გადასახადების გადამხდელებს ზოგიერთი გადასახადის გადახდის გადავადების უფლებას ანიჭებს; და
- (ზ) სხვადასხვა გარემოებები, რომლებიც ცალკეულ გადასახადებსა და იურისდიქციებს ახასიათებს.

69. საგადასახადო ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი აქტივებისა და შემოსავლის სტატისტიკური მოდელების გამოყენებით შეფასებამ შესაძლოა გამოიწვიოს აღიარებული აქტივებისა და შემოსავლის ფაქტიური ოდენობის განსხვავება იმ ოდენობისაგან, რომლებიც შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებში იქნა განსაზღვრული, როგორც გადასახადების გადამხდელებისაგან მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდთან მიმართებაში მისაღები. შეფასებების გადასინჯვა ხდება სსზასს 3-ის საფუძველზე *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*.
70. ზოგიერთ შემთხვევაში, საგადასახადო ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი აქტივებისა და მასთან დაკავშირებული შემოსავლის საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია გადასახადით დასაბეგრი მოვლენიდან გარკვეული დროის გასვლამდე. ეს შეიძლება მოხდეს არამყარი საგადასახადო საფუძველის შემთხვევაში, როდესაც საიმედოდ შეფასების გაკეთება შეუძლებელია. ბევრ შემთხვევაში, აქტივებისა და შემოსავლის აღიარება შეიძლება მოხდეს გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის შემდგომ პერიოდში, თუმცა არსებობს გამონაკლისი გარემოებები, როდესაც რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდია საჭირო გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის შედეგად ისეთი მომავალი ეკონომიკური სარგებელის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების შემოსვლამდე, რომელიც აქტივის განსაზღვრებას შეესაბამება და აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს. მაგალითად, მემკვიდრეობის მიღებისთვის გადასახადის ოდენობის დადგენას და საიმედოდ შეფასებას შესაძლოა მრავალი წელი დასჭირდეს, თუ საქმე გვაქვს ისეთ დიდ მემკვიდრეობასთან, რომელიც მრავალ ძვირადღირებულ ანტიკურ ნივთს და ხელოვნების ნიმუშს შეიცავს, რომლებიც სპეციალისტების მიერ უნდა იქნას შეფასებული. შესაბამისად, აქტივის აღიარების კრიტერიუმები შეიძლება ვერ დაკმაყოფილდეს, სანამ გადახდა არ იქნება მიღებული ან მისაღები.

საგადასახადო სისტემით ანაზღაურებული ხარჯები და საგადასახადო დანახარჯები

71. საგადასახადო შემოსავლების დადგენა უნდა მოხდეს მთლიანი ოდენობით. მისი შემცირება არ უნდა მოხდეს საგადასახადო სისტემით ანაზღაურებული ხარჯებით.
72. ზოგიერთი იურისდიქციის მიხედვით, მთავრობა საგადასახადო სისტემას იყენებს როგორც გადასახადის გადამხდელთათვის სარგებელის გადახდის მოხერხებულ მეთოდს, რომელიც სხვა შემთხვევაში, ანაზღაურდებოდა გადახდის სხვა მეთოდის გამოყენებით, როგორცაა, მაგალითად, ჩეკის გამოწერა, თანხის პირდაპირ დეპონირება გადასახადის გადამხდელის საბანკო ანგარიშზე, ან მისი სახელით სხვა ანგარიშის გახსნა. მაგალითად,

სახელმწიფომ დაზღვევის მოხმარების წახალისების მიზნით შეიძლება გადაიხადოს რეზიდენტის ჯანმრთელობის დაზღვევის სადაზღვევო პრემიის ნაწილი პიროვნების საგადასახადო ვალდებულების შემცირების გზით, შესაბამისი თანხის ჩვევით გადახდით ან მისი პირდაპირ სადაზღვევო კომპანიისთვის გადახდით. ასეთ შემთხვევებში, თანხა გადახდას ექვემდებარება იმის მიუხედავად, იხდის თუ არა აღნიშნული პირი გადასახადებს. შესაბამისად, ეს თანხა სახელმწიფოსთვის წარმოადგენს ხარჯს და მისი აღიარება ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში უნდა მოხდეს ცალკე. საგადასახადო შემოსავალი უნდა გაიზარდოს საგადასახადო სისტემით ანაზღაურებული აღნიშნული ხარჯების თანხის ოდენობით.

73. **საგადასახადო შემოსავალი არ უნდა გაიზარდოს საგადასახადო დანახარჯების ოდენობით.**
74. იურისდიქციათა უმრავლესობაში, მთავრობა საგადასახადო სისტემას იყენებს ზოგიერთი სახის ფინანსური ქმედების წასახალისებლად და ზოგიერთი მათგანის შესამცირებლად. მაგალითად, ზოგიერთი იურისდიქციის ფარგლებში სახლის მესაკუთრეებს გადასახადით დასაბუთებრი შემოსავლის დაანგარიშებისას უფლება ენიჭებათ მთლიანი შემოსავლიდან გამოქვითონ იპოთეკის პროცენტი და ქონების გადასახადი. ასეთი შეღავათებით სარგებლობა მხოლოდ გადასახადის გადამხდელეებს შეუძლიათ. თუ ერთეული (ფიზიკური პირის ჩათვლით) არ იხდის გადასახადს, მას ამ შეღავათით სარგებლობა არ შეუძლია. ასეთი შეღავათები საგადასახადო დანახარჯების სახელითაა ცნობილი. საგადასახადო დანახარჯები არის შემოსავლები, რომელებზეც უარი ითქვა და არა ხარჯები და არ იწვევს რესურსების შემოსვლას ან გასვლას, ანუ, სხვანაირად რომ ვთქვათ, ისინი არ წარმოქმნის აქტივებს, ვალდებულებებს, შემოსავალს ან გადასახადის დამწესებელი ხელისუფლების დანახარჯებს.
75. საგადასახადო სისტემით ანაზღაურებულ ხარჯებსა და საგადასახადო დანახარჯებს შორის მთავარი განსხვავება არის ის, რომ საგადასახადო სისტემით ანაზღაურებული ხარჯების შემთხვევაში, თანხა ხელმისაწვდომია მიმღებისთვის მიუხედავად იმისა, იგი იხდის გადასახადებს თუ თავისი გადასახადების გადასახდელად რაიმე კონკრეტულ მექანიზმს იყენებს. სსპსს 1-ის მიხედვით, შემოსავლისა და ხარჯების კომპონენტების ურთიერთჩათვლა, თუ ეს სხვა რომელიმე სტანდარტით არ არის დაშვებული, აკრძალულია. საგადასახადო შემოსავლისა და საგადასახადო სისტემით ანაზღაურებული ხარჯების ურთიერთჩათვლა არ იკრძალება.

ტრანსფერები

76. 98-ე პუნქტის თანახმად, ერთეულმა ტრანსფერებთან დაკავშირებით უნდა აღიაროს აქტივი იმ შემთხვევაში, თუ ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული რესურსები შეესაბამება აქტივის განსაზღვრებას და აკმაყოფილებს აქტივის აღიარების კრიტერიუმებს.
77. ტრანსფერები მოიცავს გრანტებს, ვალის პატიებას, საურავს, მემკვიდრეობით აქტებს, საჩუქრებს, შემოწირულობებს და საქონელსა და მომსახურებას ნატურალური ფორმით. ყველა ზემოთაღნიშნულ კატეგორიას საერთო განმასხვავებელი მახასიათებელი ის აქვთ, რომ ისინი ახდენენ რესურსების გადაცემას ერთი ერთეულიდან მეორესთვის, სანაცვლოდ მიახლოებით იმავე ღირებულების უზუნველყოფის გარეშე და, როგორც ამას განსაზღვრავს წინამდებარე სტანდარტი, გადასახადებს არ წარმოადგენს.
78. ტრანსფერი აკმაყოფილებს აქტივის განსაზღვრებას იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული წარსული მოვლენის შედეგად (ტრანსფერი) ახორციელებს კონტროლს რესურსებზე და ამ რესურსებიდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღებას მოელის. ტრანსფერი აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს იმ შემთხვევაში აკმაყოფილებს, თუ სავარაუდოა რესურსების შემოსვლა და შესაძლებელია მათი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. კონკრეტულ შემთხვევებში, როგორიცაა, მაგალითად, კრედიტორის მიერ ვალდებულების პატიება, შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს წინათ უკვე აღიარებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულების შემცირებას. ასეთ შემთხვევებში, ტრანსფერის შედეგად აქტივის აღიარების ნაცვლად, ერთეული ახდენს ვალდებულების საბალანსო ღირებულების შემცირებას.
79. ერთეული ტრანსფერით მიღებულ/გადაცემულ რესურსებზე კონტროლს მოიპოვებს მაშინ, როდესაც რესურსები ერთეულს გადაეცა ან როცა ერთეულს ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეულის მიმართ გააჩნია სამართლებრივად ქმედითი მოთხოვნა. ბევრი შეთანხმება ტრანსფერით რესურსების გადაცემის შესახებ იძენს სავალდებულო ხასიათს ყველა მხარისათვის რესურსების გადაცემამდე, თუმცა ზოგჯერ ერთი ერთეული იძლევა რესურსების გადაცემის დაპირებას, მაგრამ არ ასრულებს მას. შედეგად, აქტივების, ვალდებულებებისა და/ან შემოსავლის აღიარება ხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ (ა) მოთხოვნა სამართლებრივად ქმედითია და (ბ) ერთეულის შეფასებით სავარაუდოა, რომ მოხდეს რესურსების შემოსვლა, მოხდება აქტივების, ვალდებულებების და/ან შემოსავლის აღიარება. ამ დრომდე ერთეულს არ შეუძლია გამორიცხოს ან დაარეგულიროს მესამე მხარეების ხელმისაწვდომობა ტრანსფერისთვის განკუთვნილი რესურსებიდან მისაღებ სარგებელზე.

80. ისეთი რესურსების ტრანსფერი, რომლებიც აკმაყოფილებს მფლობელთა შენატანების განსაზღვრებას, შემოსავალს არ წარმოქმნის. ხელშეკრულებები, რომლებიც (ა) კონკრეტულად განსაზღვრავს, რომ რესურსების უზრუნველყოფელი ერთეული უფლებამოსილია მომავალი ეკონომიკური სარგებელის ან მომსახურების პოტენციალის განაწილებებზე მიმღები ერთეულის არსებობის მანძილზე ან, მიმღები ერთეულის ლიკვიდირების შემთხვევაში, აქტივების რაიმე სახით ვალდებულებებზე გადაჭარბების განაწილებაზე ან (ბ) კონკრეტულად განსაზღვრავს, რომ რესურსების უზრუნველყოფელი ერთეული მიმღებ ერთეულში იძენს ფინანსურ ინტერესს, რომელიც შეიძლება გაიყიდოს, გაიცვალოს, გადაცემულ ან გამოსყიდულ იქნას, თავისი არსით წარმოადგენს შეთანხმებას მფლობელების მიერ შენატანის განხორციელების შესახებ.
81. ტრანსფერები აკმაყოფილებს არაგაცვლითი ოპერაციების განსაზღვრებას, რადგანაც ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეული მიმღებ ერთეულს უზრუნველყოფს რესურსებით და სანაცვლოდ პირდაპირ მისგან არ ღებულობს მიახლოებით იმავე ღირებულების რესურსებს. იმ შემთხვევაში, თუ ხელშეკრულებით განსაზღვრულია, რომ მიმღებ ერთეულს ეკისრება სანაცვლოდ მიახლოებით იმავე ღირებულების რესურსების უზრუნველყოფა, აღნიშნული ხელშეკრულება წარმოადგენს არა ხელშეკრულებას ტრანსფერის შესახებ, არამედ კონტრაქტს გაცვლითი ოპერაციის შესახებ, რომელიც შეიძლება განხილულ იქნეს სსბას 9-ის მიხედვით.
82. ერთეული ახდენს ყველა იმ პირობის ანალიზს, რომლებიც ტრანსფერის შესახებ ხელშეკრულებებშია მოცემული, რათა განსაზღვროს, იღებს თუ არა იგი ვალდებულებას რესურსების ტრანსფერით მიღებისას.

ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივების შეფასება

83. 42-ე პუნქტის მოთხოვნათა შესაბამისად, ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივების შეფასება ხდება მათი მიღების დღეს არსებული რეალური ღირებულებით. ერთეულები აქტივების აღიარებისა და შეფასებისათვის შეიმუშავენ ისეთ სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომელიც შესაბამისობაშია სსბას-თან. როგორც ადრე იყო აღნიშნული, სსბას 12-ის, სსბას 16-ისა და სსბას 17-ის მოთხოვნების მიხედვით, არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მიღებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, ძირითადი საშუალებების ან საინვესტიციო ქონების თავდაპირველი შეფასება უნდა მოხდეს მათი მიღების დღეს არსებული რეალური ღირებულებით. ფინანსური ინსტრუმენტები, მათ შორის მისაღები ფულადი სახსრები და ტრანსფერები, რომლებიც ფინანსური ინსტრუმენტის განსაზღვრებას აკმაყოფილებს და სხვა აქტივები

შეფასებულ უნდა იქნას ასევე მათი მიღების დღეს არსებული რეალური ღირებულებით, 42-ე პუნქტისა და შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად.

ვალის პატიება და ვალდებულებების აღება

84. კრედიტორები ზოგჯერ უარს ამბობენ საჯარო სექტორის ერთეულისგან ვალის ამოღების მათთვის მინიჭებულ უფლებაზე არსებული დავალიანების ეფექტურად გაუქმებით. მაგალითად, ცენტრალურმა მთავრობამ შესაძლოა გააუქმოს ვალი, რომელიც მართებს ადგილობრივ ხელისუფლებას. ასეთი გარემოებების არსებობისას, ადგილობრივი ხელისუფლება აღიარებს წმინდა აქტივების ზრდას, რადგანაც მის მიერ წინათ აღიარებული ვალდებულება უკვე გაუქმებულია.
85. ერთეულები ვალის პატიებასთან მიმართებით აღიარებენ შემოსავალს, როდესაც წინათ არსებული ვალი უკვე აღარ შეესაბამება ვალდებულების განსაზღვრებას ან აღარ აკმაყოფილებს ვალდებულებად აღიარების კრიტერიუმებს, თუკი ვალის პატიება არ შეესაბამება მფლობელთა შენატანების განსაზღვრებას.
86. მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ ისეთი ვალის პატიების შემთხვევაში, რომელიც გააჩნია სრულ მფლობელობაში მყოფ კონტროლირებულ ერთეულს, ან მისი ვალდებულებების აღების შემთხვევაში, ოპერაცია შეიძლება წარმოადგენდეს მფლობელთა მიერ გაკეთებულ შენატანს, როგორც ეს 37-ე - 38-ე პუნქტებითაა აღწერილი.
87. ვალის პატიების შედეგად წარმოქმნილი შემოსავლის შეფასება ხდება ნაპატიები ვალის საბალანსო ღირებულებით.

ჯარიმები

88. ჯარიმები ფიზიკური პირის ან სხვა ერთეულის მიერ კანონისა თუ სამართლებრივი ნორმების მოთხოვნათა დარღვევის შედეგად სასამართლოს ან სხვა კანონდამსრულებელი ორგანოს მიერ დადგენილი და საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ ფიზიკური პირის ან სხვა ერთეულისაგან მიღებული ან მისაღები ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალია. ზოგიერთი იურისდიქციის ფარგლებში, კანონდამსრულებელ პირებს შეუძლიათ ჯარიმის დაკისრება იმ ფიზიკური პირებისათვის, რომლებიც კანონდამრღვევად ითვლებიან. ასეთ შემთხვევებში, ფიზიკური პირი ჩვეულებრივ უფლებამოსილია გადაიხადოს მისთვის დაკისრებული ჯარიმა ან მიმართოს სასამართლოს ამ საკითხის გადასაწყვეტად. როდესაც მოპასუხესა და მოსარჩელეს შორის მიიღწევა ისეთი შეთანხმება, რომლის თანახმად, ნაცვლად სასამართლო პროცესისა, უნდა მოხდეს ჯარიმის გადახდა, აღნიშნული გადახდა ითვლება ჯარიმად.

89. როგორც წესი, ერთეულს მოეთხოვება ჯარიმის გადახდა მთავრობისათვის ფიქსირებული თანხის ფულადი სახსრების სახით გადარიცხვით, ამასთან ეს სახელმწიფოს არ აკისრებს არანაირ მოვალეობას, რომელიც შეიძლება აღიარებულ იქნას, როგორც ვალდებულება. ჯარიმის, როგორც ასეთის, აღიარება ხდება შემოსავლის სახით, იმ შემთხვევაში, თუ მისაღები თანხა შეესაბამება აქტივის განსაზღვრებას და აკმაყოფილებს 31-ე პუნქტში მოყვანილ აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს. როგორც მე-12 პუნქტში აღვნიშნეთ, როდესაც ერთეული ჯარიმის მოკრებას ახდენს საგადასახადო აგენტის ამპლუაში, ჯარიმა არ წარმოადგენს მისი მომკრები ერთეულის შემოსავალს. ჯარიმებიდან წარმოქმნილი აქტივების შეფასება ხდება ერთეულში რესურსების შემოსვლის საუკეთესო შეფასებით.

მემკვიდრეობითი აქტები

90. მემკვიდრეობითი აქტი გარდაცვლილი პიროვნების ანდერძის დებულებათა თანახმად განხორციელებული ტრანსფერია. მემკვიდრეობითი აქტის შემთხვევაში მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელ რესუსებზე კონტროლის განმაპირობებელ წარსულ მოვლენას ადგილი აქვს იმ შემთხვევაში, თუ ერთეულს გააჩნია სამართლებრივად ქმედითი მოთხოვნა, მაგალითად, მემკვიდრეობის დამტოვებელი პირის გარდაცვალებასთან ან ანდერძის ოფიციალურად დამტკიცებული ასლის მიღებასთან დაკავშირებით, რაც მოცემულ იურისდიქციაში მოქმედ კანონებზეა დამოკიდებული.
91. მემკვიდრეობითი აქტები, რომლებიც აკმაყოფილებს აქტივის განსაზღვრებას, აღიარდება როგორც აქტივები და შემოსავალი იმ შემთხვევაში, თუ მოსალოდნელია ერთეულში მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა და აქტივების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლის ალბათობის განსაზღვრა შესაძლოა პრობლემატური აღმოჩნდეს, თუ მემკვიდრეობის დამტოვებელი პირის გარდაცვალებასა და ერთეულის მიერ ნებისმიერი სახის აქტივების მიღებას შორის გასულია დროის გარკვეული პერიოდი. ერთეულმა უნდა განსაზღვროს, საკმარისია თუ არა გარდაცვლილის ქონება მისი მისამართით წარმოქმნილი ყველა მოთხოვნისა და ყველა მემკვიდრეობითი აქტის დასაკმაყოფილებლად. თუ ანდერძი სადაოა, ეს ფაქტი ასევე გავლენას მოახდენს ერთეულში აქტივების შემოსვლის ალბათობაზე.
92. მემკვიდრეობით გადაცემული აქტივების რეალური ღირებულების დადგენა ხდება ისევე, როგორც გრანტებისა და შემოწირულობების შემთხვევაში, როგორც ეს 97-ე პუნქტშია აღწერილი. ისეთი

იურისდიქციის მიხედვით, რომლის თანახმადაც გარდაცვლილის ქონება ექვემდებარება დაბეგვრას, საგადასახადო ხელისუფლებას შესაძლოა უკვე დადგენილი ჰქონდეს ერთეულისათვის მემკვიდრეობით გადასაცემი აქტივების რეალური ღირებულება და იგი შეიძლება ხელმისაწვდომი იყოს ერთეულისთვის. მემკვიდრეობითი აქტივების შეფასება ხდება მიღებული ან მისაღები რესურსების რეალური ღირებულებით.

საჩუქრები და შემოწირულობები, მათ შორის, საქონელი ნატურალური ფორმით

93. საჩუქრები და შემოწირულობები აქტივების ნებაყოფლობითი ტრანსფერებია, რომლებიც მოიცავს ფულადი სახსრებისა და სხვა მონეტარული აქტივების, ასევე ნატურალური ფორმით საქონლისა და მომსახურების ტრანსფერს, რომლითაც ერთი ერთეული ჩვეულებრივ უზრუნველყოფს მეორე ერთეულს პირობების გარეშე. ტრანსფერის განმახორციელებელი შეიძლება იყოს ერთეული ან ინდივიდუალური პირი. ფულადი სახსრებისა და სხვა მონეტარული აქტივების, ასევე ნატურალური ფორმით საქონლის საჩუქრებად და შემოწირულობებად აღიარების შემთხვევაში, მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელ რესურსებზე კონტროლის განმაპირობებელ წარსულ მოვლენას ჩვეულებრივ, საჩუქრის ან შემოწირულობის მიღება წარმოადგენს. ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურების საჩუქრებად და შემოწირულობებად აღიარება განხილულია ქვემოთ მოცემულ 98-ე - 103-ე პუნქტებში.
94. საქონელი ნატურალური ფორმით არაგაცვლით ოპერაციაში ერთეულისათვის უსასყიდლოდ გადაცემულ მატერიალურ აქტივებს წარმოადგენს, მაგრამ შესაძლოა ექვემდებარებოდეს გარკვეულ პირობებს. განვითარების მრავალმხრივი ან ორმხრივი ორგანიზაციების მხრიდან გარედან შემოსული დახმარება ხშირად მოიცავს ნატურალური ფორმით საქონლის კომპონენტს.
95. საჩუქრები და შემოწირულობები (გარდა ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებისა) აღიარდება როგორც აქტივები და შემოსავალი იმ შემთხვევაში, თუ სავარაუდოა ერთეულში მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა და აქტივების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. საჩუქრებისა და შემოწირულობების შემთხვევაში, ამ საჩუქრებისა და შემოწირულობების გაკეთება და შესაბამისი იურიდიული უფლების გადაცემა ხშირად ერთდროულად ხდება; ასეთ შემთხვევებში მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის ერთეულში შემოსვლა ექვემდებარება.
96. ნატურალური ფორმით საქონელის აქტივებად აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც საქონელი მიღებულია, ან იმ შემთხვევაში, თუ ამ საქონლის

მიღებაზე არსებობს მავალდებულებელი შეთანხმება. თუ ნატურალური ფორმით საქონლის მიღება ხდება რაიმე თანმხლები პირობების გარეშე, შემოსავალი აღიარდება დაუყოვნებლივ, ხოლო თუ სახეზეა რაიმე თანმხლები პირობა, აღიარდება ვალდებულება, რომელიც პირობების დაკმაყოფილების შემთხვევაში მცირდება და ხდება შემოსავლის აღიარება.

97. საჩუქრების და შემოწირულობების, ნატურალური ფორმით საქონლის ჩათვლით, თავდაპირველი აღიარებისას შეფასება ხდება მათი მიღების თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულებით, რომელიც შესაძლებელია დადგინდეს აქტიურ ბაზარზე არსებული ფასების გამოყენებით ან შეფასების გზით. აქტივის ღირებულებითი შეფასება ჩვეულებრივ ხდება ოფიციალურად აღიარებული სათანადო კვალიფიკაციის მქონე პროფესიონალი შემფასებლის მიერ. მრავალი აქტივის შემთხვევაში, რეალური ღირებულების დადგენა მარტივად არის შესაძლებელი აქტიურ და ლიკვიდურ ბაზარზე დაფიქსირებული ფასების მიხედვით. მაგალითად, მიმდინარე საბაზრო ფასების მოპოვება, ჩვეულებრივ, შესაძლებელია მიწის, არაპროფილური დანიშნულების შენობების, ავტომანქანებისა და მრავალი სახეობის ძირითადი საშუალებებისათვის.

მომსახურება ნატურალური ფორმით

98. ერთეულს შეუძლია, მაგრამ არ მოეთხოვება, ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურება აღიაროს როგორც შემოსავალი და როგორც აქტივი.
99. ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებები ცალკეულ პირთა მიერ საჯარო სექტორის ერთეულისათვის არაგაცვლითი ოპერაციით გაწეული მომსახურებებია. ამ სახის მომსახურებები შეესაბამება აქტივის განსაზღვრებას, რადგანაც ერთეული ახორციელებს კონტროლს იმ რესურსზე, რომლიდანაც სავარაუდოა მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა ერთეულში. მეორეს მხრივ, ასეთი აქტივების მოხმარება ხდება დაუყოვნებლივ და იმავე ღირებულების ოპერაცია ასევე აღიარდება ნატურალური ფორმით მომსახურების მოხმარების ასახვის მიზნით. მაგალითად, საჯარო სკოლამ, რომელიც მასწავლებელთა ასისტენტების მხრიდან იღებს ნებაყოფლობით უსასყიდლო მომსახურებას, რომლის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასებაც შესაძლებელია, შეიძლება აღიაროს აქტივისა და შემოსავლის ზრდა და აქტივისა და ხარჯების შემცირება. ხშირ შემთხვევაში ერთეული აღიარებს ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურების მოხმარებისათვის გაწეულ ხარჯებს, თუმცა ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურება ასევე შესაძლებელია გამოყენებული იქნას აქტივის შექმნის მიზნით, რა შემთხვევაშიც

ნატურალური ფორმით გაწეულ მომსახურებებთან მიმართებით აღიარებული თანხა შევა შექმნილი აქტივის თვითღირებულებაში.

100. საჯარო სექტორის ერთეულები შეიძლება გვევლინებოდეს საზოგადოებრივი ინტერესების სამსახურში არსებული ნებაყოფლობითი ან არანებაყოფლობითი პროექტების ფარგლებში ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებების მიმღებად, მაგალითად,
- (ა) სხვა სახელმწიფო ორგანოების ან საერთაშორისო ორგანიზაციების მხრიდან ტექნიკური დახმარება;
 - (ბ) სამართალდარღვევისათვის ნასამართლევ პირებს შეიძლება მოეთხოვებოდეთ საჯარო სექტორის ამა თუ იმ ერთეულისათვის საზოგადოებრივად სასარგებლო სამუშაოს შესრულება;
 - (გ) სახელმწიფოს დაქვემდებარებაში მყოფმა საავადმყოფოებმა შეიძლება მიიღონ ასეთი სახის მომსახურება მოხალისეთა მხრიდან;
 - (დ) საჯარო სკოლებმა შეიძლება მიიღონ ნებაყოფლობითი მომსახურება მშობლების მხრიდან, როგორც მასწავლებლების დახმარება, ან როგორც საბჭოს წევრებმა;
 - (ე) ადგილობრივმა მმართველობებმა შეიძლება მიიღონ ნებაყოფლობითი მომსახურება მოხალისე მეხანძრეთა მხრიდან;
101. ნატურალური ფორმით გაწეული ზოგიერთი მომსახურება არ შეესაბამება აქტივის განსაზღვრებას, რადგან გაწეულ მომსახურებებზე ერთეულის მიერ განხორციელებული კონტროლი არასაკმარისია. სხვა შემთხვევებში, ერთეული შეიძლება ახორციელებდეს კონტროლს ნატურალური ფორმით გაწეულ მომსახურებებზე, მაგრამ არ ჰქონდეს მათი საიმედოდ შეფასების შესაძლებლობა და ამდენად, ვერ აკმაყოფილებდეს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს. მეორეს მხრივ, ერთეულებს შესაძლოა შეეძლოთ ნატურალური ფორმით გაწეული კონკრეტული მომსახურების რეალური ღირებულებით შეფასება, როგორიცაა მაგალითად, პროფესიული ან სხვა ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებები, რომლებიც სხვა შემთხვევებში ადვილად ხელმისაწვდომია ეროვნულ ან საერთაშორისო ბაზარზე. მე-100 პუნქტში მოყვანილი ტიპის ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებების რეალური ღირებულების დადგენისას, ერთეულმა შეიძლება დაასკვნას, რომ აღნიშნულ მომსახურებათა ღირებულება არაარსებითია. ბევრ შემთხვევაში ნატურალური ფორმით მომსახურებების გაწევა ხდება ისეთი პირების მიერ, რომლებსაც აკლიათ ან საერთოდ არ მიუღიათ შესაბამისი წვრთნა თუ სწავლება

და ამდენად, ეს მომსახურებები ძირეულად განსხვავდება იმ მომსახურებათაგან, რომლებსაც ერთეული მიიღებდა იმ შემთხვევაში, ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებები რომ არ ყოფილიყო ხელმისაწვდომი.

102. ნატურალური ფორმით გაწეულ მომსახურებებთან დაკავშირებით არსებული მრავალი განუსაზღვრელობის გამო, მაგალითად როგორიცაა, მომსახურებებზე კონტროლის განხორციელების შესაძლებლობა და ამ მომსახურებათა რეალური ღირებულებით შეფასება, წინამდებარე სტანდარტი არ მოითხოვს ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებების აღიარებას, თუმცა 108-ე პუნქტის მიხედვით სასურველია საანგარიშგებო პერიოდში ნატურალური ფორმით მიღებული მომსახურებების შინაარსის და ტიპის შესახებ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა. რაც შეეხება ყველა ინფორმაციის გამჟღავნებას, ნატურალური ფორმით გაწეულ მომსახურებებთან დაკავშირებით ინფორმაციის გამჟღავნება მოითხოვება, თუკი ეს მომსახურებები არსებითი ხასიათისაა. საჯარო სექტორის ზოგიერთი ერთეულისათვის მოხალისეთა მიერ გაწეული მომსახურებები შეიძლება დიდი მნიშვნელობის მქონე არ იყოს თანხობრივად, მაგრამ მნიშვნელოვანი იყოს თავისი შინაარსით.
103. ნატურალური ფორმით გაწეულ მომსახურებათა ამა თუ იმ ჯგუფთან მიმართებით სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებისას, საჭიროა მრავალი ფაქტორის გათვალისწინება, მათ შორის ისეთი ფაქტორების, როგორიცაა ამ მომსახურებათა გავლენა ერთეულის ფინანსურ მდგომარეობაზე, საქმიანობის შედეგსა და ფულადი სახსრების ნაკადებზე. იმან, თუ რამდენადაა ერთეული დამოკიდებული ნატურალური ფორმით გაწეულ მომსახურებათა ამა თუ იმ ჯგუფზე მის მიერ დასახული მიზნების მისაღწევად, შეიძლება გავლენა იქონიოს ერთეულის მიერ აქტივების აღიარებასთან დაკავშირებით სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებაზე. მაგალითად, ერთეულმა, რომელიც მის მიერ დასახული მიზნების განხორციელებისას დამოკიდებულია ნატურალური ფორმით გაწეულ მომსახურებათა ამა თუ იმ ჯგუფზე, უფრო სავარაუდოა აღიაროს ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებები, რომლებიც აქტივის განსაზღვრებას შეესაბამება და აღიარებისათვის არსებულ კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს. იმის განსაზღვრისას, უნდა მოხდეს თუ არა ნატურალური ფორმით გაწეულ მომსახურებათა ამა თუ იმ ჯგუფის აღიარება, მხედველობაში მიიღება ასევე მსგავს გარემოში მოქმედ ანალოგიურ ერთეულთა საქმიანობა.

დაპირებები

104. დაპირებები მიმღები ერთეულისთვის აქტივების ტრანსფერის გადაცემის შესახებ სამართლებრივად არაქმედითი შეთანხმებებია.

დაპირებები არ შეესაბამება აქტივის განსაზღვრებას, რადგან მიმღებ ერთეულს არ შეუძლია ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეულის ხელმისაწვდომობის გაკონტროლება მომავალ ეკონომიკურ სარგებელსა თუ მომსახურების პოტენციალზე, რომელიც დაპირებულ ობიექტშია განივთებული. ერთეულები არ აღიარებენ დაპირებულ ობიექტებს აქტივების ან შემოსავლის სახით. თუ შემდგომში ხდება დაპირებული ობიექტის გადაცემა მიმღები ერთეულისათვის, იგი აღიარდება როგორც საჩუქარი ან შემოწირულობა ზემოთ მოცემული 93-ე - 97-ე პუნქტების შესაბამისად. სსპასს 19-ის მოთხოვნათა თანახმად შეიძლება გამართლებული იყოს დაპირებების პირობით აქტივებად ასახვა განმარტებით შენიშვნებში.

ავანსად მიღებული ტრანსფერები

105. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული იღებს რესურსებს იქამდე, სანამ ტრანსფერის შესახებ შეთანხმება გახდება მავალდებულებელი, რესურსების აღიარება ხდება აქტივის სახით, თუ ისინი შეესაბამება აქტივის განსაზღვრებას და აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს. წინასწარ მიღებულ ტრანსფერთან მიმართებაში ერთეული ასევე აღიარებს ვალდებულებას, თუ შეთანხმება გადაცემის შესახებ ჯერ არ გამხდარა მავალდებულებელი. ავანსად მიღებული ტრანსფერები ძირეულად არ განსხვავდება სხვა სახის წინასწარი შემოსულობებისგან და ამდენად ვალდებულების აღიარება ხდება ისეთი მოვლენის დადგომამდე, რომელიც ტრანსფერის შესახებ შეთანხმებას სავალდებულო ხასიათს ანიჭებს, და შეთანხმებით გათვალისწინებული ყველა სხვა პირობის შესრულებამდე. ასეთი მოვლენის დადგომისა და შეთანხმებით გათვალისწინებული ყველა სხვა პირობის შესრულების შემდეგ, ვალდებულება იხსნება და ხდება შემოსავლის აღიარება.

შელავათიანი სესხები

- 105ა. შელავათიანი სესხები წარმოადგენს ერთეულის მიერ საბაზრო პირობებზე დაბალი განაკვეთით მიღებულ სესხებს. სესხის დაფარვადი კომპონენტი, ისევე როგორც საპროცენტო გადახდები, წარმოადგენს გაცვლით ოპერაციას და მისი აღრიცხვა ხდება სსპასს 29-ის თანახმად, *ვინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*. ერთეული მხედველობაში იღებს, წარმოადგენს თუ არა ოპერაციის ფასსა (სესხის თანხები) და თავდაპირველი აღიარებისას სესხის რეალურ ღირებულებას შორის არსებული რაიმე განსხვავება (იხ. სსპასს 29) არაგაცვლით შემოსავალს, რომლის აღრიცხვაც უნდა მოხდეს წინამდებარე სტანდარტის თანახმად.
- 105ბ. თუ ერთეული ოპერაციის ფასსა (სესხის თანხები) და თავდაპირველი აღიარებისას სესხის რეალურ ღირებულებას შორის არსებულ განსხვავებას არაგაცვლით შემოსავლად მიიჩნევს, იგი განსხვავების

თანხას აღიარებს, როგორც შემოსავალს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც არსებობს მიმდინარე მოვალეობა, მაგალითად, თუ ტრანსფერით მიღებულ/გადაცემულ აქტივებზე მიმღების მხრიდან დაწესებული კონკრეტული პირობები იწვევს მიმდინარე მოვალეობის წარმოქმნას. იმ შემთხვევაში, როდესაც სახეზეა მიმდინარე მოვალეობა, მისი აღიარება ხდება ვალდებულების სახით. ერთეულის მიერ მიმდინარე მოვალეობის შესრულების შემდეგ ვალდებულება მცირდება და ხდება იმავე ოდენობის შემოსავლის აღიარება.

განმარტებითი შენიშვნები

106. ერთეულმა უშუალოდ საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან მასთან დაკავშირებით გაკეთებულ შენიშვნებში უნდა მოახდინოს შემდეგი სახის ინფორმაციის გამჟღავნება:

- (ა) არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის თანხა, რომლის აღიარებაც მოხდა მოცემული პერიოდის განმავლობაში მთავარი ჯგუფების მიხედვით ქვემოთ მოცემული ინფორმაციის გამოყოფით:
 - (i) გადასახადები, გადასახადების მთავარი ჯგუფების გამოყოფით;
 - (ii) ტრანსფერები, ტრანსფერებიდან მიღებული შემოსავლის მთავარი ჯგუფების გამოყოფით;
- (ბ) არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოქმნილ შემოსავალთან დაკავშირებით აღიარებული მოთხოვნების თანხა;
- (გ) გარკვეულ პირობებს დაქვემდებარებული ტრანსფერით მიღებულ/გადაცემულ აქტივებთან დაკავშირებით აღიარებული ვალდებულებების თანხა;
- (გ.ა) ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივების პირობებს დაქვემდებარებული შეღავათიან სესხებთან დაკავშირებით აღიარებული ვალდებულებების თანხა;
- (დ) აღიარებული აქტივების თანხა, რომლებიც ექვემდებარება შეზღუდვებს და ამ შეზღუდვების შინაარსი;
- (ე) არაგაცვლით ოპერაციებთან დაკავშირებით წარმოქმნილი ნებისმიერი წინასწარი შემოსულობების არსებობა და თანხების ოდენობა;
- (ვ) ნაპატიები ვალდებულებების თანხა;

107. ერთეული ვალდებულია საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახოს:

- (ა) არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოქმნილი შემოსავლის აღიარებისთვის მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;
 - (ბ) არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოქმნილი შემოსავლის ძირითადი ჯგუფებისათვის, შემომავალი რესურსების რეალური ღირებულებით შეფასების საფუძველი;
 - (გ) საგადასახადო შემოსავლის ძირითადი ჯგუფებისათვის, რომელთა საიმედოდ შეფასებაც ერთეულს არ შეუძლია იმ პერიოდში, რომელშიც დადგა გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა, ინფორმაცია გადასახადის ბუნების შესახებ; და
 - (დ) მემკვიდრეობის, საჩუქრებისა და შემოწირულობების ძირითადი ჯგუფების ბუნება და ტიპი, ნატურალური ფორმით მიღებული საქონლის ძირითადი ჯგუფების ცალკე გამოყოფით.
108. სასურველია, ერთეულებმა მოახდინონ ინფორმაციის გამჟღავნება ნატურალური ფორმით მიღებული მომსახურების ძირითადი ჯგუფების ბუნებისა და ტიპის შესახებ, მათ შორის იმათ შესახებ, რომელთა აღიარებაც არ მომხდარა. თუ რამდენად არის ერთეული დამოკიდებული ნატურალური ფორმით მიღებული მომსახურების ამა თუ იმ ჯგუფზე, განსაზღვრავს ინფორმაცია, რომლის გამჟღავნებაც უნდა მოხდეს ამ კონკრეტულ ჯგუფთან დაკავშირებით.
109. 106-ე და 107-ე პუნქტების მოთხოვნათა შესაბამისად, ინფორმაციის გამჟღავნება ანგარიშვალდებულ ერთეულს ეხმარება სსპას 1-ში განსაზღვრული ფინანსური ანგარიშგების ამოცანების შესრულებაში, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ უზრუნველყოფილი იყოს გადაწყვეტილებების მიღების პროცესში გამოსადეგი ინფორმაცია და მოხდეს ერთეულის მხრიდან მისთვის მინდობილი რესურსებისათვის ანგარიშვალდებულების წარმოჩენა.
110. შემოსავლის ძირითადი ჯგუფების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება მომხმარებლებს ეხმარება ცოდნაზე დამყარებულ განსჯაში ერთეულის მიერ კონკრეტული შემოსავლის ნაკადების მიღებასთან დაკავშირებით.
111. პირობები და შეზღუდვები აწესებს ლიმიტებს იმ აქტივების გამოყენებაზე, რომლებიც გავლენას ახდენს ერთეულის საქმიანობაზე. (ა) პირობებთან მიმართებაში აღიარებული ვალდებულებების თანხისა და (ბ) შეზღუდვებს დაქვემდებარებული აქტივების თანხის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება მომხმარებლებს ეხმარება იმის განსჯაში, თუ რამდენად შესწევს ერთეულს უნარი გამოიყენოს თავისი აქტივები საკუთარი შეხედულებისამებრ. სასურველია ერთეულებმა 106(გ) პუნქტის თანახმად მოთხოვნილი ინფორმაციის გამჟღავნება მოახდინონ ჯგუფების შესაბამისად.

112. 106 (გ) პუნქტის ერთეულებს მოეთხოვებათ არაგაცვლითი ოპერაციებთან დაკავშირებით არსებული წინასწარი შემოსულობების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა. ასეთ ვალდებულებებს ახლავს იმის რისკი, რომ ერთეულს მოუხდება მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის დათმობა იმ შემთხვევაში, თუ არ დადგა გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა ან ტრანსფერის შესახებ შეთანხმებამ არ მიიღო სავალდებულო ხასიათი. ამ საავანსო შემოსულობების შესახებ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა მომხმარებლებს ეხმარება ერთეულის მიერ მომავალში მისაღები შემოსავლისა და წმინდა აქტივების მდგომარეობის შესახებ განსჯაში.
113. როგორც 68-ე პუნქტში იყო აღნიშნული, ხშირ შემთხვევაში ერთეულს შეუძლია საიმედოდ შეაფასოს საგადასახადო ოპერაციებიდან წარმოქმნილი აქტივები და შემოსავალი, მაგალითად, სტატისტიკური მოდელების გამოყენებით. თუმცა შესაძლოა არსებობდეს გამონაკლისი შემთხვევები, როცა ერთეულს არ შეუძლია წარმოქმნილი აქტივებისა და შემოსავლის საიმედოდ შეფასება გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის დადგომიდან ერთი ან რამდენიმე საგადასახადო პერიოდის გასვლამდე. ასეთ შემთხვევებში ერთეული განმარტებით შენიშვნებში ასახავს საგადასახადო ოპერაციების იმ ძირითადი ჯგუფების ბუნების შესახებ, რომელთა საიმედოდ შეფასება და, შესაბამისად, აღიარებაც შეუძლებელია იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომლის განმავლობაშიც დადგა გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა. ეს განმარტებითი შენიშვნები მომხმარებლებს ეხმარება ცოდნაზე დამყარებულ განსჯაში ერთეულის მიერ მომავალში მისაღები შემოსავლისა და წმინდა აქტივების მდგომარეობის შესახებ.
114. 107 (დ) პუნქტის ერთეულებს მათ მიერ მიღებული საჩუქრების, შემოწირულობებისა და მემკვიდრეობის ძირითადი ჯგუფების ტიპისა და ბუნების შესახებ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა მოეთხოვებათ. რესურსების ეს შემოსვლა მიიღება ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეულის შეხედულებისამებრ, რომელიც მიმღებ ერთეულს აყენებს რისკის წინაშე, რომ მომავალ პერიოდებში ამ რესურსების წყარო შესაძლოა საგრძნობლად შეიცვალოს. ასეთი განმარტებითი შენიშვნები მომხმარებლებს ეხმარება ცოდნაზე დამყარებულ განსჯაში ერთეულის მიერ მომავალში მისაღები შემოსავლისა და წმინდა აქტივების მდგომარეობის შესახებ.
115. იმ შემთხვევაში, თუ ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურება შეესაბამება აქტივის განსაზღვრებას და აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს, ერთეულებმა შეიძლება ისურვონ

ნატურალური ფორმით გაწეული ამ მომსახურებების აღიარება და მათი რეალური ღირებულებით შეფასება. 108-ე პუნქტის მიხედვით, სასურველია ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში ასახოს ინფორმაცია ნატურალური ფორმით მიღებული ყველა მომსახურების ბუნებისა და ტიპის შესახებ მიუხედავად იმისა, ისინი აღიარებულია თუ არა. ასეთი განმარტებითი შენიშვნები მომხმარებლებს შეიძლება დაეხმაროს ცოდნაზე დამყარებულ განსჯაში (ა) საანგარიშგებო პერიოდში ერთეულის მიერ დასახული ამოცანების მიღწევაში ამ მომსახურებების მიღებით გაწეული დახმარებისა და (ბ) ერთეულის მიერ დასახული ამოცანების მომავალში მიღწევაში ერთეულის ამ მომსახურებების მიღებით გაწეულ დახმარებაზე დამოკიდებულების შესახებ.

გარდამავალი დებულებები

116. ერთეულებს არ მოეთხოვებათ შეცვალონ თავისი სააღრიცხვო პოლიტიკა იმ საანგარიშგებო პერიოდების საგადასახადო შემოსავლის აღიარებასა და შეფასებასთან მიმართებით, რომლებიც იწყება წინამდებარე სტანდარტის პირველად მიღების თარიღიდან ხუთი წლის განმავლობაში რომელიმე კონკრეტული თარიღით.
117. ერთეულებს არ მოეთხოვებათ შეცვალონ თავისი სააღრიცხვო პოლიტიკა იმ საანგარიშგებო პერიოდების არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსავლის აღიარებასა და შეფასებასთან მიმართებით, გარდა საგადასახადო შემოსავლისა, რომლებიც იწყება წინამდებარე სტანდარტის პირველად მიღების თარიღიდან სამი წლის განმავლობაში რომელიმე კონკრეტული თარიღით.
118. ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში იმ არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსავლის აღიარებასა და შეფასებასთან მიმართებით, რომლებიც გაკეთდა 116-ე პუნქტის პირობებით ნებადართული ხუთწლიანი ვადის ან 117-ე პუნქტის პირობებით ნებადართული სამწლიანი ვადის გასვლამდე, შეიძლება მოხდეს წინამდებარე სტანდარტით დადგენილი სააღრიცხვო პოლიტიკისადმი უკეთ მისადაგების მიზნით. ერთეულები უფლებამოსილნი არიან შეცვალონ არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მიღებულ შემოსავალთან მიმართებაში მიღებული თავისი სააღრიცხვო პოლიტიკა ჯგუფების მიხედვით.
119. როდესაც ერთეული სარგებლობს 116-ე და 117-ე პუნქტებში მოცემული გარდამავალი დებულებებით, ეს ფაქტი საჭიროა აისახოს განმარტებით შენიშვნებში. ერთეულმა ასევე უნდა გაამყდავანოს ინფორმაცია (ა) იმის შესახებ, თუ არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსავლის რომელი ჯგუფების აღიარება ხდება წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, (ბ) იმ შემოსავლების შესახებ, რომელთა აღიარება მოხდა ისეთი

სააღრიცხვო პოლიტიკის მიხედვით, რომელიც წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებს არ შეესაბამება, და (გ) ერთეულის პროგრესის შესახებ ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკის გატარებაში, რომელიც შეესაბამება წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებს. ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს თავისი გეგმა ისეთ სააღრიცხვო პოლიტიკის გატარებასთან დაკავშირებით, რომელიც შესაბამისობაშია წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებთან.

120. როდესაც ერთეული სარგებლობს გარდამავალი დებულებებით მეორე ან შემდგომი საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე, არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსავლის ჯგუფების დეტალებზე, რომლებიც წინათ სხვა საფუძველზე იქნა აღიარებული, მაგრამ ამჟამად აღიარდება წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, საჭიროა გაკეთდეს განმარტებითი შენიშვნები. როდესაც ერთეული სარგებლობს გარდამავალი დებულებებით მეორე ან შემდგომი საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე, არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსავლის ჯგუფების დეტალებზე, რომლებიც წინათ სხვა საფუძველზე იქნა აღიარებული, მაგრამ ამჟამად აღიარდება წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, საჭიროა გაკეთდეს განმარტებითი შენიშვნები.
121. წინამდებარე გარდამავალი დებულებები ემსახურება იმ მიზანს, რომ ერთეულებს მისცეს დრო გარდამავალ პერიოდში არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსავლის შეფასების საიმედო მოდელების შესაქმნელად. ერთეულებს შეუძლიათ მიიღონ სააღრიცხვო პოლიტიკა არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსავლის ასაღიარებლად, რომლებიც წინამდებარე სტანდარტის დებულებებს არ შეესაბამება. გარდამავალი დებულებები ერთეულებს საშუალებას აძლევს წინამდებარე სტანდარტი თანმიმდევრობით მიუსადაგონ არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მიღებულ სხვადასხვა ჯგუფის შემოსავალს. მაგალითად, შესაძლოა ერთეულებმა შეძლონ ქონების გადასახადისა და ზოგიერთი ჯგუფის ტრანსფერის აღიარება და შეფასება წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით მისი გამოყენების დღიდან, მაგრამ საშემოსავლო გადასახადიდან მიღებული შემოსავლის საიმედოდ შეფასების მოდელის შემუშავებას შესაძლოა ხუთ წლამდე დრო დასჭირდეს.
- 122..როდესაც ერთეული სარგებლობს წინამდებარე სტანდარტში მოყვანილი გარდამავალი დებულებებით, მისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსავლის თითოეული ჯგუფისათვის შეიძლება მოხდეს მხოლოდ წინამდებარე სტანდარტისადმი უკეთ მისადაგების მიზნით. ერთეულმა შეიძლება შეინარჩუნოს თავისი

ამჟამინდელი სააღრიცხვო პოლიტიკა იქამდე, სანამ იგი თვითონ არ გადაწყვეტს, რომ სრულ შესაბამისობაში მოვიდეს წინამდებარე სტანდარტთან, ან გარდამავალი დებულებების ვადის გასვლამდე, იმის მიხედვით, თუ რომელი მათგანი დადგება დროში უფრო ადრე. ერთეულს ასევე შეუძლია თავისი არსებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა ისე, რომ იგი თანდათანობით მიუსადაგოს წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებს. მაგალითად, სანამ წინამდებარე სტანდარტის სრულად გამოყენებაზე გადავიდოდეს, ერთეულს შეუძლია აღიარების საკასო მეთოდის შეცვლა მოდიფიცირებული საკასო მეთოდით ან მოდიფიცირებული დარიცხვის მეთოდით.

123. 119-ე პუნქტში მოცემული განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნები მომხმარებლებს ეხმარება თვალყური ადევნოს ერთეულის მიერ მიღწეულ პროგრესს თავისი სააღრიცხვო პოლიტიკის წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებისადმი მისადაგებაში იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, რომლის განმავლობაშიც გამოიყენება გარდამავალი დებულებები. მოცემული განმარტებითი შენიშვნები აადვილებს სრული ანგარიშვალდებულებისა და გამჭვირვალობის ამოცანების შესრულებას.

ძალაში შესვლის თარიღი

124. ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს 2008 წლის 30 ივნისს ან მას შემდეგ დაწყებული პერიოდების ყოველწლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რეკომენდებულია მისი უფრო ადრე გამოყენებაც. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტს გამოიყენებს 2008 წლის 30 ივნისამდე დაწყებული პერიოდებისათვის, მან ეს ფაქტი უნდა ასახოს განმარტებით შენიშვნებში.
- 124ა. სსბასს 28-მ შესწორება შეიტანა 37-ე პუნქტში. ერთეულმა ეს შესწორებები უნდა გამოიყენოს 2013 წლის 1 იანვარს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ყოველწლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული სსბასს 28-ს გამოიყენებს 2013 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისათვის, შესწორება ძალაშია და გამოყენებულ უნდა იქნეს ამ პერიოდებისთვისაც.
- 124ბ. სსბასს 29-მ შესწორება შეიტანა მე-5, მე-10, 87-ე და 106-ე პუნქტებში და სტანდარტს დაამატა პუნქტები 105ა და 105ბ. ერთეულმა ეს შესწორებები უნდა გამოიყენოს 2013 წლის 1 იანვარს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ყოველწლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული სსბასს 29-ს გამოიყენებს 2013 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისათვის, შესწორება ძალაშია და გამოყენებულ უნდა იქნას ამ პერიოდებისთვისაც.

125. როდესაც ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის ამ სტანდარტის ძალაში შესვლის შემდგომი თარიღისათვის ნერგავს სსბასს-ით განსაზღვრულ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, ეს სტანდარტი გამოიყენება ერთეულის ყოველწლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც ფარავს დარიცხვის მეთოდის დანერგვის თარიღისათვის ან მას შემდეგ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებს.

დასკვნის საფუძველი

წინამდებარე დასკვნის საფუძველი თან ერთვის სსბასს 23-ს, მაგრამ არ წარმოადგენს მის ნაწილს.

- დს1. წინამდებარე დასკვნის საფუძველი აჯამებს სსბასსს-ს მოსაზრებებს სსბასსს 23-ის დასკვნების გაკეთებისას. სსბასსს-ს ცალკეულმა წევრებმა ზოგიერთ ფაქტორს უფრო მეტი მნიშვნელობა მიანიჭეს, ვიდრე სხვებს. სსბასსს-ს წევრებმა, საკუთარი მოსაზრებების ფორმირების პროცესში, ძირეულად გამოიკვლიეს (ა) განმკარგულებელი კომიტეტის წევრების მიერ არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის შესახებ გამოთქმული მოსაზრებები, 2004 წლის იანვარში გამოქვეყნებულ საკონსულტაციო დოკუმენტში მოწვევა კომენტარების შესათავაზებლად, შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადებისა და ტრანსფერების ჩათვლით), (ბ) იმ უფლებამოსილი პირების მიერ გამოთქმული მოსაზრებები, რომლებმაც მონაწილეობა მიიღეს „კომენტარების შესათავაზებლად მოწვევის“ კონსულტაციებში და (გ) განსახილველი პროექტი 29-ის შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადებისა და ტრანსფერების ჩათვლით) რესპონდენტთა მიერ გამოთქმული მოსაზრებები.
- დს2. წინამდებარე სსბასს-ის შემუშავებისას სსბასსს-მ მხედველობაში მიიღო ბასსს-ს მიერ გამოცემული შესაბამისი ფასს-ის დებულებები, განსაკუთრებით ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (ბასს) 20, სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები და ბასს 41, სოფლის მეურნეობა.
- დს3. სსბასსს-თვის ცნობილია, რომ ბასსს ამჟამად მუშაობს შემოსავლის აღიარების პროექტზე და ბასსს-ს განსახილველ პროექტზე - შემოთავაზებული ცვლილებები ბასს 37-ში, ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები, სსბასსს მომავალშიც გააგრძელებს მონიტორინგს ამ პროექტებზე და შესაბამის დროს გაითვალისწინებს ფასს-ში შეტანილი ნებისმიერი შესწორებების შედეგებს სსბასსს-ისა და სსბასსს-ს პროექტებისთვის. თუმცა სსბასსს არ მიიჩნევს მართებულად, პირველმა გამოიყენოს ბასსს-ს შესაბამისი პროცესის შედეგები და წინასწარ ივარაუდოს ფასს-ში შესატანი ცვლილებები. ამას გარდა, საჯარო სექტორის მრავალი ერთეულისათვის არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის მნიშვნელობის გათვალისწინებით, სსბასსს თვლის, რომ მართებული არ იქნებოდა ბასსს-ს პროექტების შედეგის მოლოდინში წინამდებარე სტანდარტის გამოცემის დაყოვნება.

შესავალი

- დს4. მთავრობებისა და საჯარო სექტორის ბევრი სხვა ერთეულის შემოსავლის უდიდესი ნაწილი არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მიიღება. ეს ოპერაციები ძირითადად მოიცავს გადასახადებით დაბეგვრას, მაგრამ მასში შედის ასევე ტრანსფერებიც. წინამდებარე სსბასს ასეთი ტიპის ოპერაციებს საჯარო სექტორის ერთეულის პერსპექტივიდან განიხილავს.
- დს5. 2002 წელს სსბასსს-მ (მაშინდელმა სსკ) არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსავლის (გადასახადებისა და ტრანსფერების ჩათვლით) აღიარებისა და შეფასებისთვის წამოიწყო სსბასს-ის შემუშავების პროექტი. სსბასსს-მ „კომენტარების შესათავაზებლად მოწვევის“ შემუშავების მიზნით ჩამოაყალიბა განმკარგულებელი კომიტეტი ამ თემასთან დაკავშირებული საკითხების განსახილველად და თავდაპირველი რეკომენდაციების შესათავაზებლად. კომიტეტი სხვადასხვა ქვეყნებიდან მოწვეული საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების ექსპერტთაგან დაკომპლექტდა, ხოლო თავმჯდომარედ სსბასსს-ს წევრი დაინიშნა. „მოწვევა კომენტარების შესათავაზებლად“ 2004 წლის იანვარში გამოქვეყნდა და თან დაერთო კომენტარები მოთხოვნით 2004 წლის ივნისისთვის. მიღებულ იქნა 51 კომენტარი. 2004 წლის ნოემბერში სსბასსს-მ მოახდინა მიღებული კომენტარების ანალიზი და დაიწყო განსახილველი პროექტი 29-ის შედგენა, რომელიც 2006 წლის იანვარში გამოქვეყნდა კომენტარების მოთხოვნით 2006 წლის ივნისისთვის.
- დს6. 2006 წლის ნოემბერში სსბასსს-მ ჩაატარა განსახილველი პროექტი 29-ის საპასუხო გამოხმაურების ძირეული ანალიზი, რის საფუძველზეც მოამზადა და გამოსაცემად დაამტკიცა წინამდებარე სსბასს.

მიდგომა

- დს7. წინამდებარე სტანდარტი ამკვიდრებს ძირითად პრინციპებს არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის აღიარებისთვის და იძლევა მითითებებს, თუ როგორ უნდა იყოს გამოყენებული ეს პრინციპები მთავრობებისა და საჯარო სექტორის სხვა ერთეულების შემოსავლის მთავარ წყაროებთან მიმართებაში. წინამდებარე სტანდარტის შემუშავების პროცესში სსბასსს-მ განიხილა არჩევანი, მიეღო თუ არა ის მიდგომა, რომელიც მთავარ აქცენტს სხვადასხვა სპეციფიური ტიპის არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოქმნილი შემოსავლის აღრიცხვისთვის არსებული მოთხოვნების ჩამოყალიბებაზე აკეთებს. თუმცა, სსბასსს-მ მხედველობაში მიიღო და დაეთანხმა განმკარგულებელი კომიტეტის მოსაზრებებს იმის თაობაზე, რომ ასეთ მიდგომას თან

ახლავს იმის რისკის წარმოქმნა, რომ შედეგად მიღებული სტანდარტი ვერ უზრუნველყოფს ამომწურავ მითითებებს არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული ყველა შემოსავლისთვის. სსბასსს იზიარებს მოსაზრებას, რომ წინამდებარე სტანდარტით მიღებული მიდგომა უზრუნველყოფს არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის აღიარებისთვის შესაბამისი ძირითადი პრინციპების დამკვიდრებას, რომლებიც შეიძლება გამოყენებული იქნას არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული ყველა შემოსავლისთვის.

ერთეულთა გაერთიანებები

დს8. წინამდებარე სტანდარტი არ აკონკრეტებს არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად ერთეულთა გაერთიანებები წარმოქმნის თუ არა შემოსავალს - ეს განპირობებულია იმით, რომ სსბასსს-ს არ განუხილავს საჯარო სექტორში ერთეულთა გაერთიანებების ფინანსური ანგარიშგება, მათ შორის არც ფასს 3-ის, *ერთეულთა გაერთიანებები*, საჯარო სექტორის ერთეულებისთვის გამოყენება.

ფულადი და არაფულადი აქტივები

დს9. წინამდებარე სტანდარტი ფულადი აქტივების სახით მიღებულ ან მისაღებ შემოსავალსა და არაფულადი აქტივების სახით მიღებულ ან მისაღებ შემოსავალთან მიმართებით განსხვავებულ მოთხოვნებს არ აწესებს. სსბასსს იზიარებს შეხედულებას, რომ თუმცა არაფულადი აქტივები შეფასებასთან დაკავშირებით დამატებით საზრუნავს წარმოქმნის, ისინი თავის მხრივ, არ ამართლებს ფინანსური ანგარიშგების განსხვავებულ მიდგომებს.

შეთანხმებების სამართლებრივი ქმედითუნარიანობა

დს10. წინამდებარე სტანდარტი შეთანხმებებს, პირობებს და შეზღუდვებს, განსაზღვრავს როგორც ტრანსფერის შესახებ ხელშეკრულებით, კანონმდებლობით ან სხვა სავალდებულო ხასიათის მქონე შეთანხმებით დაკისრებულ პირობებს ტრანსფერით მიღებული /გადაცემული აქტივების გამოყენებაზე. სტანდარტი ასახავს იმ შეხედულებას, რომ შეთანხმებების, პირობებისა და შეზღუდვების ეფექტურობის მიხედვით, ისინი სამართლებრივად ქმედითუნარიანი უნდა იყოს. „მოწვევა კომენტარების შესათავაზებლად“ და განსახილველი პროექტი 29 ასევე ასახავს იმ პრინციპს, რომ ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივების გამოყენებაზე დაკისრებული შეთანხმებები წარმოდგენილი უნდა იყოს კანონებსა და სამართლებრივ ნორმებში, ან სხვა სავალდებულო ხასიათის მქონე შეთანხმებებში და თავისი შინაარსით სამართლებრივად ქმედითუნარიანი უნდა იყოს. სსბასსს მიიჩნევს, რომ აღნიშნული

პრინციპი აუცილებელია შემოსავლის აღიარების არასწორი შეყოვნების ან არაარსებითი შეზღუდვის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების თავიდან ასაცილებლად.

შეთანხმებები - პირობები

- დს11. თუ აქტივის ტრანსფერი მიმღებს გარკვეულ პირობას უწყებს, წინამდებარე სტანდარტი ტრანსფერის მიმღები ერთეულისგან აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას ტრანსფერთან მიმართებით ვალდებულების აღიარებას მოითხოვს. ეს გამოწვეულია იმით, რომ მიმღებს არ შეუძლია თავიდან აიცილოს რესურსების გადინება, რადგან, მოთხოვნის თანახმად, ტრანსფერით მიღებულ/გადაცემულ აქტივში განიცთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მოხმარება დანიშნულებისამებრ უნდა მოხდეს კონკრეტული საქონლის ან მომსახურების მესამე მხარეებისთვის მიწოდებისას ან მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი უნდა დაუბრუნდეს ტრანსფერის განმახორციელებელ ერთეულს. პირობის ხასიათიდან გამომდინარე, იგი შეიძლება შესრულებულ იქნას თანდათანობით, რაც ერთეულს საშუალებას მისცემს შეამციროს ვალდებულების მოცულობა და თანდათანობით აღიაროს შემოსავალი, ან იგი ასევე შეიძლება შესრულებულ იქნას მხოლოდ მომავალში კონკრეტული მოვლენის დადგომისას, რის შემთხვევაშიც ერთეული აუქმებს ვალდებულებას და აღიარებს შემოსავალს ამ მოვლენის დადგომისას.
- დს12. ზოგიერთი იზიარებს იმ შეხედულებას, რომ ვალდებულების აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ სავარაუდოა, რომ რესურსების შემოსვლასთან დაკავშირებული პირობები ვერ შესრულდება და ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეული მოითხოვს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის დაბრუნებას.. სსბასსს უარყოფს ამ შეხედულებას იმ მოსაზრებით, რომ ამან შეიძლება გამოიწვიოს ერთეულების მიერ შემოსავლის დროზე ადრე აღიარება, რადგანაც ასეთ შემთხვევაში ერთეული შემოსავლის სახით აღიარებს აქტივის სრულ რეალურ ღირებულებას, მოცემულ აქტივზე თავდაპირველი კონტროლის მოპოვების მომენტში, რესურსების გადინების მიუხედავად, რაც აუცილებელია პირობის დასაკმაყოფილებლად. შესაბამისად, ამ შემთხვევაში ფინანსურ ანგარიშგებაში არ მოხდება ტრანსფერით დაკისრებული პირობის შესრულების ან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეულისათვის დაბრუნების მიმდინარე მოვალეობის აღიარება.

შეთანხმებები - შეზღუდვები

დს13. წინამდებარე სტანდარტი ერთეულებს არ აძლევს შეზღუდვასთან დაკავშირებით ვალდებულების აღიარების უფლებას ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას. რაც გამოწვეულია იმით, რომ, როგორც წინამდებარე სტანდარტით არის განსაზღვრული, შეზღუდვები თავისთავად მიმღებ ერთეულს არ აკისრებს მიმდინარე მოვალეობას უარი თქვას მომავალ ეკონომიკურ სარგებელზე ან მომსახურების პოტენციალზე შეზღუდვის დასაკმაყოფილებლად. შეზღუდვის დარღვევამ შესაძლოა საბოლოო ჯამში ჯარიმამდე მიგვიყვანოს, მაგალითად როგორიცაა, საურავი, რომელიც მიმღებ ერთეულს ეკისრება, თუმცა ასეთი ჯარიმა დარღვევით გამოწვეული სამართლებრივი ძალით აღსრულების პროცედურების შედეგია და არა აქტივის თავდაპირველი აღიარების შედეგი.

ოპერაციები გაცვლითი და არაგაცვლითი კომპონენტებით

დს14. წინამდებარე სტანდარტის თანახმად ერთსა და იმავე ოპერაციას შეიძლება გააჩნდეს ერთდროულად როგორც გაცვლითი, ასევე არაგაცვლითი კომპონენტები. ასეთ შემთხვევაში, სსბასს იზიარებს იმ მოსაზრებას, რომ უნდა მოხდეს ოპერაციის შემადგენელი კომპონენტების ერთმანეთისგან გარჩევა და ცალცალკე აღიარება. ოპერაციის შემადგენელი კომპონენტების ერთმანეთისგან გარჩევა ზრდის ფინანსური ანგარიშგების გამჭვირვალობას და შეესაბამება ოპერაციების შინაარსის ანგარიშგების ხარისხობრივ მახასიათებლებს.

მფლობელთა შენატანები

დს15. წინამდებარე სტანდარტი ადგენს ზოგიერთი ტიპის დოკუმენტაციის მაგალითებს, რომლების მეშვეობითაც შესაძლებელია საჯარო სექტორში მფლობელთა შენატანების დადასტურება (38-ე პუნქტი). საჯარო სექტორის მრავალ ერთეულში რესურსების შემოსვლა ხდება მათი მაკონტროლებელი ან მფლობელი ერთეულების, ან მათი წევრებისაგან. კონკრეტული გარემოებების არსებობისას, რესურსების შემოსვლა მიეკუთვნება მფლობელთა შენატანებს. რესურსების შემოსვლის ფორმის დამადასტურებელი დოკუმენტაციის ან მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ მისთვის მიკუთვნებული დანიშნულების მიუხედავად, წინამდებარე სტანდარტი გამოხატავს იმ შეხედულებას, რომ იმისათვის, რომ რესურსების შემოსვლა მფლობელთა შენატანებად კლასიფიცირდეს, ოპერაციის შინაარსი უნდა აკმაყოფილებდეს აღნიშნულ კლასიფიკაციას.

აქტივების შეფასება

დს16. წინამდებარე სტანდარტი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან შეძენილი აქტივების თავდაპირველ შეფასებას მათი შეძენის თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულებით მოითხოვს. სსბასსს იზიარებს შეხედულებას, რომ მიზანშეწონილია ოპერაციის შინაარსისა და მიმღებისთვის მის მიერ მოტანილი შედეგების ასახვა. გაცვლითი ოპერაციის დროს შეძენის საფასური წარმოადგენს შეძენილი აქტივის რეალური ღირებულების საზომს. თუმცა, განსაზღვრების თანახმად, არაგაცვლითი ოპერაციის დროს აქტივის შეძენისთვის განკუთვნილი ანაზღაურება მიახლოებით არ უდრის შეძენილი აქტივის რეალურ ღირებულებას. რეალური ღირებულება ყველაზე მეტი სიზუსტით წარმოაჩენს საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ ოპერაციის შედეგად დარიცხულ ფაქტობრივ ღირებულებას. არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად მიღებული აქტივების თავდაპირველი შეფასება მათი რეალური ღირებულებით შეესაბამება სსბასსს 16-ში, *საინვესტიციო ქონება* და სსბასსს 17-ში, *ძირითადი საშუალებები* უსასყიდლოდ ან ნომინალური ღირებულებით შეძენილი აქტივების შეფასების მიდგომას. სსბასსს-მ შემდგომი შესწორებები შეიტანა სსბასსს 12-ში, *სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები*, სსბასსს 16-სა და სსბასსს 17-ში აღნიშნული სტანდარტების წინამდებარე სტანდარტთან სრული თანხვედრის მიზნით.

ერთეულის საბანკო ანგარიშები

დს17. წინამდებარე სტანდარტი მოიცავს მოთხოვნას, რომ ერთეულის საბანკო ანგარიშზე დეპონირებული მთელი თანხა შეესაბამებოდეს აქტივის განსაზღვრებას და აკმაყოფილებდეს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს. სსბასსს-მ ეს პრინციპი ჩამოაყალიბა საკასო მეთოდის სსბასსს-ის, *ვინანსური ანგარიშგება ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდით*, 1.2.6 და 1.2.7 პუნქტებში. სტანდარტი ასევე მოითხოვს ვალდებულების აღიარებას ანგარიშვალდებული ერთეულის მიერ მეორე ერთეულის წარმომადგენლის სახით მოქმედებისას მოკრებილ და თავის საბანკო ანგარიშზე დეპონირებულ ნებისმიერ თანხასთან მიმართებით.

ვალდებულებების შეფასება

დს18. წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნათა თანახმად, როდესაც ერთეული აღიარებს ვალდებულებას რესურსების შემოსვლასთან დაკავშირებით, ამ ვალდებულების შეფასება უნდა მოხდეს საანგარიშგებო თარიღისათვის მოვალეობის შესასრულებლად საუკეთესო შეფასებით გაანგარიშებული საჭირო თანხით. შეფასების ეს საფუძველი შეესაბამება სსბასსს 19-ს. სსბასსს ასევე გაეცნო ბასს 37-ის (რომლის სახელწოდება ახალ რედაქციაში

იქნება არაფინანსური ვალდებულებები) მიერ შემოთავაზებულ შესწორებებს, რომლებსაც ემყარება სსბასს 19; იგი ასევე განახორციელებს მონიტორინგს და, საჭიროებისამებრ, გაითვალისწინებს ბასს 37-ის ცვლილებების ნებისმიერ საპასუხო ქმედებას.

გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა

დს19. წინამდებარე სტანდარტი გადასახადით დასაბეგრ მოვლენას განსაზღვრავს როგორც ისეთ წარსულ მოვლენას, რომელიც მთავრობის, კანონმდებლობის ან სხვა სახელისუფლებო ორგანოს მიერ განისაზღვრა, როგორც გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა. სტანდარტის თანახმად, ეს არის ყველაზე ადრეული შესაძლო დრო, როცა შეიძლება გადასახადით დასაბეგრი ოპერაციის შედეგად წარმოქმნილი აქტივებისა და შემოსავლის აღიარება და დრო, როცა დგება ისეთი წარსული მოვლენა, რომელიც წარმოქმნის აქტივის კონტროლს. სსბასსს ითვალისწინებს ალტერნატიულ შეხედულებას, რომ ერთეული გადასახადით დაბეგვრის შედეგად წარმოქმნილ რესურსებზე კონტროლს მოიპოვებს მხოლოდ ამ რესურსების მიღებისას. თუმცა სსბასსს აღიარებს, რომ ზოგიერთი საგადასახადო ნაკადის საიმედოდ შეფასება სირთულეებთან იქნება დაკავშირებული, ამავდროულად უარყოფს ასეთ მიდგომას, როგორც არამართებული დარიცხვის მეთოდით ფინანსური ანგარიშგებისთვის.

წინასწარი შემოსულობები

დს20. ერთეულს, რომელიც დებულობს რესურსებს გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის დადგომამდე, ან ტრანსფერის შესახებ ხელშეკრულების სამართლებრივ ძალაში შესვლამდე, წინამდებარე სტანდარტით აქტივის და იმავე ღირებულების ვალდებულების აღიარება მოეთხოვება. შემოსავლის იმ პერიოდში აღიარება, რომელშიც დგება შემოსავლის წარმოქმნილი მოვლენა, შეესაბამება ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის პრინციპებს. იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა არ დადგა, ან ტრანსფერის შესახებ ხელშეკრულება არ შევიდა სამართლებრივ ძალაში, ერთეულს შეიძლება მოუწიოს რესურსების მთლიანად ან ნაწილობრივ დაბრუნება. ზოგიერთი იზიარებს მოსაზრებას, რომ რესურსების გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის დადგომამდე მიღების შემთხვევაში ერთეულმა უნდა აღიაროს ვალდებულება მაშინ, როცა იგი სავარაუდოდ მიიჩნევს რესურსების შემდგომი გადინების შესაძლებლობას. სსბასსს ემხრობა იმ მოსაზრებას, რომ შემოსავლის აღიარება არ უნდა მოხდეს გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის დადგომამდე და ამ პრინციპს ავრცელებს ტრანსფერებზეც, ამდენად, როცა ადგილი აქვს რესურსების მიღებას ტრანსფერის შესახებ ხელშეკრულება

სავალდებულო ხასიათს შეიძენს, ერთეული აღიარებს აქტივს და ვალდებულებას წინასწარ მიღებული შემოსულობებისათვის.

საგადასახადო სისტემით ანაზღაურებული ხარჯები და საგადასახადო დანახარჯები

დს21. წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნათა თანახმად, საჭიროა საგადასახადო სისტემით ანაზღაურებული ხარჯები განვასხვაოთ საგადასახადო დანახარჯებისაგან და პირველის აღიარება საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში მოხდეს შემოსავლისაგან დამოუკიდებლად. რაც განპირობებულია იმით, რომ, როგორც წინამდებარე სტანდარტითაა განსაზღვრული, საგადასახადო სისტემით ანაზღაურებული ხარჯები შეესაბამება ხარჯების განსაზღვრებას და, სსბასს 1-ში მოყვანილი პრინციპების თანახმად, ხარჯებისა და შემოსავლის ურთიერთჩათვლა დაუშვებელია. წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, საგადასახადო დანახარჯები წარმოადგენს ერთ-ერთს იმ მრავალ ფაქტორთაგან, რომლებიც მიღებული ან მისაღები საგადასახადო შემოსავლის ოდენობის განსაზღვრისათვის გამოიყენება და რომლის აღიარება არ ხდება შემოსავლისაგან დამოუკიდებლად. სსბასსს ემხრობა მოსაზრებას, რომ ეს მიდგომა შესაბამისობაში იმყოფება წინამდებარე სტანდარტით დადგენილ პრინციპებთან.

დს22. წინამდებარე სტანდარტით საგადასახადო სისტემით ანაზღაურებული ხარჯების მიმართ დადგენილი მიდგომა განსხვავდება ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (ეთგო) მიერ წევრი სახელმწიფოების სტატისტიკური დეკლარაციებისთვის ბოლო დროს დამტკიცებული მიდგომისაგან. დღესდღეობით ეთგო მოითხოვს, რომ საგადასახადო შემოსავალი ნაჩვენები იქნეს საგადასახადო სისტემით ანაზღაურებული ხარჯების წმინდა ოდენობით (გაუფლანგავი საგადასახადო კრედიტები) რამდენადაც ცალკეული გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება მცირდება ნულამდე, გადასახადის გადამხდელისათვის განხორციელებული გადახდები გამოყვანილია დანახარჯების სახით. სსბასსს მიიჩნევს, რომ ეთგოს ამჟამინდელი მიდგომა არ შეესატყვისება კონცეპტუალურ პრინციპებს, რომლებიც საფუძვლად უდევს სსბასსს და სსბასს 1-ის მოთხოვნას დანახარჯების და შემოსავლის კომპონენტების ურთიერთჩათვლის გამორიცხვის თაობაზე. სტატისტიკური ფინანსური ანგარიშგების სისტემა ამ ეტაპზე განხილვის სტადიაზე იმყოფება, უფრო კონკრეტულად, მზადდება გაეროს „ეროვნულ ანგარიშთა სისტემის“ ახალი გამოცემა, რომელიც 2008 წელს უნდა გამოქვეყნდეს. განახლებული სისტემა შეიძლება მოიცავდეს განახლებულ საანგარიშგებო მოთხოვნას საგადასახადო

კრედიტებთან მიმართებაში. „ეროვნულ ანგარიშთა სისტემის“ განახლებული ვერსია ხშირად წინ უძღვის სხვა სტატისტიკური სისტემების განახლებას.

საგადასახადო სხვაობა

დს23. ზოგიერთი გადასახადის შემთხვევაში ანგარიშვალდებული ერთეულები აცნობიერებენ, რომ ის თანხა, რომლის გადასახადის სახით მოკრების უფლებაც გააჩნია სახელმწიფოს საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, უფრო მეტია, ვიდრე რეალურად იქნება მოკრებილი, მაგრამ არ შესწევთ ამ განსხვავების საიმედოდ შეფასების უნარი. რეალურად მოკრებილი თანხის ოდენობა ნაკლებია ჩრდილოვანი ეკონომიკის (შავი ბაზრის), თაღლითობის, ვალდებულებების განზრახ თავიდან აცილების, საგადასახადო კანონისადმი დაუმორჩილებლობისა და შეცდომების გამო. განსხვავება კანონის მიხედვით მოსაკრებ და იმ თანხას შორის, რომლის მოკრებაც რეალურად შესაძლებელია სახელმწიფოს მიერ, განიხილება, როგორც საგადასახადო სხვაობა. ის თანხები, რომლებიც ადრე შევიდა საგადასახადო შემოსავალში და რომლებიც განისაზღვრა, როგორც მოუკრებავი თანხები, საგადასახადო სხვაობის ნაწილს არ შეადგენს.

დს24. სსბასსს მიიჩნევს, რომ საგადასახადო სხვაობა აქტივის განსაზღვრებას არ შეესაბამება, რადგანაც ამ თანხებიდან არ არის სავარაუდო რესურსების შემოსვლა სახელმწიფოში. შესაბამისად, აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავალი ან ხარჯები საგადასახადო თანხების სხვაობასთან მიმართებით არ აღიარდება.

ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებები

დს25. წინამდებარე სტანდარტით დაშვებულია, მაგრამ სავალდებულო არ არის ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებების აღიარება. წინამდებარე სტანდარტი იზიარებს იმ მოსაზრებას, რომ ნატურალური ფორმით გაწეულ მომსახურებათა უმრავლესობა შეესაბამება აქტივის განსაზღვრებას და, ფაქტობრივად უნდა მოხდეს მისი აღიარება. თუმცა ასეთ შემთხვევებში, საიმედო შეფასებისას შეიძლება თავი იჩინოს სირთულეებმა. სხვა შემთხვევებში ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებები არ შესაბამება აქტივის განსაზღვრებას, რადგან უზრუნველყოფილ მომსახურებებზე ანგარიშვალდებული ერთეულის მიერ განხორციელებული კონტროლი არასაკმარისია. სსბასსს მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ შეფასებასთან და კონტროლთან დაკავშირებული სირთულეების გამო, ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებების აღიარება უნდა იყოს დაშვებული, მაგრამ არა სავალდებულო.

სავალდებულო შენატანები სოციალური უზრუნველყოფის სქემებში

დს26. წინამდებარე სტანდარტი თავისი მოქმედების სფეროდან არ გამორიცხავს სავალდებულო შენატანებს სოციალური უზრუნველყოფის სქემებში, რომლებიც წარმოადგენს არაგაცვლით ოპერაციებს. სხვადასხვა იურისდიქცია სოციალური უზრუნველყოფის სქემების დაფინანსების მთელ რიგ ვარიანტებს გვთავაზობს. წარმოქმნის თუ არა სოციალური უზრუნველყოფის სქემებში სავალდებულო შენატანები გაცვლით ან არაგაცვლით ოპერაციას, დამოკიდებულია მოცემული სქემის კონკრეტულ მექანიზმებზე და იმის დასადგენად, სოციალური უზრუნველყოფის სქემებში სავალდებულო შენატანების აღიარება წინამდებარე სტანდარტით დადგენილი პრინციპებით ხდება თუ საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტების მიერ დადგენილი პრინციპებით, რომლებიც მსგავს სქემებს განიხილავს, პროფესიული განსჯის საგანს წარმოადგენს.

მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე მითითებები თან ახლავს სსბას 23-ს, მაგრამ არ წარმოადგენს მის ნაწილს.

არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის შეფასება, აღიარება და გამჟღავნება

საშემოსავლო გადასახადი (პუნქტი 65)

მდ1. ცენტრალური მთავრობა (ანგარიშვალდებული ერთეული) აწესებს 25 პროცენტიან გადასახადს ფიზიკური პირის მიერ ქვეყანაში გამომუშავებულ შემოსავალზე. დამქირავებლებს მოეთხოვებათ ყოველთვიურად გადასახადის დაკავება სახელფასო უწყისებიდან და დაკავებული თანხის გადარიცხვა. მნიშვნელოვანი ოდენობის მქონე არასახელფასო შემოსავლის (მაგ., ინვესტიციების) მქონე ფიზიკურ პირებს მოეთხოვებათ კვარტალურად გადაიხადონ გარკვეული თანხა გადასახადის სახით. ამას გარდა, ფიზიკურმა პირებმა საგადასახადო წლის (კალენდარული წელი) მომდევნო წლის 15 აპრილამდე უნდა შეავსონ საგადასახადო დეკლარაცია საგადასახადო დეპარტამენტში და დაფარონ გადასახადის ამ დროისთვის დარჩენილი ოდენობა (ან მოითხოვონ თანხის დაბრუნება). მთავრობისთვის საანგარიშგებო პერიოდი მთავრდება 30 ივნისს.

მდ2. მთავრობა ახორციელებს კონტროლს რესურსზე - მისაღებ საშემოსავლო გადასახადზე - გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის დადგომისას, რომელიც გადასახადის გადამხდელთა მიერ დასაბეგრი შემოსავლის გამომუშავებას წარმოადგენს. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მთავრობა აღიარებს აქტივებსა და შემოსავალს ფიზიკური პირების მიერ საანგარიშგებო პერიოდში გამომუშავებულ შემოსავალზე დაკისრებულ საშემოსავლო გადასახადთან მიმართებით იმ შემთხვევაში, თუ შემღებს მის საიმედოდ შეფასებას. აქტივებისა და შემოსავლის აღიარება ხდება ასევე წინა პერიოდებში გამომუშავებულ შემოსავალზე დაკისრებულ საშემოსავლო გადასახადთან მიმართებით, რომელიც არ შეესაბამებოდა აქტივის განსაზღვრებას ან ვერ აკმაყოფილებდა აღიარების კრიტერიუმებს მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდამდე.

საგადასახადო შემოსავლის შეფასება (პუნქტები 67–70)

მდ3. ცენტრალური მთავრობა (ანგარიშვალდებული ერთეული) აწესებს საშემოსავლო გადასახადს მის იურისდიქციაში არსებული ყველა ფიზიკური პირის მიერ პირადად გამომუშავებულ შემოსავალზე. საშემოსავლო გადასახადის პირველად შემოღება მოხდა მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდამდე დაახლოებით სამოცდაათი წლით ადრე და მთელი ამ სამოცდაათწლიანი პერიოდის საგადასახადო სტატისტიკა ხელმისაწვდომია. საგადასახადო წელი და საანგარიშგებო პერიოდი იწყება 1 იანვარს და სრულდება 31 დეკემბერს. გადასახადის

გადამხდელები მოვალენი არიან ყოველი წლის 30 აპრილამდე წარადგინონ საგადასახადო დეკლარაციები, ხოლო 30 ივნისამდე გადაიხადონ ყველა დარჩენილი გადასახდელი თანხა. კანონმდებლობის მიხედვით მთავრობა მოვალეა აუდიტორის მიერ შემოწმებული კონსოლიდირებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება წარუდგინოს საკანონმდებლო ორგანოს არაუგვიანეს 31 მარტისა.

მდ4. საშემოსავლო გადასახადიდან მიღებული შემოსავლის აღიარება უნდა მოხდეს საანგარიშგებო პერიოდში, რომლის განმავლობაშიც დადგა გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა, ანუ მოხდა დასაბეგრი შემოსავლის გამოჩენა. რამდენადაც საგადასახადო ადმინისტრირების სისტემა მთავრობას არ აძლევს საშუალებას პირდაპირ შეაფასოს მისაღები საშემოსავლო გადასახადი მისი საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე, მთავრობა შეიმუშავებს მისაღები საშემოსავლო გადასახადიდან შემოსავლის არაპირდაპირი გზით შეფასების მოდელს. მთავრობა იყენებს საშემოსავლო გადასახადის მოკრების გამოცდილებას, რომელიც მას გააჩნია საგადასახადო სტატისტიკით და რომელსაც იგი ადარებს სხვა თვალსაჩინო მოვლენებს საიმედო მოდელის შესამუშავებლად. სხვა მოვლენები შეიძლება მოიცავდეს სხვა ეკონომიკურ სტატისტიკას, როგორიცაა, მაგალითად, მთლიანი შიდა პროდუქტი, ფინანსური მოვლენა, მაგალითად, დამსაქმებელთა მიერ გამოქვითული საშემოსავლო გადასახადის ეტაპობრივად დაფარვა, გაყიდვებზე დაწესებული გადასახადი (თუ იგი აწესებს ასეთ გადასახადს) და ცენტრალური ბანკის მიერ მოკრებილი საბანკო ოპერაციების სტატისტიკა. მოცემულ მთავრობას მოდელის შემუშავებისას შეუძლია ისარგებლოს ეკონომეტრიკის სპეციალისტთა დახმარებით, ხოლო გარეშე აუდიტორმა მოახდინოს ამ მოდელის ვარგისიანობის შეფასება საერთაშორისო და ეროვნული აუდიტის სტანდარტების შესაბამისად.

მდ5. აღნიშნული მოდელი ანგარიშვალდებულ ერთეულს საშუალებას აძლევს საიმედოდ შეაფასოს საანგარიშგებო პერიოდში მასზე დარიცხული შემოსავალი და აქტივები, რომელთა აღიარება და ინფორმაციის გამჟღავნება შემდგომ ხდება საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები ასახავს სხვადასხვა სააღრიცხვო პოლიტიკას, მათ შორის საშემოსავლო გადასახადიდან მიღებული შემოსავლის შეფასების საფუძველს. ასეთი გარემოებების არსებობისას, ერთი საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო შემოსავლის შეფასება შეიძლება გადაისინჯოს მომდევნო პერიოდში. შეფასებაში შესული ცვლილებების აღიარება ხდება პერსპექტიულად სსპას 3-ის შესაბამისად.

დამატებითი ღირებულების გადასახადი (პუნქტი 65)¹

მდ6. ცენტრალური მთავრობა (ანგარიშვალდებული ერთეული) დამატებითი ღირებულების გადასახადს (დღგ) აწესებს ყველა სახის ბიზნესსა და საქმიანობაზე. ეს გადასახადი წარმოადგენს დამატებული ღირებულების 15 პროცენტს და მისი მოკრება ხდება მოვაჭრე სუბიექტთა მიერ მომხმარებლებისაგან (გადასახადის გადამხდელთაგან) გაყიდვების დროს. მსხვილი და საშუალო ბიზნესის წარმომადგენლებს ევალბათ საგადასახადო დეპარტამენტისათვის დღგ-ს დეკლარაციების ელექტრონულად წარდგენა ყოველკვირეულად; თუმცა, მცირე ბიზნესის წარმომადგენლებს უფლება ეძლევათ დღგ-ს დეკლარაციის ხელით შევსებული ვერსიები წარადგინონ კვარტალურად.

მდ7. მთავრობა ახორციელებს კონტროლს რესურსზე - მისაღებ დღგ-ზე - ისეთი გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის დადგომისას, რომელიც წარმოადგენს გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობის შესრულებას, ანუ დამატებითი ღირებულების გადასახადს დაქვემდებარებული საქონლის ან მომსახურებების გაყიდვას საანგარიშგებო პერიოდში. მთავრობა აქტივებს და შემოსავალს აღიარებს იმ საანგარიშგებო პერიოდის საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლის განმავლობაშიც ხორციელდება გადასახადით დასაბეგრი საქმიანობა ან მოგვიანებით, როგორც კი იგი შეძლებს გადასახადიდან მისაღები თანხის საიმედოდ შეფასებას. ხშირ შემთხვევაში საგადასახადო დეკლარაციის პერიოდი საანგარიშგებო პერიოდს არ ემთხვევა. ასეთ შემთხვევებში საანგარიშგებო პერიოდისათვის შეფასებით გაანგარიშებული საგადასახადო შემოსავალი შეიძლება გადაისინჯოს მომდევნო პერიოდში. შეფასებაში შესული ცვლილებების აღიარება ხდება პერსპექტიულად, სსბასს 3-ის შესაბამისად.

საქონელსა და მომსახურებაზე დაწესებული გადასახადი (პუნქტი 65)

მდ8. ცენტრალური მთავრობა (ანგარიშვალდებული ერთეული) საქონელსა და მომსახურებაზე გადასახადს (სმგ) აწესებს საქონლისა და მომსახურების გაყიდვებზე. გადასახადი განისაზღვრება გაყიდული საქონლისა და მომსახურების ღირებულების 10 პროცენტით. საქონლითა და მომსახურებით მოვაჭრეთა უმრავლესობას სმგ დეკლარაციის საგადასახადო დეპარტამენტისათვის წარდგენა მოეთხოვება ყოველკვირეულად ელექტრონული სახით, თუმცა, მცირე ბიზნესის წარმომადგენლებს შეუძლიათ სმგ დეკლარაციების ხელით შევსებული ვერსიები წარადგინონ კვარტალურად.

¹ ზოგიერთი იურისდიქცია დამატებითი ღირებულების გადასახადის (დღგ) და საქონელსა და მომსახურებაზე გადასახადის (სმგ) ტერმინებს იყენებს როგორც ურთიერთჩანაცვლებად ტერმინებს.

მდ9. მთავრობა ახორციელებს კონტროლს რესურსზე - მისაღებ სმგ-ზე - ისეთი გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის დადგომისას, რომელიც წარმოადგენს გადასახადით დასაბეგრი საქონლისა და მომსახურების გაყიდვას საანგარიშგებო პერიოდში. მთავრობა აქტივებს და შემოსავალს აღიარებს იმ საანგარიშგებო პერიოდის საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლის განმავლობაშიც ხორციელდებოდა გაყიდვა თუ შესყიდვა ან, თუ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს გადასახადიდან მისაღები თანხის საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია, მოგვიანებით, როგორც კი მას შესაძლებლობა ექნება საიმედოდ შეაფასოს გადასახადიდან მისაღები თანხა.

საბაჟო გადასახადი (პუნქტი 65)

მდ10. ცენტრალური მთავრობა (ანგარიშვალდებული ერთეული) საბაჟო გადასახადს აწესებს საქონლის ყველა სახის იმპორტზე. საბაჟო გადასახადი განსხვავდება იმპორტირებული საქონლის სახეობის მიხედვით და მისი დაწესება ხდება ისეთ დონეზე, რომ საცალო ბაზარზე უზრუნველყოფილ იქნას ადგილობრივად წარმოებული საქონლის შედარებით დაბალი ფასი. იმპორტირებული საქონლის შენახვა ხდება საბაჟოს საწყობებში იმპორტიორის მიერ საბაჟო გადასახადის გადახდამდე. იმპორტიორს მოეთხოვება იმპორტის შესახებ დეკლარაციის საბაჟო დეპარტამენტისათვის წარდგენა და საბაჟო გადასახადის დაუყოვნებლივ გადახდა. იმპორტიორთა უმეტესობა დეკლარაციებს წარადგენს ელექტრონულად საქონლის ჩამოსვლამდე და ახორციელებს თანხების ელექტრონულად გადარიცხვას საბაჟო დეპარტამენტისთვის საქონლის გემიდან ან საჰაერო ხომალდიდან გადმოტვირთვისთანავე ან მაშინვე, როგორც კი მატარებელი ან სატვირთო ავტომობილი საბაჟო საზღვარს გადაკვეთს.

მდ11. მთავრობა ახორციელებს კონტროლს რესურსზე - მისაღებ საბაჟო გადასახადზე - ისეთი გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის დადგომისას, რომელიც წარმოადგენს საქონლის მოძრაობას საბაჟო საზღვარზე საანგარიშგებო პერიოდში. მთავრობა აქტივებს და შემოსავალს აღიარებს იმ საანგარიშგებო პერიოდის საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლის განმავლობაშიც ხდებოდა საქონლის მოძრაობა საბაჟო საზღვარზე ან მოგვიანებით, როგორც კი იგი საიმედოდ შეძლებს მისაღები საბაჟო გადასახადის შეფასებას.

მემკვიდრეობის გადასახადი (პუნქტი 65)

მდ12. ცენტრალური მთავრობა (ანგარიშვალდებული ერთეული) მემკვიდრეობის გადასახადს აწესებს 40 პროცენტის ოდენობით 500 000 ფულად ერთეულზე (ფე) მაღალ ფასად შეფასებულ ყველა სახის

ქონებაზე. საკმეში ჩართულ სამედიცინო პერსონალს და დამკრძალავი ბიუროს დირექტორებს ევალუბათ საგადასახადო დეპარტამენტს შეატყობინონ გარდაცვალების ყველა ფაქტის შესახებ, რის შემდეგაც შემფასებელი პირი ახდენს ქონების შუალედურ შეფასებას, რათა განისაზღვროს, მოხდეს თუ არა მემკვიდრეობის გადასახადის დაწესება. ანდერძის აღმსრულებელ პირებს მოეთხოვებათ ქონების აღწერა საგადასახადო დეპარტამენტთან ერთად, რომელიც ქონებას აფასებს და ადგენს ქონებაზე გადასახდელი გადასახადის ოდენობას. მემკვიდრეობა ოფიციალურად არ დადასტურება, სანამ არ მოხდება მემკვიდრეობის გადასახადის გადახდა. მემკვიდრეობასთან დაკავშირებული კანონმდებლობის სირთულის გამო, ასევე შეფასებების აპელირების ხშირი შემთხვევების გამო, ქონების დადგენას და შესაბამისი გადასახადის მოკრებას საშუალოდ ოთხი წელი სჭირდება.

მდ13. მთავრობა ახორციელებს კონტროლს რესურსზე - მისაღები მემკვიდრეობის გადასახადზე - საგადასახადო მოვლენის დადგომისას, რომელიც წარმოადგენს გადასახადით დასაბეგრი ქონების მფლობელის გარდაცვალებას. მთავრობა აქტივებს და შემოსავალს აღიარებს იმ საანგარიშგებო პერიოდის საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლის განმავლობაშიც მოხდა პიროვნების გარდაცვალება ან მოგვიანებით, როგორც კი საიმედოდ შეძლებს აქტივების შეფასებას.

ქონების გადასახადი (პუნქტი 65)

მდ14. ადგილობრივი მთავრობა (ანგარიშვალდებული ერთეული) აწესებს გადასახადს მის იურისდიქციაში მყოფი ყველა სახის ქონების შეფასებული ღირებულების ერთი პროცენტის ოდენობით. მთავრობის საანგარიშგებო პერიოდი მოიცავს პერიოდს 1 ივლისიდან 30 ივნისამდე. გადასახადის შემოღება ხდება 31 ივლისს იმ პირობის უზრუნველყოფით, რომ შეფასების თაობაზე შეტყობინებები ქონების მფლობელებს ეგზავნებათ ივლისის თვეში, ხოლო გადახდა უნდა მოხდეს 31 აგვისტომდე. იმ შემთხვევაში, თუ ამ დრომდე გადასახადების გადახდა არ განხორციელდა, ქონების მფლობელებს ეკისრებათ ჯარიმის გადახდა ყოველთვიურად გადაუხდელი თანხის სამი პროცენტის ოდენობით. საგადასახადო კანონმდებლობა მთავრობას უფლებას ანიჭებს, ჩამოართვას ქონება მის მფლობელებს და გაყიდოს იგი გადასახადის გადაუხდელი თანხის მოკრების მიზნით.

მდ15. მთავრობა ახორციელებს კონტროლს რესურსზე - მისაღებ ქონების გადასახადზე - ისეთი გადასახადით დასაბეგრი მოვლენის დადგომისას, რომელიც წარმოადგენს გადასახადის შემოღების თარიღის - 31 ივლისის - გასვლას. მთავრობა აქტივებს და შემოსავალს

აღიარებს იმ საანგარიშგებო პერიოდის საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელსაც ემთხვევა აღნიშნული თარიღი.

საშემოსავლო გადასახადის წინასწარი შემოსულობები (პუნქტი 66)

მდ16. ადგილობრივი მთავრობა (ანგარიშვალდებული ერთეული) საშემოსავლო გადასახადს უწესებს მის იურისდიქციაში შემავალ ყველა რეზიდენტს. საგადასახადო და საანგარიშგებო პერიოდები მოიცავს პერიოდს 1 იანვრიდან 31 დეკემბრამდე. თვითდასაქმებულ გადასახადის გადამხდელს ევალება მათი წლიური შეფასებით გაანგარიშებული საშემოსავლო გადასახადის გადახდა საგადასახადო წლის დაწყებამდე არსებული წლის 24 დეკემბრამდე. საგადასახადო კანონმდებლობა განსაზღვრავს შეფასებულ ოდენობას, როგორც ყველაზე ბოლოს დასრულებული შეფასებისთვის განსაზღვრულ თანხას, რომელსაც ემატება ერთი მეათედი, თუ გადასახადის გადამხდელი 24 დეკემბრამდე არ წარმოადგენს განმარტებას უფრო დაბალი თანხის შესახებ (ჯარიმის შეფარდება ხდება იმ შემთხვევაში, თუ დამტკიცდა, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ შესრულებული შეფასება მნიშვნელოვნად უფრო ნაკლები ღირებულებისაა, ვიდრე საბოლოოდ გადასახდელი თანხა). საგადასახადო პერიოდის დასრულების შემდეგ თვითდასაქმებულ გადასახადის გადამხდელს მოეთხოვებათ წარადგინონ საგადასახადო დეკლარაციები, რის საფუძველზეც მათ უნაზღაურდებათ შესაბამისი თანხები, ან უხდებათ დამატებითი გადასახადის გადახდა სახელმწიფოსთვის.

მდ17. 24 დეკემბრისთვის თვითდასაქმებული გადასახადის გადამხდელისაგან მიღებული რესურსები მომდევნო წელს გადასახდელი გადასახადების წინასწარი შემოსულობაა. გადასახადით დასაბეგრ მოვლენას წარმოადგენს შემოსავლის მიღება იმ საგადასახადო პერიოდისთვის, რომელიც ჯერ არ დამდგარა. ანგარიშვალდებული ერთეული აღიარებს როგორც აქტივების, (ბანკში არსებული ფულადი სახსრები), ასევე ვალდებულების ზრდას (შემოსულობის წინასწარ მიღება).

სხვა დონის ხელისუფლებისათვის საერთო დანიშნულებით გაცემული გრანტი (პუნქტები Error! Reference source not found.–15, Error! Reference source not found.)

მდ18. ცენტრალური მთავრობა (ტრანსფერის განმახორციელებელი) 10 მილიონი ფე-ს ღირებულების გრანტს გადასცემს სოციალურად და ეკონომიკურად შეჭირვებული რეგიონის ადგილობრივ ხელისუფლებას. ადგილობრივი მთავრობა (ანგარიშვალდებული ერთეული), საკუთარი კონსტიტუციის ფარგლებში, ვალდებულია განახორციელოს მთელი რიგი სოციალური პროგრამებისა, თუმცა დახმარების გარეშე მას არ გააჩნია საკმარისი რესურსები ყველა ამ

პროგრამის განსახორციელებლად. გრანტს თან არ ახლავს შეთანხმებები. ყველა ადგილობრივი მთავრობა ვალდებულია მოამზადოს და წარადგინოს აუდიტორის მიერ შემოწმებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება.

მდ19. ამ სახის გრანტების გაცემას თან არ ახლავს არანაირი შეთანხმებები და შედეგის მიღწევის მოვალეობა, ამდენად, ტრანსფერების აღიარება ხდება აქტივებისა და შემოსავლის სახით იმ საანგარიშგებო პერიოდის საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლის განმავლობაშიც მოხდა ან უნდა მოხდეს მათი მიღება ადგილობრივი ხელისუფლების მიერ.

ტრანსფერი, რომელსაც თან ახლავს შეთანხმებები, რომლებიც არ აკმაყოფილებს პირობის განსაზღვრებას (პუნქტები 20–25)

მდ20. ცენტრალური მთავრობა ახორციელებს 50 მილიონი ფე-ს ღირებულების ფულადი სახსრების ტრანსფერს სახელმწიფო ხელისუფლების საზოგადოებრივი განსახლების ერთეულისათვის, იმის დაკონკრეტებით, რომ:

- (ა) იგი გაზრდის საზოგადოებრივი განსახლების ფონდს ყველა სხვა გეგმიური ზრდის გადაჭარბებით დამატებითი 1,000 ერთეულით; ან
- (ბ) ფულადი სახსრების ტრანსფერს გამოიყენებს სხვაგვარად საზოგადოებრივი განსახლების საკუთარი ამოცანების ხელშესაწყობად.

იმ შემთხვევაში, თუ შეთანხმების პირობები არ დაკმაყოფილდა, მიმღები ერთეული ვალდებულია ფულადი სახსრები დაუბრუნოს ცენტრალურ მთავრობას.

მდ21. სახელმწიფო ხელისუფლების საზოგადოებრივი განსახლების ერთეული აღიარებს აქტივის (ფულადი სახსრების) ზრდას და 50 მილიონი ფე-ს ღირებულების მქონე შემოსავალს. ტრანსფერის შესახებ ხელშეკრულებაში დებულებები მოცემულია იმგვარად, რომ არ მოხდეს მიმღებისთვის შედეგის მიღწევის მოვალეობის დაწესება - შედეგის მიღწევის მოვალეობა ერთეულს ეკისრება მანდატით მინიჭებული საქმიანობიდან გამომდინარე და არა - ტრანსფერის პირობებით.

საჯარო სექტორის უნივერსიტეტისთვის გარკვეული შეზღუდვებით გადაცემული ტრანსფერი (პუნქტები 19 და 76)

მდ22. ცენტრალური მთავრობა (ტრანსფერის განმახორციელებელი) უნივერსიტეტს (ანგარიშვალდებულ ერთეულს) ტრანსფერით გადასცემს 200 ჰექტარი ფართობის მქონე მიწის ნაკვეთს მთავარი დანიშნულების ქალაქში აღნიშნულ ფართზე საუნივერსიტეტო

ქალაქის დაარსების მიზნით. ტრანსფერის შესახებ ხელშეკრულება კონკრეტულად განსაზღვრავს, რომ აღნიშნული მიწის ნაკვეთის გამოყენება უნდა მოხდეს საუნივერსიტეტო ქალაქისთვის, მაგრამ არ აკონკრეტებს, რომ, იმ შემთხვევაში, თუ არ მოხდება მოცემული მიწის ნაკვეთის აღნიშნული მიზნით გამოყენება, იგი უნდა დაუბრუნდეს ტრანსფერის განმახორციელებელ ერთეულს.

მდ23. უნივერსიტეტი მოცემულ მიწის ნაკვეთს აღიარებს როგორც აქტივს იმ საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებაში, რომლის განმავლობაშიც იგი მოიპოვებს კონტროლს აღნიშნულ მიწის ნაკვეთზე. მიწის აღიარება უნდა მოხდეს მისი რეალური ღირებულებით სსბასს 17-ის თანახმად. შეზღუდვა არ შეესაბამება ვალდებულების განსაზღვრებას და არ აკმაყოფილებს ვალდებულებად აღიარების კრიტერიუმებს, შესაბამისად, უნივერსიტეტი აღიარებს შემოსავალს მიწის ნაკვეთთან მიმართებაში იმ საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგის შესახებ ანგარიშგებაში, რომლის განმავლობაშიც მოხდა მიწის აქტივის სახით აღიარება.

სხვა დონის ხელისუფლებისათვის გარკვეული პირობებით გაცემული გრანტი (პუნქტები 17 და 18)

მდ24. ცენტრალური მთავრობა (ტრანსფერის განმახორციელებელი) პროვინციულ ხელისუფლებას (ანგარიშვალდებულ ერთეულს) გადასცემს 10 მილიონი ფე-ს ღირებულების გრანტს საზოგადოებრივი ტრანსპორტის სისტემების გაუმჯობესებისა და მოვლა-შენახვისთვის. კონკრეტულად, ეს თანხა გამოყენებულ უნდა იქნეს შემდეგნაირად: 40 პროცენტი გამოყენებულ უნდა იქნეს არსებული სარკინიგზო და ტრამვაის სისტემის მოდერნიზაციისათვის, 40 პროცენტი - ახალი სარკინიგზო და ტრამვაის სისტემებისათვის, ხოლო 20 პროცენტი - მოძრავი შემადგენლობის შეძენისა და კეთილმოწყობისათვის. გრანტის პირობების თანახმად, აღნიშნული თანხების გამოყენება შეიძლება მხოლოდ დანიშნულებისამებრ, ხოლო პროვინციულ ხელისუფლებას ევალება აუდიტორის მიერ შემოწმებულ თავის საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიტანოს შენიშვნა გრანტის თანხების გახარჯვის დეტალური აღწერით. ხელშეკრულების თანახმად, გრანტის დანიშნულებისამებრ გამოყენება უნდა მოხდეს მიმდინარე წლის განმავლობაში, ან იგი უნდა დაუბრუნდეს ცენტრალურ მთავრობას.

მდ25. პროვინციული ხელისუფლება გრანტის თანხას აღიარებს აქტივის სახით. პროვინციული ხელისუფლება ასევე აღიარებს ვალდებულებას, რომელიც წარმოიქმნება გრანტის თანხმდებ პირობასთან დაკავშირებით. პროვინციული ხელისუფლების მიერ პირობის დაკმაყოფილების შემდეგ, ანუ მას შემდეგ, რაც იგი

თანხებს გახარჯავს მათი დანიშნულებისამებრ, იგი ამცირებს ვალდებულებას და აღიარებს შემოსავალს იმ საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგების შესახებ ანგარიშგებაში, რომლის განმავლობაშიც მოხდა ვალდებულების გაუქმება.

კვლევის ჩასატარებლად გაცემული გრანტი (თავისი შინაარსით წარმოადგენს გაცვლითი ოპერაციას) (პუნქტი 8)

მდ26. დასუფთავების საშუალებების მწარმოებელი მსხვილი კორპორაცია (ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეული) სახელმწიფო უნივერსიტეტს (ანგარიშვალდებულ ერთეულს) გადასცემს თანხას კონკრეტული ქიმიური ნაერთის მიერ კედლებიდან თუ სხვა მსგავსი ზედაპირებიდან წარწერების მოცილებისას სწრაფი და ეფექტური მოქმედების შესწავლის მიზნით კვლევის ჩასატარებლად. კორპორაციის მოთხოვნით, კვლევის შედეგების ფართოდ გამოქვეყნებამდე ისინი ჯერ მისთვის უნდა გახდეს ცნობილი; იგი ასევე აცხადებს უფლებას აღნიშნული ქიმიური კომპონენტის დაპატენტებაზე.

მდ27. აქ მოყვანილი მაგალითი წარმოადგენს გაცვლითი ოპერაციის მაგალითს. გრანტის სანაცვლოდ უნივერსიტეტი უზრუნველყოფს მომსახურების გაწევას კვლევის ჩატარების სახით და, შესაბამისად, არამატერიალურ აქტივს - კვლევის შედეგებიდან გამომდინარე სარგებლის მიღების (მომავალი ეკონომიკური სარგებლის) უფლებას. სსბასს 9 და სსბასს 31 - *არამატერიალური აქტივები*, სწორედ ამ სახის ოპერაციებს განიხილავს.

ვალის პატიება (პუნქტები Error! Reference source not found. –86)

მდ28. ცენტრალური მთავრობა (ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეული) ადგილობრივ მთავრობას (ანგარიშვალდებულ ერთეულს) გადასცემს 20 მილიონი ფე-ს ღირებულების სესხს, რათა ადგილობრივმა ხელისუფლებამ შეძლოს წყლის გამწმენდი ნაგებობის აშენება. არსებულ პოლიტიკაში ცვლილებების შეტანის შემდეგ ცენტრალური მთავრობა იღებს გადაწყვეტილებას ვალის პატიების შესახებ. ვალის პატიებას ამ შემთხვევაში თან არ ახლავს არანაირი პირობები. ეროვნული მთავრობა ადგილობრივ ხელისუფლებას საკუთარ გადაწყვეტილებას აცნობებს წერილობითი ფორმით, რასაც თან ურთავს სესხის გაცემასთან დაკავშირებულ დოკუმენტაციას, რომელსაც, თავის მხრივ, ახლავს ვალის პატიებისთვის საჭირო კომენტარები.

მდ29. ცენტრალური მთავრობისაგან ზემოხსენებული გადაწყვეტილების შესახებ წერილობითი შეტყობინებისა და შესაბამისი დოკუმენტაციის მიღების შემდეგ ადგილობრივი ხელისუფლება ახდენს მოცემულ ვალთან დაკავშირებული ვალდებულების აღიარების გაუქმებას და აღიარებს შემოსავალს იმ საანგარიშგებო

პერიოდის ფინანსური შედეგების შესახებ ანგარიშგებაში, რომლის განმავლობაშიც მოხდა ვალდებულების აღიარების გაუქმება.

ქონების შეძენა გაცვლითი და არაგაცვლითი კომპონენტებით (პუნქტები Error! Reference source not found.–10, Error! Reference source not found.–40)

მდ30. საჯარო სკოლა (ანგარიშვალდებული ერთეული) ადგილობრივი ხელისუფლებისაგან იძენს 100 000 ფე-ს რეალური ღირებულების მქონე მიწის ფართს 50 000 ფე-ად. ანგარიშვალდებული ერთეულის დასკვნით, არაგაცვლითი ოპერაცია შედეგადად ორი კომპონენტისაგან: გაცვლითი და არაგაცვლითი კომპონენტებისაგან. ერთი კომპონენტი გულისხმობს მიწის ნახევარი წილის შესყიდვას 50 000 ფე-ად, ხოლო მეორე კომპონენტი წარმოადგენს არაგაცვლით ოპერაციას, რომლის დროსაც ხდება მიწის დარჩენილი ნახევარი წილის სკოლისთვის ტრანსფერით გადაცემა.

მდ31. იმ საანგარიშგებო პერიოდისთვის მომზადებულ საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლის განმავლობაშიც ადგილი ჰქონდა ზევით მოყვანილ ოპერაციას, საჯარო სკოლა აღიარებს მიწის ფართს 100 000 ფე-ს ღირებულებით (50 000 ფე-ის საფასური და 50 000 ფე-ის ტრანსფერი), მის აქტივში არსებული ფულადი სახსრების 50 000 ფე-ს ოდენობის შემცირებას და 50 000 ფე-ს ღირებულების მქონე არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად მიღებულ შემოსავალს (წმინდა აქტივებში აღიარებული ზრდის რეალური ღირებულება).

სამომავლო მემკვიდრეობის გადაცემა (პუნქტები Error! Reference source not found.–91)

მდ32. 25 წლის ახალგაზრდა, რომელმაც ახლახანს დაამთავრა სახელმწიფო უნივერსიტეტი (ტრანსფერის განმახორციელებელი) უნივერსიტეტს (ანგარიშვალდებულ ერთეულს) ანდერძში მოიხსენიებს თავის მთავარ მემკვიდრედ. უნივერსიტეტს ეგზავნება ცნობა აღნიშნულის თაობაზე. კურსდამთავრებული, რომელიც ამჟამად 500 000 ფე-ად შეფასებული ქონების მფლობელია, არ არის დაქორწინებული და არ ჰყავს შვილები.

მდ33. სახელმწიფო უნივერსიტეტი იმ საანგარიშგებო პერიოდისთვის მომზადებულ თავის საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლის განმავლობაშიც შედგენილ იქნა ანდერძი, არ აღიარებს რაიმე სახის აქტივს ან შემოსავალს. მემკვიდრეობის გადაცემისთვის წარსულ მოვლენას წარმოადგენს მემკვიდრეობის დამტოვებელი პირის (ტრანსფერის განმახორციელებელი) გარდაცვალება, რომელიც ამ დროისათვის ჯერ არ დამდგარა.

დაპირება - სახელმწიფოს დაქვემდებარებაში მყოფი საავადმყოფოსთვის ტელევიზიით გაკეთებული დაპირება (პუნქტი 104)

მდ34. 20X5 წლის 30 ივნისის საღამოს ადგილობრივი სატელევიზიო არხი აწყობს სახელმწიფოს დაქვემდებარებაში მყოფი საავადმყოფოსთვის (ანგარიშვალდებული ერთეულისთვის) სახსრების მოსაზიდ აქციას. სახელმწიფოს დაქვემდებარებაში მყოფი საავადმყოფოს წლიური საანგარიშგებო თარიღი ემთხვევა 30 ივნისს. ტელემაყურებლები ტელეფონის ან ელექტრონული ფოსტის მეშვეობით იძლევიან დაპირებას გარკვეული ოდენობის თანხობრივი შემოწირულობის გაკეთების თაობაზე. აქციის დასასრულს მიღებულ იქნა 2 მილიონი ფე-ს ღირებულების შემოწირულობის გაკეთების დაპირება. დაპირებული შემოწირულობების გაკეთება არ არის სავალდებულო იმათთვის, ვინც ამ დაპირებას იძლევა. არსებული გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ დაპირებების დაახლოებით 75 პროცენტი სრულდება.

მდ35. სახელმწიფოს დაქვემდებარებაში მყოფი საავადმყოფო თავის საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში არ აღიარებს არანაირ თანხებს ზემოხსენებულ დაპირებებთან დაკავშირებით. ერთეული ვერ აკონტროლებს დაპირებებთან დაკავშირებულ რესურსებს, რადგანაც მას არ შეუძლია გამორიცხოს ან დაარეგულიროს ტრანსფერის პერსპექტიული განმახორციელებლების ხელმისაწვდომობა დაპირებული რესურსებიდან მისაღებ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელზე ან მომსახურების პოტენციალზე; შესაბამისად, მას არ შეუძლია აღიაროს აქტივი ან შესაბამისი შემოსავალი მანამ, სანამ შემოწირულობა სავალდებულო არ გახდება დონორისათვის.

ჯარიმები (პუნქტები 88–88)

მდ36. მსხვილ კორპორაციას ბრალი ედება მდინარის დაბინძურებაში. საჯარიმო ღონისძიების სახით მას ევალება დაბინძურების აღმოფხვრა და ჯარიმის გადახდა 50 მილიონი ფე-ს ოდენობით. კომპანიას გააჩნია ფინანსურად მყარი მდგომარეობა, ამდენად მას შეუძლია ჯარიმის თანხის გადახდა და აცხადებს, რომ იგი არ აპირებს საქმის გასაჩივრებას.

მდ37. მთავრობა (ანგარიშვალდებული ერთეული) აღიარებს მისაღებ თანხას და შემოსავალს 50 მილიონი ფე-ს ოდენობით იმ საანგარიშგებო პერიოდისთვის მომზადებულ საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლის განმავლობაშიც მოხდა ჯარიმის დაკისრება.

აღიარებული საგარეო დახმარება (პუნქტები Error! Reference source not found.–81)

მდ38. ცენტრალური მთავრობა A (ანგარიშვალდებული ერთეული) შედის შეთანხმებაში გარედან შემოსული დახმარების შესახებ ეროვნულ მთავრობა B-სთან, რომელიც ეროვნულ მთავრობა A-ს

უზრუნველყოფს განვითარებაში დახმარებისთვის განკუთვნილი გრანტით ორწლიანი პერიოდის მანძილზე, ცენტრალური მთავრობა A-ს ჯანდაცვის სფეროში დასახული ამოცანების ხელშესაწყობად. გარედან შემოსული დახმარების შესახებ შეთანხმება სავალდებულოა ორივე მხარისათვის. შეთანხმება აკონკრეტებს ცენტრალური მთავრობა A-სგან განვითარებაში დახმარების მიზნით მისაღები ხელშეწყობის დეტალებს. მთავრობა A განვითარებაში დახმარების რეალურ ღირებულებას აფასებს 5 მილიონ ფე-ად.

მდ39. მას შემდეგ, რაც საგარეო დახმარების შესახებ შეთანხმება სავალდებულო ხასიათს შეიძენს, ცენტრალური მთავრობა A აღიარებს აქტივს (მისაღები აქტივი) 5 მილიონი ფე-ს ღირებულების თანხისთვის და ამავე ოდენობის შემოსავალს. რესურსები შეესაბამება აქტივის განსაზღვრებას და აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს მაშინ, როცა შეთანხმება იძენს სავალდებულო ხასიათს. აღნიშნულ შეთანხმებას არ გააჩნია არანაირი თანმხლები პირობები, რომლის თანახმადაც ერთეულს ევალება ვალდებულების აღიარება.

დამხმარე ორგანიზაციის შემოსავალი (პუნქტებში Error! Reference source not found., Error! Reference source not found. –96)

მდ40. ორგანიზაცია Green-Aid Agency დამოკიდებულია სახელმწიფო მმართველობის ერთეულთა გარკვეული ჯგუფის დაფინანსებაზე. აღნიშნულმა სახელმწიფო მმართველობის ერთეულებმა ხელი მოაწერეს ოფიციალურ შეთანხმებას, რომელიც განსაზღვრავს Green-Aid Agency-თვის გასაწევი დაფინანსების დამტკიცებული ბიუჯეტის პროცენტულ მაჩვენებელს ჯგუფში შემავალი თითოეული სახელმწიფო მმართველობის ერთეულისათვის. Green-Aid Agency უფლებამოსილია თანხები გამოიყენოს მხოლოდ იმ საბიუჯეტო წლის დანახარჯების დასაფინანსებლად, რომლისთვისაც გამოყოფილია სახსრები. Green-Aid Agency-ის ფინანსური წელიწადი იწყება 1 იანვარს; მისი ბიუჯეტის დამტკიცება ხდება ამ თარიღამდე ოქტომბრის თვეში, ხოლო ანგარიშ-ფაქტურები სახელმწიფო მმართველობის ერთეულებს ეგზავნება ცალ-ცალკე ფოსტის მეშვეობით ბიუჯეტის დამტკიცებიდან ათი დღის ვადაში. ზოგიერთი სახელმწიფო მმართველობის ერთეული გადახდას ახორციელებს ფინანსური წელიწადის დაწყებამდე, ხოლო ზოგიერთი - ფინანსური წელიწადის განმავლობაში. ამის მიუხედავად, წარსულ გამოცდილებაზე დაყრდნობით, ზოგიერთი სახელმწიფო მმართველობის ერთეულისაგან ძალზე ნაკლებ სავარაუდოა მათ მიერ გადასახდელი თანხების დაფარვა როგორც ფინანსური წელიწადის განმავლობაში, ასევე მის შემდგომ.

მდ41. 20X8 წლის საბიუჯეტო წლისათვის თანხების პროფილი და გადახდების დროში განაწილება შემდეგნაირი სახით გვევლინება:

	(მილიონი ფე)
20X7 წლის 24 ოქტომბერს დამტკიცებული ბიუჯეტი	55
20X7 წლის 4 ნოემბერს გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურის თანხა	55
20X7 წლის 31 დეკემბერს მიღებული ტრანსფერები	15
20X8 წლის განმავლობაში მიღებული ტრანსფერები	38
20X8 წლის 31 დეკემბრისათვის მიუღებელი თანხები, რომელთა მიღებაც ნაკლებად სავარაუდო იყო	2

მდ42. 20X7 წელს ორგანიზაცია Green-Aid Agency-მ მოახდინა 15 მილიონი ფე-ს ღირებულების აქტივის აღიარება 20X8 წლის დასაწყისამდე განხორციელებული ტრანსფერებიდან მიღებული თანხისთვის, რადგანაც იგი ახორციელებს კონტროლს აქტივზე ტრანსფერის მიღებისა და მისი საკუთარ საბანკო ანგარიშზე განთავსების შემდეგ. აღიარდა ასევე იმავე 15 მილიონი ფე-ს ღირებულების მქონე ვალდებულება და წინასწარ მიღებული შემოსავალი.

მდ43. 20X8 წელს Green Aid Agency-მ აღიარა ტრანსფერებიდან მიღებული 53 მილიონი ფე-ს შემოსავალი. თავისი საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მან გააკეთა განმარტებითი შენიშვნა იმის თაობაზე, რომ 55 მილიონ ფე-ზე გამოწერილი იქნა ანგარიშ-ფაქტურა, ხოლო საექვო ვალის რეზერვი განისაზღვრა 2 მილიონი ფე-ს ოდენობით.

შემოსავლის სახით აღიარებული საქონელი ნატურალური ფორმით (პუნქტები Error! Reference source not found., Error! Reference source not found.–96)

მდ44. ტრანსფერის განმახორციელებელი სახელმწიფო A იმყოფება შეთანხმებაში საჯარო სექტორის ანგარიშვალდებულ ერთეულთან Aid Agency Inc., რომლის თანახმადაც, სახელმწიფო A უზრუნველყოფს ბრინჯის მიწოდებას Aid Agency Inc.-თვის მის წინაშე აღებული ფინანსური ვალდებულებების შესასრულებლად. სახელმწიფო A-ს მიერ ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების წარსულ განსხვავებულ გამოცდილებაზე დაყრდნობით, Aid Agency Inc.-მ შეიმუშავა საადრიცხვო პოლიტიკა, რომლის თანახმადაც აქტივისა და შემოსავლის აღიარება არ მოხდება მანამ, სანამ დაპირებული ბრინჯის

პარტია არ იქნება მოწოდებული. სახელმწიფო A-ს დაპირების თანახმად, 20X5 წლის განმავლობაში მან Aid Agency Inc.-ს უნდა გაუწიოს დახმარება 300 000 მილიონი ფე-ს ოდენობით. შედეგად, სახელმწიფო A 20X5 წლის 12 იანვარს Aid Agency Inc.-ს აწვდის 1 000 მეტრულ ტონა ბრინჯს. ბრინჯის გადაცემა ხდება გადამცემი ქვეყნის ერთ-ერთ პორტში. Aid Agency Inc.-სა და სახელმწიფო A-ს შორის დაფინანსების შესახებ გაფორმებული შეთანხმების თანახმად, ბრინჯის შეფასება ხდება ადრე შეთანხმებული ოდენობით, 300 ფე-ს თითოეულ ტონაზე იმ პირობით, რომ 1 000 მეტრული ტონა ბრინჯის გადაცემა სახელმწიფო A-ს სრულად ათავისუფლებს 300000 ფე-ს ღირებულების ფინანსური ვალდებულებისაგან. 20X5 წლის თებერვლისა და მარტის თვეებში Aid Agency Inc.-მ მისთვის მიწოდებული ბრინჯი გადასცა ადგილობრივ სადისტრიბუციო ქსელს B და C ქვეყნებში მოშიმშილე ხალხის მოთხოვნათა დაკმაყოფილების მიზნით.

მდ45. 20X5 წლის 12 იანვარს 1 000 მეტრული ტონა ბრინჯის საბაზრო ფასი შეადგენდა: 280 000 ფე-ს სახელმწიფო A-ში; 250 000 ფე-ს საერთაშორისო სასაქონლო ბაზარზე; 340 000 ფე-ს მიმღებ B ქვეყანაში და 400 000 ფე-ს მიმღებ C ქვეყანაში.

მდ46. ბრინჯის რეალური ღირებულება შემოწირულობის გაკეთების მომენტში განსაზღვრული უნდა იყოს Aid Agency Inc.-ის მიერ აღიარებული შემოსავლის შესაფასებლად. დონორ და მიმღებ ორგანიზაციებს შორის არსებული ფინანსური შეთანხმება, რომლის თანახმადაც, ბრინჯის შეფასება შესაძლებელია 300 ფე-ს ღირებულებით ყოველ მეტრულ ტონაზე, დამოკიდებულია ამ ორ მხარეს შორის კერძო შეთანხმებაზე და აუცილებელი არ არის, რომ ასახავდეს ბრინჯის რეალურ ღირებულებას. როგორც Aid Agency Inc.-ს, ასევე დონორ მთავრობა A-ს შეუძლია განახორციელოს ბრინჯის შეძენა მსოფლიო ბაზარზე უფრო დაბალი ფასით 250 000 ფე ღირებულებით. ცალკეული ქვეყნებისათვის საბაზრო ფასები შესაძლოა მერყეობდეს არსებული სავაჭრო ბარიერების ან, მიმღები ქვეყნების შემთხვევაში, საკვების მწვავე ნაკლებობით გამოწვეული დროებითი სირთულეების გამო და არ ასახავდეს ტრანსფერს საქმის კარგად მცოდნე და მოსურნე მყიდველსა და ასევე საქმის კარგად მცოდნე და მოსურნე გამყიდველს შორის ორგანიზებულ ბაზარზე. შესაბამისად, მსოფლიო ბაზარზე არსებული ფასი 250 000 ფე წარმოადგენს შეწირულობის სახით გადამცემული ბრინჯის რეალური ღირებულების ყველაზე საიმედო და შესაბამის ასახვას. Aid Agency Inc.-მა აქტივის ზრდა (ბრინჯის მარაგები) და 250 000 ფე-ს ღირებულების შემოსავალი აღიარა იმ წლის საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლის განმავლობაშიც მოხდა ტრანსფერის მიღება.

აუდიარებელი ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა (პუნქტები Error! Reference source not found.–Error! Reference source not found., Error! Reference source not found.)

მდ47. სახელმწიფოს დაქვემდებარებაში მყოფი საავადმყოფოს (ანგარიშვალდებული ერთეულის) სააღრიცხვო პოლიტიკას წარმოადგენს მიღებული ნებაყოფლობით გაწეული მოხალისეთა მომსახურების აღიარება აქტივებისა და შემოსავლის სახით, როდესაც ისინი შეესაბამება აქტივის განსაზღვრებას და აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს. საავადმყოფო მოხალისეთა მხრიდან გაწეულ მომსახურებას სპეციალური ორგანიზებული პროგრამის ნაწილად მიიჩნევს, რომლის მთავარ მიზანს წარმოადგენს მოხალისეთათვის საავადმყოფოს გარემოს გაცნობა და მედდის პროფესიის, როგორც შესაძლო სამომავლო კარიერის, წახალისება. მოხალისეთა ასაკი უნდა აღემატებოდეს 16 წელს; ასევე თავდაპირველი მოთხოვნაა, რომ მათ უნდა აიღონ ექსსთვიანი სამუშაო ვალდებულება, რომლის ფარგლებშიც ისინი იმუშავენ კვირის მანძილზე ერთ 4-საათიან ცვლაში დილით ან ნაშუადღევს. თითოეული მოხალისისთვის პირველი ცვლა შედგება საავადმყოფოს საორიენტაციო გაცნობის ტრენინგისაგან. ბევრი ადგილობრივი კოლეჯი თავის სტუდენტებს უფლებას აძლევს გაიარონ ასეთ სამუშაო მათი სასწავლო პროგრამის ნაწილის სახით. მოხალისეები მუშაობისას ხელმძღვანელობენ კვალიფიცირებული მედდის მითითებებით და ასრულებენ ისეთ დავალებებს, როგორიცაა პაციენტების მონახულება და მათთვის წიგნების წაკითხვა. სახელმწიფოს დაქვემდებარებაში მყოფი საავადმყოფო მოხალისეებს არ უნაზღაურებს მათ მიერ გაწეული მომსახურების საფასურს; იგი ასევე არ რთავს თავის თანამშრომლებს მოხალისეთა ნებაყოფლობით საქმიანობაში ამ უკანასკნელთა არყოფნისას მათი სამუშაოს შესასრულებლად.

მდ48. საავადმყოფო ახდენს იმ ხელშეკრულებათა ანალიზს, რომლებიც მას გაფორმებული აქვს მოხალისეებთან, რის შედეგადაც გამოაქვს დასკვნა, რომ, სულ მცირე, ახალი მოხალისე პირის პირველი ექსსთვიანი ვადის მანძილზე მას გააჩნია მოხალისეთა მიერ გასაწევ მომსახურებაზე საკმარისი კონტროლი, რომ შეესაბამებოდეს აქტივზე განხორციელებული კონტროლის განსაზღვრებას. საავადმყოფო ასევე აკეთებს დასკვნას, რომ მოხალისეთაგან იგი იღებს მომსახურების პოტენციალს, რომელიც აქტივის განსაზღვრებას შეესაბამება. მეორეს მხრივ იგი ასკვნის, რომ მას არ შეუძლია მოხალისეთა მიერ გაწეული მომსახურების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, რადგანაც ამ მომსახურებას არ გააჩნია შესატყვისი ანაზღაურებადი შტატი საავადმყოფოს პერსონალის ან მოცემულ რეგიონში არსებული სხვა ჯანდაცვისა თუ სოციალური დაწესებულებების თანამშრომლის შტატის სახით, რომელთანაც შესაძლებელი იქნებოდა შედარება. საავადმყოფო არ აღიარებს მოხალისეთა მიერ ნატურალური ფორმით გაწეულ მომსახურებებს. იგი მოხალისეთა მიერ საანგარიშგებო

პერიოდის მანძილზე გაწეული მომსახურების ფარგლებში ნამუშევარი საათების ოდენობაზე და გაწეული მომსახურებების აღწერილობაზე აკეთებს განმარტებით შენიშვნებს.

მფლობელთა შენატანები (პუნქტები Error! Reference source not found. –37)

მდ49. 20X0 წელს მეზობელმა ქალაქებმა ალტონემ, ბეროლინიმ და კადომიმ ჩამოაყალიბეს Tri-Cities Electricity Generating Service (TCEGS) (ანგარიშვალდებული ერთეული). წესდება, რომლის საფუძველზეც შეიქმნა TCEGS, წარმოადგენს მავალდებულებელ დოკუმენტს ქალაქის მთავრობებისათვის და უზრუნველყოფს თანასწორუფლებიან პარტნიორობას, რომლის შეცვლაც შესაძლებელია მხოლოდ შესაბამისი შეთანხმებით. ქალაქებმა TCEGS-ის დასაფუძნებლად განახორციელეს 25 მილიონი ფე-ს ღირებულების დაბანდება (თითოეულმა). ეს დაბანდებები შეესაბამება მფლობელთა შენატანების განსაზღვრებას, რომელსაც ერთეული აღიარებს კიდევ ასეთის სახით. წესდება ასევე უზრუნველყოფს იმ პირობას, რომ ქალაქებმა TCEGS-ის პროდუქციის შესყიდვა აწარმოონ მფლობელობაში მათი წილის პროპორციულად. ფასი, რომლითაც უნდა მოხდეს შესყიდვა, პროდუქციის წარმოებაზე გაწეული მთლიანი დანახარჯების ტოლია. 20X9 წელს ქალაქმა ბეროლინიმ თანხმობა განაცხადა ქალაქში ალუმინის სადნობი ქარხნის მშენებლობაზე, რაც ნიშნავდა ქალაქის მიერ მოხმარებული ელექტროენერგიის ოდენობის გააორმაგებას. სამივე ქალაქი შეთანხმდა, რომ შესწორება შეეტანათ TCEGS-ის წესდებაში, რომლის საფუძველზეც ქ. ბეროლინი უფლებას იძენდა განეხორციელებინა შენატანი, რომელიც წარმოქმნიდა დამატებითი ელექტროენერგიის გამოძულებების საშუალების აშენების შესაძლებლობას. TCEGS-ის დამოუკიდებელი შეფასების შემდეგ ქალაქები შეთანხმდნენ, რომ ქ. ბეროლინის განეხორციელებინა 50 მილიონი ფე-ს ღირებულების შენატანი და გაეზარდა თავისი მფლობელის წილი 49,9%-მდე, რის შედეგადაც ალტონესა და კადომის შესაბამისად დარჩათ 25,05% წილი თითოეულს.

მდ50. როდესაც წესდების შესწორება იძენს სავალდებულო ხასიათს, TCEGS აღიარებს აქტივების ზრდას 50 მილიონი ფე-ით (მისაღები ფულადი სახსრების ან მფლობელთა შენატანების სახით) და 50 მილიონი ფე-ს ღირებულების მფლობელთა შენატანს . .

შეთანხმება გრანტის გაცემის თაობაზე, რომელიც არ მოითხოვს ვალდებულების აღიარებას (პუნქტები Error! Reference source not found. –24)

მდ51. A ქვეყნის ეროვნული პარკების დაცვის დეპარტამენტი (ანგარიშვალდებული ერთეული) იღებს გრანტს B ქვეყნის ორმხრივი დახმარების სააგენტოსგან 500 000 ფე-ს ოდენობით. ხელშეკრულება გრანტის შესახებ მოიცავს პირობას, რომ გრანტის გამოყენება უნდა

მოხდეს A ქვეყნის არსებული ველური ბუნების რეზერვაციების განადგურებული ტყეების აღსადგენად, მაგრამ იმ შემთხვევაში, თუ გრანტის თანხების გამოყენება არ მოხდა ამ მიზნისთვის, იგი უნდა დაუბრუნდეს B ქვეყანას. გრანტის შესახებ ხელშეკრულების პირობების იძულებითი წესით განხორციელება ხდება A ქვეყნის სასამართლოების ძალით და საერთაშორისო სასამართლო ორგანოებში. ეროვნული პარკების დაცვის დეპარტამენტმა ზედიზედ უკვე მეცამეტედ მიიღო ამ ტიპის გრანტი ერთი და იმავე ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეულისაგან. წინა წლებში გრანტის გამოყენება არ ხდებოდა დანიშნულებისამებრ, მაგრამ იგი ხმარდებოდა ეროვნული პარკის მიმდებარედ არსებული მიწების შესყიდვას პარკისთვის შემოსაერთებლად. გასული ცამეტი წლის მანძილზე ეროვნული პარკების დაცვის დეპარტამენტს არ განუხორციელებია არანაირი რეაბილიტაციის სამუშაოები განადგურებული ტყეების აღსადგენად. B ქვეყნის ორმხრივი დახმარების სააგენტო საქმის კურსშია ხელშეკრულების პირობის აღნიშნულ დარღვევასთან დაკავშირებით.

მდ52. ეროვნული პარკების დაცვის დეპარტამენტმა მოახდინა ოპერაციის ანალიზი და გამოიტანა დასკვნა, რომ მიუხედავად იმისა, რომ გრანტის შესახებ ხელშეკრულების პირობები ექვემდებარება იძულებითი წესით განხორციელებას, რადგანაც ორმხრივი დახმარების სააგენტოს პირობა ადრე არ შეუსრულებია; იმის გათვალისწინებით, რომ არ არსებობს რაიმე მინიშნება იმაზე, რომ ეს პირობები ოდესმე შესრულდება, პირობებს შეთანხმების და პირობის ფორმა გააჩნია, მაგრამ თავიანთი შინაარსით მათ არ შეესატყვისება. ეროვნული პარკების დაცვის დეპარტამენტი აღიარებს აქტივის ზრდას (ბანკში არსებული ფულადი სახსრების) და გრანტიდან მიღებულ შემოსავალს, მაგრამ არ აღიარებს ვალდებულებას.

A სახელმწიფოს ფინანსურ ანგარიშგებაში გაკეთებული განმარტებითი შენიშვნები (პუნქტები Error! Reference source not found.–Error! Reference source not found.)

მდ53. 20X2 წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წლისთვის A სახელმწიფო ახდენს სსბასს-ის თანახმად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების პირველად მომზადებას და წარდგენას. ფინანსურ ანგარიშგებაში იგი ახდენს შემდეგი სახის ინფორმაციის გამჟღავნებას:

ფინანსური შედეგების შესახებ ანგარიშგება

	20X2 (ფე',000)	20X1 (ფე',000)
შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან		
საგადასახადო შემოსავლები		
შემოსავალი საშემოსავლო გადასახადიდან (შენიშვნები 4 და 8)	XXX	XXX
საქონელსა და მომსახურებებზე დაწესებული გადასახადი (შენიშვნა 5)	XXX	XXX
მემკვიდრეობის გადასახადები (შენიშვნები 6 და 9)	XX	XX
ტრანსფერებიდან მიღებული შემოსავალი		
ტრანსფერები სხვა მთავრობებისგან (შენიშვნა 7)	XXX	XXX
საჩუქრები, შემოწირულობები და საქონელი ნატურალური ფორმით (შენიშვნა 13)	X	X
ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურება (შენიშვნები 15 და 16)	X	X
ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგება		
მიმდინარე აქტივები		
ბანკში არსებული ფულადი სახსრები	XX	XX
მისაღები გადასახადების თანხები		
საქონელსა და მომსახურებებზე დაწესებული მისაღები გადასახადები (შენიშვნა 5)	XX	XX
მისაღები ტრანსფერები		
სხვა სახელმწიფოებისაგან მისაღები ტრანსფერები (შენიშვნა 7)	X	X
გრძელვადიანი აქტივები		
მიწა (შენიშვნა 11)	XXX	XXX
ძირითადი საშუალებები (შენიშვნები 12 და 14)	XX	XX
მიმდინარე ვალდებულებები		
ტრანსფერის შესახებ შეთანხმებების თანახმად აღიარებული ვალდებულებები (შენიშვნა 10)	XX	XX

შემოსულობების წინასწარი მიღება

გადასახადები	X	X
ტრანსფერები	X	X

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები

სააღრიცხვო პოლიტიკა

არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის აღიარება

1. საგადასახადო ოპერაციებიდან წარმოქმნილი აქტივებისა და შემოსავლის აღიარება ხდება სსბას 23-ის, *შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები)* მოთხოვნათა თანახმად, თუმცა საშემოსავლო და მემკვიდრეობის გადასახადებთან მიმართებით, სახელმწიფო იყენებს წინამდებარე სტანდარტში მოყვანილ გარდამავალ დებულებებს.

გარდა საშემოსავლო და მემკვიდრეობის გადასახადებისა, საგადასახადო ოპერაციებიდან წარმოქმნილი აქტივებისა და შემოსავლის აღიარება ხდება იმ პერიოდში, რომლის განმავლობაშიც დგება გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა, იმ პირობით, რომ აქტივები უნდა შეესაბამებოდეს აქტივის განსაზღვრებას და აკმაყოფილებდეს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს. საშემოსავლო და მემკვიდრეობის გადასახადების აღიარება ხდება იმ პერიოდში, რომლის განმავლობაშიც ხდება გადასახადის გადახდის თანხის შემოსვლა (იხილეთ შენიშვნები 4 და 6).

2. ტრანსფერის ოპერაციებიდან წარმოქმნილი აქტივებისა და შემოსავლის აღიარება ხდება იმ პერიოდში, რომლის განმავლობაშიც შეთანხმება ტრანსფერის შესახებ იძენს სავალდებულო ხასიათს, გარდა ნატურალური ფორმით გაწეული ზოგიერთი მომსახურების შემთხვევისა. სახელმწიფო აღიარებს ნატურალური ფორმით გაწეულ მხოლოდ იმ მომსახურებებს, რომლებიც მიიღება ორგანიზებული პროგრამის ნაწილის სახით და რომლისთვისაც მას შეუძლია რეალური ღირებულების დადგენა საბაზრო ფასების გათვალისწინებით. ნატურალური ფორმით გაწეული სხვა მომსახურებები არ აღიარდება.
3. როდესაც ტრანსფერი ექვემდებარება იმ პირობებს, რომლებიც, მათი შეუსრულებლობის შემთხვევაში, მოითხოვს ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული რესურსების დაბრუნებას, სახელმწიფო აღიარებს ვალდებულებას ამ პირობების შესრულებამდე.

არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის ძირითადი ჯგუფების შეფასების საფუძველი

გადასახადები

4. საშემოსავლო გადასახადიდან მიღებული შემოსავლის შეფასება ხდება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მიღებული ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნომინალური ღირებულებით. მთავრობა ამჟამად მუშაობს სტატისტიკური მოდელის შემუშავებაზე საშემოსავლო გადასახადიდან მიღებული შემოსავლის დარიცხვის მეთოდით შესაფასებლად. აღნიშნული მოდელი იყენებს 19X2 წლიდან არსებულ საგადასახადო სტატისტიკას ყოველკვირეული საშუალო შემოსავლის, მთლიანი შიდა პროდუქტისა და მომხმარებლისა და მწარმოებლის მიერ დაწესებული ფასების ინდექსების ჩათვლით. სახელმწიფოს ვარაუდით, ეს მოდელი მას მისცემს საშემოსავლო გადასახადიდან მიღებული შემოსავლის დარიცხვის მეთოდით საიმედოდ შეფასების საშუალებას 20X4 წლის 31 დეკემბრით დასრულებული საანგარიშგებო პერიოდისთვის. სახელმწიფო არ აღიარებს არანაირ თანხას საშემოსავლო გადასახადიდან მისაღებ შემოსავალთან დაკავშირებით.
5. საქონელსა და მომსახურებებზე დაწესებული გადასახადიდან დარიცხული აქტივებისა და შემოსავლის თავდაპირველი შეფასება ხდება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში სახელმწიფოსთვის დარიცხული აქტივების რეალური ღირებულებით, ძირითადად ფულადი სახსრების, მათი ეკვივალენტებისა და საქონლისა და მომსახურების არსებული საგადასახადო დებიტორული დავალიანების სახით. ინფორმაციის დაგროვება ხდება გადასახადის გადამხდელების მიერ წლის განმავლობაში წარდგენილ საქონელსა და მომსახურებებზე დაწესებული გადასახადის დეკლარაციებისა და სახელმწიფოსთვის გადასახდელი სხვა თანხების შეფასებების საფუძველზე. 20X0 წელს შექმნილმა დეკლარაციების შევსებისა და წარდგენის ელექტრონულმა სისტემამ ხელი შეუწყო გადასახადის გადამხდელების მიერ შესაბამისობის ხარისხის ამაღლებას და შეცდომების დაშვების შემცირებას. შესაბამისობის მაღალმა დონემ და ნაკლები შეცდომების დაშვებამ სახელმწიფოს საშუალება მისცა შეემუშავებინა გადასახადიდან დარიცხული შემოსავლის შეფასების საიმედო სტატისტიკური მოდელი.
- საქონელსა და მომსახურებებზე დაწესებული გადასახადიდან მისაღები თანხები წარმოადგენს გადასახადებიდან იმ საანგარიშგებო პერიოდში მისაღები თანხების შეფასებას, რომლებიც გადაუხდელი რჩება 20X2 წლის 31 დეკემბრისთვის, უიმედო ვალების ანარიცხების გამოკლებით.
6. მემკვიდრეობის გადასახადის დაწესება 40%-ის ოდენობით ხდება გარდაცვლილის მიერ დატოვებულ მთლიან მემკვიდრეობაზე, თუმცა ყოველი მემკვიდრეობიდან პირველი 400 000 ფე გადასახადისაგან თავისუფლდება. მემკვიდრეობის გადასახადიდან მიღებული აქტივები და შემოსავალი შეფასდება საანგარიშგებო პერიოდში

მიღებული ფულადი სახსრების ნომინალური ღირებულებით, ან ამ პერიოდის განმავლობაში მიღებული სხვა აქტივების შეძენის დღეს დაფიქსირებული რეალური ღირებულებით, რომელიც განისაზღვრება საბაზრო შეფასებების გათვალისწინებით, ან პროფესიონალი შემფასებელი ექსპერტის მიერ ჩატარებული დამოუკიდებელი შეფასებით.

შემოსავალი ტრანსფერებიდან

7. ტრანსფერების შედეგად აღიარებული აქტივებისა და შემოსავლის შეფასება ხდება აღიარებული აქტივების აღიარების დღეს არსებული რეალური ღირებულებით. ფულადი აქტივების შეფასება ხდება მათი ნომინალური ღირებულებით, თუ მნიშვნელოვან ფაქტორს არ წარმოადგენს ფულის დროითი ღირებულება. ასეთ შემთხვევაში შეფასებისთვის გამოიყენება მიმდინარე ღირებულება, რომლის გამოთვლაც ხდება დისკონტირებული ტარიფით, რომელშიც ასახულია აქტივის შენარჩუნების თანმდევ რისკი. არაფულადი აქტივების შეფასდება მათი რეალური ღირებულებით, რომელიც განისაზღვრება ბაზარზე დაფიქსირებული ღირებულებების გათვალისწინებით ან პროფესიონალი შემფასებელი ექსპერტის მიერ ჩატარებული დამოუკიდებელი შეფასებით. დებიტორული დავალიანების აღიარება ხდება იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს სავალდებულო ხასიათის მქონე შეთანხმება ტრანსფერის შესახებ, მაგრამ ფულადი სახსრების ან სხვა აქტივების მიღება არ მომხდარა.

გადასახადები, რომელთა საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია იმ პერიოდში, რომლის განმავლობაშიც დგება გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა

8. სახელმწიფოსთვის შეუძლებელია საშემოსავლო გადასახადიდან იმ პერიოდში წარმოქმნილი აქტივების პირდაპირი შეფასება, რომლის განმავლობაშიც გადასახადების ყველა გადამხდელი იღებს შემოსავალს და, შესაბამისად, საგადასახადო დაბეგვრიდან იმ პერიოდში შემოსული შემოსავლის არაპირდაპირი შეფასებისთვის მოდელის შესაქმნელად, რომლის განმავლობაშიც გადასახადების გადამხდელები იღებენ შემოსავალს, მიმართავს სსბასს 23-ში, *შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები)* მოცემულ გარდამავალ დებულებებს. სახელმწიფოს ვარაუდით, ამ მოდელის გამოყენება 20X4 წლის 31 დეკემბრით დასრულებული საანგარიშგებო პერიოდისთვის მას მისცემს საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვის მეთოდით საიმედოდ შესაფასების საშუალებას.
9. მემკვიდრეობის გადასახადებთან დაკავშირებით, ამაჟამად არსებული კანონთან შეუსაბამობის მაღალი დონის გამო, სახელმწიფოსთვის შეუძლებელია იმ პერიოდში დარიცხული აქტივებისა და შემოსავლის თანხების შეფასება, რომლის განმავლობაშიც მოხდა

დასაბეგრი ქონების მფლობელის გარდაცვალება. შესაბამისად, სახელმწიფო მემკვიდრეობის გადასახადს აღიარებს დაწესებული გადასახადისათვის შესაბამისი გადახდის მიღების შემდეგ. საგადასახადო დეპარტამენტი აგრძელებს მუშაობას იმ წელში მისაღები აქტივებისა და შემოსავლის შეფასების საიმედო მოდელის შესაქმნელად, რომლის განმავლობაშიც დგება გადასახადით დასაბეგრი მოვლენა.

ტრანსფერებთან მიმართებაში აღიარებული ვალდებულებები

10. 20X2 წლის 31 დეკემბერს სახელმწიფომ აღიარა მისთვის სახელმწიფოს დაქვემდებარებაში მყოფი საავადმყოფოს აშენების პრობით გადაცემულ ტრანსფერთან მიმართებაში არსებული ვალდებულება XX,000 ფე-ს ღირებულებით. 31 დეკემბერს სახელმწიფოს მიღებული ჰქონდა თანხა ფულადი სახსრების სახით, თუმცა საავადმყოფოს მშენებლობა დაწყებული არ იყო მიუხედავად იმისა, რომ მშენებლობისთვის ტენდერი 20X2 წლის 30 ნოემბერს გამოცხადდა.

შეზღუდვებს დაქვემდებარებული აქტივები

11. 20X2 წელს მოხდა XX,000 ფე-ს რეალური ღირებულების მქონე მიწის ნაკვეთის გადაცემა საქველმოქმედო მიზნებისთვის. გადაცემას თან ახლდა შეზღუდვა, რომ მიწის გამოყენება უნდა მომხდარიყო მოსახლეობის ჯანდაცვის მიზნებისათვის და არ გაყიდულიყო მომავალი 50 წლის განმავლობაში. მიწის ნაკვეთის შეძენა მოხდა ტრანსფერის განმახორციელებლის მიერ საჯარო აუქციონზე უშუალოდ მისი გადაცემის წინ და სააუქციონო ფასი წარმოადგენს მის რეალურ ღირებულებას.
12. ძირითადი საშუალებები მოიცავს XX,000 ფე-ს ღირებულების მქონე თანხას, რომელიც წარმოადგენს 19X2 წელს სახელმწიფოს დაქვემდებარებაში მყოფი ხელოვნების გალერეისათვის საქველმოქმედო მიზნით გადაცემული ნახატის საბალანსო ღირებულებას და თან ახლავს შეზღუდვა, რომ იგი არ უნდა გაიყიდოს მომავალი 40 წლის განმავლობაში. ნახატი შეფასებულ იქნა თავისი რეალური ღირებულებით, რომელიც დაადგინა დამოუკიდებელმა შემფასებელმა ექსპერტმა.

მემკვიდრეობის, საჩუქრების, შემოწირულობებისა და ნატურალური ფორმით მიღებული საქონლის ძირითადი ჯგუფები

13. ტრანსფერების მიღება ხდება საჩუქრების, შემოწირულობებისა და ნატურალური ფორმით მიღებული საქონლის სახით - უფრო ხშირად სამედიცინო და სასკოლო ნივთების (ინვენტარის) სახით, სამედიცინო და სასკოლო დანიშნულების აპარატურა-მოწყობილობებისა და

ხელოვნების ნიმუშების სახით (რომლებიც კვალიფიცირდება, როგორც ძირითადი საშუალებები). საჩუქრებისა და შემოწირულობების მიღება ხდება უმთავრესად კერძო ქველმოქმედთა მიერ. სახელმწიფოს დაქვემდებარებაში მყოფი საავადმყოფოები, სკოლები და სამხატვრო გალერეები ამ აქტივებს აღიარებს მათზე კონტროლის გადასვლის შემდეგ, როგორც წესი, რესურსების მიღებისას ფულადი სახსრების ან ძირითადი საშუალებების სახით. სახელმწიფო ასეთი სახის ტრანსფერებს არ იღებს რაიმე პირობებით ან შეზღუდვებით, თუ გადაცემის ღირებულება XX,000 ფე-ს არ აღემატება.

14. 20X2 წელს სახელმწიფო C-სთან გარედან შემოსული დახმარების შესახებ გაფორმებული შეთანხმების ფარგლებში, სახელმწიფოს გადაეცა XX,000 ფე-ს ღირებულების მქონე კომპიუტერული ტექნიკა იმ პირობით, რომ იგი გამოყენებულ უნდა ყოფილიყო განათლების სამინისტროს მიერ, ან დაბრუნებოდა სახელმწიფო C-ს.

ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებები

15. სახელმწიფოს დაქვემდებარებაში მყოფმა საავადმყოფოებმა ორგანიზებული ნებაყოფლობითი სამედიცინო პროგრამის ფარგლებში მიიღო მოხალისე სამედიცინო პერსონალისაგან ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებები. აღნიშნული ნატურალური ფორმით გაწეული მომსახურებები ფინანსური შედეგების შესახებ ანგარიშგებაში აღიარდება, როგორც შემოსავალი და ხარჯი, თავიანთი რეალური ღირებულებით, რომლის დადგენა ხდება სამედიცინო პროფესიული მომსახურებისთვის ოფიციალურად არსებული ფასებით.
16. სახელმწიფოს დაქვემდებარებაში მყოფმა საავადმყოფოებმა, სკოლებმა და სამხატვრო გალერეებმა ასევე მიიღეს დახმარება მოხალისეთა მხრიდან სამხატვრო გალერეის გიდებისა და ექსკურსიამდოლების, მასწავლებლის ასისტენტებისა და საავადმყოფოს ვიზიტორთა დამხმარე პერსონალისთვის ორგანიზებული ნებაყოფლობითი პროგრამების ფარგლებში. მოხალისეები დიდ დახმარებას უწევენ აღნიშნულ დაწესებულებებს მათ მიერ დასახული ამოცანების შესრულებაში, თუმცა მათ მიერ გაწეული მომსახურების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია, რადგანაც ადგილობრივ ბაზრებზე არ არსებობს შესატყვისი ანაზღაურებადი შტატები, რომელთა ანაზღაურებასთან შედარებაც შესაძლებელი იქნებოდა და, რომ არა მოხალისეები, ამ მომსახურებების გაწევაც არ მოხდებოდა. სახელმწიფო არ აღიარებს ამ მომსახურებებს ფინანსური მდგომარეობის ან ფინანსური შედეგების შესახებ ანგარიშგებაში.

შელავათაიანი სესხები (პუნქტები 105ა და 105ბ)

მდ54.ერთეული მრავალმხრივი განვითარების სააგენტოსგან იღებს 6 მილიონი ფე-ს დაფინანსებას მომდევნო 5 წლის მანძილზე 10 სკოლის ასაშენებლად. დაფინანსება ხდება შემდეგი პირობებით:

- 1 მილიონი ფე-ის ანაზღაურება არ მოითხოვება იმ პირობით, თუ აღნიშნული სკოლები აშენდება.
- დაფინანსების 5 მილიონი ფე-ის ანაზღაურება უნდა მოხდეს შემდეგნაირად:

წელი 1: ძირითადი თანხის დაფარვა არ ხდება

წელი 2: 10% ძირითადი თანხის უნდა დაიფაროს

წელი 3: 20% ძირითადი თანხის უნდა დაიფაროს

წელი 4: 30% ძირითადი თანხის უნდა დაიფაროს

წელი 5: 40% ძირითადი თანხის უნდა დაიფაროს

- პროცენტის დარიცხვა ხდება წლიური 5%-ის ოდენობით სესხის ვადის მანძილზე (ჩავთვალოთ, რომ პროცენტის გადახდა ხდება ყოველწლიურად ვადაგადაცილებული დავალიანების სახით). საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი ამავე ტიპის სესხისთვის შეადგენს 10%-ს.
- იმ შემთხვევაში, თუ სკოლები არ აშენდა, დაფინანსება უნდა დაუბრუნდეს დამფინანსებელს (ჩავთვალოთ, რომ დამფინანსებელი ფლობს მონიტორინგის ეფექტურ სისტემებს და გააჩნია დასაბრუნებელი აუთვისებელი თანხების მოთხოვნის წარსული გამოცდილება).
- ერთეულმა სესხის ვადის პერიოდში განახორციელა შემდეგი სკოლების მშენებლობა:

წელი 1: 1 სკოლა დაასრულა

წელი 2: 3 სკოლა დაასრულა

წელი 3: 5 სკოლა დაასრულა

წელი 4: 10 სკოლა დაასრულა

ანალიზი

ერთეულმა მიღებული 1 მილიონი ფე გრანტი და 5 მილიონი ფე დაფინანსება შედეგიანად გამოიყენა (შენიშვნა: ერთეულს უნდა განესაზღვრა, მიღებული 1 მილიონი ფე გრანტი თავისი შინაარსით მფლობელთა შენატანს წარმოადგენს თუ შემოსავალს; ამ მაგალითის მიზნებისათვის ჩავთვალოთ, რომ მოცემული 1 მილიონი ფე წარმოადგენს შემოსავალს). ერთეულმა ასევე მიიღო

შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან
(გადასახადები და ტრანსფერები)

დამატებითი გრანტი 784,550 ფე-ს ოდენობით (რომელიც წარმოადგენს განსხვავებას 5 მილიონი ფე-ს სესხის თანხასა და სესხის ფულადი სახსრების დინების სახელშეკრულებო მიმდინარე ღირებულებას შორის, რომლის დისკონტირება მოხდა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის 10%-იანი მაჩვენებლის გამოყენებით). 1 მილიონი ფე + 784,550 ფე გრანტის აღრიცხვა ხდება წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ხოლო სესხის აღრიცხვა, მის ხელშეკრულებით განსაზღვრულ საპროცენტო გადასახადსა და ძირითად თანხასთან ერთად, ხდება სსბასს 29-ის მიხედვით.

1.	თავდაპირველი აღიარებისას ერთეული აღიარებს:		
დ	ბანკი	ფე 6,000,000	
კ	სესხი		ფე 4,215,450
კ	ვალდებულება		ფე 1,784,550

2.	წელი 1: ერთეული აღიარებს შემდეგს:		
დ	ვალდებულება	ფე 178,455	
კ	არაგაცვლითი შემოსავალი		ფე 178,455

(აშენებული სკოლების 1/10 X 1,784,550 ფე)
(შენიშვნა: ძირითადი თანხის, საპროცენტო გადასახადისა და დარიცხული პროცენტის დაფარვა არ არის ასახული წინამდებარე მაგალითში, რადგანაც იგი განკუთვნილია შეღავათიანი სესხებიდან წარმოქმნილი შემოსავლის აღიარების საილუსტრაციოდ. აღნიშნულის სრულად ამსახველი მაგალითები შეგიძლიათ იხილოთ სსბასს 29-ის საილუსტრაციო მაგალითებში).

3.	წელი 2: ერთეული აღიარებს შემდეგს: (ჩავთვალოთ, რომ ერთეული ახდენს შეღავათიანი სესხის შემდგომ შეფასებას ამორტიზებული ღირებულებით)		
დ	ვალდებულება	ფე 356,910	
კ	არაგაცვლითი შემოსავალი		ფე 356,910

(აშენებული სკოლების 3/10 X 1,784,500 ფე - უკვე აღიარებული 178,455 ფე)			
4.	წელი 3: ერთეული აღიარებს შემდეგს:		
დ	ვალდებულება	ფე 356,910	
კ	არაგაცვლითი შემოსავალი		ფე 356,910
(აშენებული სკოლების 5/10 X 1,784,550 ფე - უკვე აღიარებული 535,365 ფე)			

შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან
(გადასახადები და ტრანსფერები)

5. წელი 4: ერთეული აღიარებს შემდეგს:

დ	ვალდებულება	ფე 892,275	
კ	არაგაცვლითი შემოსავალი		ფე 892,275
(აშენებული ყველა სკოლა, 1,784,550 ფე - 892,275 ფე)			
შელავათიანი სესხის უპირობოდ მიღების შემთხვევაში თავდაპირველი აღიარებისას ერთეული აღიარებდა:			
დ	ბანკი	ფე 6,000,000	
კ	სესხი		ფე 4,215,450
კ	არაგაცვლითი შემოსავალი		ფე 1,784,550

სსბასს 24—ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის იანვრამდე სსბასს-ების შედეგად შეტანილ ცვლილებებს.

სსბასს 24, ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოიცა 2006 წლის დეკემბერში.

მას შემდეგ სსბასს 24–ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სტანდარტის საფუძველზე

- გაუმჯობესებული 2011 წლის სსბასს-ები (2011 წლის ოქტომბრის გამოცემა)

სსბასს 24-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ის გაუმჯობესება 2011 წლის ოქტომბერი

სსპასს 24—ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა
ფინანსურ ანგარიშგებაში

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1
მოქმედების სფერო	2–6
განმარტებები	7–13
დამტკიცებული ბიუჯეტები	8–10
თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტი	11–12
ფაქტობრივი თანხები.....	13
ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების წარდგენა.....	14–38
წარდგენა და გამოქვეყნება	21–24
აგრეგირების დონე.....	25–28
თავდაპირველ ბიუჯეტში შეტანილი ცვლილებები და საბოლოო ბიუჯეტი.....	29–30
შედარების მეთოდი.....	31–36
მრავალწლიანი ბიუჯეტები	37–38
ბიუჯეტის მეთოდის, პერიოდის და მოქმედების სფეროს ასახვა ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში.....	39–46
ფაქტობრივი თანხების შედარება შედარების მეთოდით და ფაქტობრივი თანხები ფინანსურ ანგარიშგებაში	47–53
ძალაში შესვლის თარიღი	54–55
დასკვნის საფუძველი	
საილუსტრაციო მაგალითები	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 24, ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში, მოცემულია პუნქტებში 1–55. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 24 გააზრებული უნდა იყოს მისი მიზნის, დასკვნის საფუძვლების და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის კონტექსტში. სსბასს 3, სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევის და გამოყენების საფუძველია .

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ ბიუჯეტის შესრულების შედეგად წარმოქმნილი გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარება, ჩართული იყოს იმ ერთეულების ფინანსურ ანგარიშგებებში, რომლებსაც მოეთხოვებათ, ან თავად ირჩევენ მათი დამტკიცებული ბიუჯეტი(ები)–ს გასაჯაროებას, რის გამოც მათ წარმოექმნებათ საჯარო ანგარიშვალდებულება. მოცემული სტანდარტი აგრეთვე მოითხოვს გეგმიურ და ფაქტობრივ თანხებს შორის არსებითი განსხვავებების მიზეზების ასახვას განმარტებით შენიშვნებში. ამ სტანდარტის მოთხოვნების მიმართ შესაბამისობა საჯარო სექტორის ერთეულებს საშუალებას მისცემს შეასრულონ ანგარიშვალდებულების თავიანთი მოვალეობა და (ა) დამტკიცებულ ბიუჯეტ(ებ)თან შესაბამისობისა (რისთვისაც მათ გააჩნიათ საჯარო ანგარიშვალდებულება) და (ბ) ბიუჯეტით განსაზღვრული მიზნების მისაღწევად მათი ფინანსური შედეგების (იმ შემთხვევებში, როდესაც ბიუჯეტი(ები) და ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ერთი და იმავე საფუძველზე) დემონსტრირებით უფრო მეტად გამჭვირვალე გახადონ თავიანთი ფინანსური ანგარიშგება.

მოქმედების სფერო

2. ერთეულმა, რომელიც ამზადებს და წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით, უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი.
3. მოცემული სტანდარტი გამოიყენება საჯარო სექტორის ერთეულების მიმართ, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა, რომლებსაც მოეთხოვებათ ან თავად ირჩევენ საჯარო გახადონ მათი დამტკიცებული ბიუჯეტი(ები).
4. სსბასს–ს მიერ გამოცემული საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა განმარტავს, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს-ები) იყენებენ ბასსს–ს მიერ გამოცემულ ფასს–ებს. სკს-ს განმარტება მოცემულია სსბასს 1–ში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.
5. მოცემული სტანდარტი არ მოითხოვს დამტკიცებული ბიუჯეტების გასაჯაროებას, და არც იმას, რომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აისახოს ინფორმაცია იმ დამტკიცებული ბიუჯეტების შესახებ, ან მოხდეს მათთან შედარება, რომლებიც საჯაროდ ხელმისაწვდომი არაა.
6. ზოგიერთ შემთხვევაში, დამტკიცებული ბიუჯეტები იმგვარადაა შედგენილი, რომ საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ

კონტროლირებად ყველა საქმიანობას მოიცავს. სხვა შემთხვევებში მთავრობის ან საჯარო სექტორის სხვა ერთეულების ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართული კონკრეტული საქმიანობებისათვის, საქმიანობათა ჯგუფებისათვის, ან ერთეულებისათვის შესაძლოა ცალკეული დამტკიცებული ბიუჯეტების გასაჯაროება მოითხოვებოდეს. ეს შეიძლება მოხდეს მაშინ, როდესაც (ა) მაგალითად, მთავრობის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს სახელმწიფო უწყებებს ან პროგრამებს, რომლებსაც გააჩნიათ საოპერაციო საქმიანობების წარმოების ავტონომია და ადგენენ თავიანთ საკუთარ ბიუჯეტებს, ან (ბ) ბიუჯეტი შედგენილია მხოლოდ სახელმწიფო მმართველობის სექტორისთვის. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება ყველა იმ ერთეულისათვის, რომლებიც წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას და მათთვის დამტკიცებული ბიუჯეტები ან მათი კომპონენტები საჯაროდ ხელმისაწვდომია.

განმარტებები

- წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი გულისხმობს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის ან საკასო მეთოდს, როგორც ეს განსაზღვრულია დარიცხვის მეთოდის სსბასს-ებში და საკასო მეთოდის სსბასს-ში.

წლიური ბიუჯეტი წარმოადგენს ერთი წლისთვის დამტკიცებულ ბიუჯეტს. იგი არ მოიცავს საბიუჯეტო პერიოდის მიღმა წინასწარ გაკეთებულ შეფასებებს ან პროგნოზებს.

ასიგნება გულისხმობს საკანონმდებლო ორგანოს მიერ გაცემულ უფლებას სახსრების განაწილების, ამ ორგანოს ან მსგავსი უფლებამოსილი ორგანოს მიერ განსაზღვრული მიზნების განხორციელებისათვის.

დამტკიცებული ბიუჯეტი ნიშნავს საბიუჯეტო პერიოდში მოსალოდნელ შემოსავლებთან ან შემოსულობებთან დაკავშირებული კანონებიდან, ასიგნებების შესახებ კანონპროექტებიდან, მთავრობის დადგენილებებიდან და სხვა გადაწყვეტილებებიდან მიღებულ ხარჯების გაწევის უფლებას.

ბიუჯეტის შედგენის მეთოდი გულისხმობს ბიუჯეტისათვის დადგენილ და საკანონმდებლო ორგანოს მიერ დამტკიცებულ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, საკასო მეთოდს ან სხვა მეთოდს.

შედარების მეთოდი გულისხმობს ფაქტობრივი თანხებისა და დამტკიცებული ბიუჯეტის წარმოდგენას ერთი და იგივე იმავე ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდით, კლასიფიკაციის საფუძველზე, სუბიექტებისათვის და პერიოდისათვის.

საბოლოო ბიუჯეტი წარმოადგენს თავდაპირველ ბიუჯეტს, რომელიც კორექტირებულია ყველა რეზერვის, გარდამავალი თანხების, ტრანსფერების, ასიგნებების, დამატებითი ასიგნებების და სხვა საკანონმდებლო ან მსგავსი უფლებამოსილი ორგანოს მიერ შეტანილი ცვლილებებით, რომლებიც მოცემულ საბიუჯეტო პერიოდს ეხება.

მრავალწლიანი ბიუჯეტი არის ერთზე მეტი წლისათვის დამტკიცებული ბიუჯეტი. იგი არ მოიცავს საბიუჯეტო პერიოდის მიღმა წინასწარ გაკეთებულ შეფასებებს ან პროგნოზებს.

თავდაპირველი ბიუჯეტი არის საბიუჯეტო პერიოდისათვის თავდაპირველად დამტკიცებული ბიუჯეტი.

სხვა სსპასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

დამტკიცებული ბიუჯეტები

8. მოცემული სტანდარტის მიხედვით დამტკიცებული ბიუჯეტი ასახავს ერთი ან მრავალწლიანი საბიუჯეტო პერიოდის მანძილზე მოსალოდნელ შემოსავლებს ან შემოსულობებს, რომლებიც ეფუძნება მიმდინარე გეგმებსა და საბიუჯეტო პერიოდის განმავლობაში მოსალოდნელ ეკონომიკურ გარემოს, და ხარჯებს ან გადასახდელებს, რომლებიც დამტკიცებულია საკანონმდებლო ორგანოს მიერ, იქნება ეს პარლამენტი თუ ხელისუფლების შესაბამისი ორგანო. დამტკიცებული ბიუჯეტი არ წარმოადგენს ისეთი მომავალი მოვლენებისა და მენეჯმენტის შესაძლო მოქმედებების შესახებ წინასწარ დაშვებების საფუძველზე გაკეთებულ შეფასებას ან პროგნოზს, რომლებსაც აუცილებელი არ არის, რომ მომავალში ჰქონდეს ადგილი. ანალოგიურად, დამტკიცებული ბიუჯეტი განსხვავდება მოსალოდნელი ფინანსური ინფორმაციისგან, რომელიც შეიძლება წარმოდგენილი იყოს პროგნოზის, პროექციის ან ორივეს კომბინაციით; მაგალითად, ერთწლიანი პროგნოზი და ხუთწლიანი პროექცია.
9. ზოგიერთ ქვეყანაში ბიუჯეტები შესაძლოა კანონად დარეგისტრირდეს, რაც მათი დამტკიცების პროცესის ნაწილს შეადგენს. სხვა ქვეყნებში დამტკიცება შეიძლება მოხდეს ბიუჯეტის კანონად დარეგისტრირების გარეშე. როგორიც არ უნდა იყოს

დამტკიცების პროცესი, დამტკიცებული ბიუჯეტის დამახასიათებელი ნიშანი არის ის, რომ სახელმწიფო ხაზინიდან ან მსგავსი დაწესებულებიდან თანხების განსაზღვრული და შეთანხმებული მიზნებისათვის გადარიცხვის უფლებას იძლევა უფრო მაღალი საკანონმდებლო, ან სხვა შესაბამისი სახელისუფლებო ორგანო. დამტკიცებული ბიუჯეტი იძლევა თანხების განკარგვის უფლებამოსილებას გარკვეული მუხლების მიხედვით. ზოგადად, განკარგვის უფლებამოსილებად განიხილება კანონით დადგენილი ლიმიტი, რომლის ფარგლებშიც უწევს ერთეულს ფუნქციონირება. ზოგიერთ ქვეყანაში დამტკიცებული ბიუჯეტი, რომელიც ერთეულის ანგარიშვალდებულების საფუძველს წარმოადგენს, შეიძლება იყოს თავდაპირველი ბიუჯეტი, ხოლო სხვა ქვეყნებში საბოლოო ბიუჯეტი.

10. თუ ბიუჯეტი არ მტკიცდება საბიუჯეტო პერიოდის დაწყებამდე, თავდაპირველ ბიუჯეტად ითვლება ის ბიუჯეტი, რომელიც პირველად დამტკიცდა საბიუჯეტო წლის მანძილზე.

თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტი

11. თავდაპირველი ბიუჯეტი შეიძლება მოიცავდეს წინა წლებიდან ავტომატურად, კანონის შესაბამისად გადმოტანილი ნარჩენი ასიგნებების თანხებს. მაგალითად, ზოგიერთ ქვეყანაში, სამთავრობო საბიუჯეტო პროცესები მოიცავს საკანონმდებლო ნორმას წინა წლების ვალდებულებების დასაფარად ასიგნებების ავტომატურად გადმოტანის შესახებ. ვალდებულებები მოიცავს მიმდინარე სახელშეკრულებო შეთანხმებების საფუძველზე შესაძლო მომავალ ვალდებულებებს. ზოგიერთ ქვეყანაში ისინი შეიძლება მოვალეობებად ან პასუხისმგებლობებად იწოდებოდეს და მოიცავდეს ასანაზღაურებელ შესყიდვის დავალებებს და ხელშეკრულებებს სადაც საქონელი ან მომსახურება ჯერ მიღებული არ არის.
12. დამატებითი ასიგნებების გამოყოფა შეიძლება აუცილებელი იყოს მაშინ, როდესაც თავდაპირველ ბიუჯეტში ადექვატურად არ არის გათვალისწინებული, მაგალითად, ომის ან ბუნებრივი კატაკლიზმების შემთხვევაში გასაწევი ხარჯები. გარდა ამისა საბიუჯეტო პერიოდის მანძილზე შეიძლება წარმოიქმნას საბიუჯეტო შემოსავლების დეფიციტი და ფისკალური წლის მანძილზე პრიორიტეტების დაფინანსებაში ცვლილებების გასათვალისწინებლად შესაძლოა აუცილებელი იყოს საბიუჯეტო კატეგორიებს და ცალკეულ მუხლებს შორის შიდა ტრანსფერების განხორციელება. ამის შედეგად, შესაძლოა ფისკალური დისციპლინის შენარჩუნების მიზნით საჭირო იყოს საბიუჯეტო პერიოდში ერთეულის ან ღონისძიების დასაფინანსებლად

თავდაპირველად გამოყოფილი თანხების შემცირება. საბოლოო ბიუჯეტი მოიცავს ყველა ნებადართულ ცვლილებას ან შესწორებას.

ფაქტობრივი თანხები

13. მოცემული სტანდარტი ბიუჯეტის შესრულების შედეგად წარმოიქმნილი თანხებისათვის იყენებს ტერმინს ფაქტობრივი ან ფაქტობრივი თანხა. ზოგიერთ ქვეყანაში ბიუჯეტის შედეგი, ბიუჯეტის შესრულება და მსგავსი ტერმინები შეიძლება გამოყენებული იყოს იგივე მნიშვნელობით, როგორც ტერმინები ფაქტობრივი ან ფაქტობრივი თანხა.

ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების წარდგენა

14. 21-ე პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, ერთეულმა ბიუჯეტის გეგმიური თანხების, რომლისთვისაც მას გააჩნია საჯარო ანგარიშვალდებულება, ფაქტობრივ თანხებთან შედარება უნდა წარადგინოს ან როგორც ცალკეული დამატებითი ფინანსური ანგარიშგება, ან მიმდინარე ეტაპზე, სსბასს-ის შესაბამისად წარდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებას უნდა დაემატოს ბიუჯეტის გეგმიური თანხების ამსახველი სვეტები. ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარება საკანონმდებლო ზედამხედველობის ყველა დონეზე ცალ-ცალკე უნდა იყოს წარმოდგენილი:

- (ა) თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტის თანხები;
- (ბ) ფაქტობრივი თანხები შედარების მეთოდით; და
- (გ) განმარტებითი შენიშვნების სახით ბიუჯეტის გეგმიურ თანხებს, რომლისთვისაც ერთეულს გააჩნია საჯარო ანგარიშვალდებულება, და ფაქტობრივ თანხებს შორის არსებითი განსხვავებების ახსნა-განმარტება თუ ასეთი ახსნა-განმარტება არ არის მოცემული ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით გამოცემულ სხვა საჯარო დოკუმენტებში, და განმარტებით შენიშვნებში ამ დოკუმენტებზე გაკეთებულია შესაბამისი მითითება.

15. თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტის თანხების, ასევე ფაქტობრივი თანხების საჯაროდ ხელმისაწვდომ ბიუჯეტთან ერთად შედარების მეთოდით ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა მოახდენს საანგარიშო ციკლის დასრულებას და ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალებას მისცემს განსაზღვრონ, იყო თუ არა რესურსები მიღებული და გამოყენებული დამტკიცებული ბიუჯეტის შესაბამისად. თავდაპირველი თუ საბოლოო ბიუჯეტის ფაქტობრივ და გეგმიურ თანხებს შორის განსხვავებები (ხშირად ბუღალტრულ აღრიცხვაში

იწოდება როგორც გადახრა) ინფორმაციის სისრულის თვალსაზრისით შეიძლება წარმოდგენილი იქნას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

16. ბიუჯეტის ფაქტობრივ და გეგმიურ თანხებს შორის არსებითი განსხვავებების ახსნა-განმარტება მომხმარებლებს დაეხმარება დამტკიცებული ბიუჯეტიდან არსებითი გადახვევის მიზეზების გაგებაში, რომელზეც ერთეულს ეკისრება საჯარო ანგარიშვალდებულება.
17. ერთეულს შეიძლება მოეთხოვებოდეს ან თვითონ აირჩიოს მისი თავდაპირველი ბიუჯეტის, საბოლოო ბიუჯეტის, ან ორივე, თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტის გასაჯაროება. იმ შემთხვევაში, როდესაც სავალდებულოა ორივე, თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტის გასაჯაროება, კანონმდებლობა, მარეგულირებელი ინსტრუქციები ან სხვა ავტორიტეტული წყაროები ხშირად იძლევა მითითებებს იმის თაობაზე საჭიროა თუ არა მე-14 პუნქტის (გ) პუნქტის შესაბამისად ფაქტობრივ თანხებსა და თავდაპირველი ბიუჯეტის თანხებს, ან ფაქტობრივ თანხებსა და საბოლოო ბიუჯეტის თანხებს შორის არსებითი განსხვავებების ახსნა-განმარტება. ამგვარი მითითებების არარსებობის შემთხვევაში არსებითი განსხვავებები შეიძლება განისაზღვროს მაგალითად (ა) ფაქტობრივ თანხებსა და თავდაპირველ ბიუჯეტს შორის განსხვავებებზე მითითებით, სადაც ყურადღება ეთმობა თავდაპირველი ბიუჯეტის შესრულებას, ან (ბ) ფაქტობრივ თანხებსა და საბოლოო ბიუჯეტს შორის განსხვავებებზე მითითებით, სადაც ყურადღება ეთმობა საბოლოო ბიუჯეტთან შესაბამისობას.
18. ხშირ შემთხვევაში, საბოლოო ბიუჯეტი და ფაქტობრივი თანხები ერთი და იგივეა. ეს გამოწვეულია იმით, რომ საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე მიმდინარეობს ბიუჯეტის შესრულების მონიტორინგი და თავდაპირველი ბიუჯეტი თანდათანობით კორექტირდება ცვალებადი პირობების, გარემოებების და საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში დაგროვილი გამოცდილების ასახვის მიზნით. ამ სტანდარტის 29-ე პუნქტი მოითხოვს თავდაპირველ და საბოლოო ბიუჯეტებს შორის განსხვავებების მიზეზების ახსნა-განმარტების ასახვას განმარტებით შენიშვნებში. მოცემული განმარტებითი შენიშვნები ზემოთ მე-14 პუნქტით მოთხოვნილ განმარტებით შენიშვნებთან ერთად უზრუნველყოფს იმას, რომ ერთეულებს, რომლებიც ახდენენ მათი დამტკიცებული ბიუჯეტი(ები)-ს გასაჯაროებას ეკისრებათ საჯარო ანგარიშვალდებულება შესაბამისი დამტკიცებული ბიუჯეტის შესრულებაზე და მათთან შესაბამისობაზე.

19. მმართველობითი განხილვა და ანალიზი, საოპერაციო საქმიანობების განხილვა ან სხვა საჯარო მოხსენებები, რომლებშიც გაკეთებულია კომენტარები საანგარიშგებო პერიოდში ერთეულის ფინანსური შედეგების და მიღწევების შესახებ და მოიცავს ფაქტობრივ და ბიუჯეტის თანხებს შორის არსებითი განსხვავებების ახსნა-განმარტებას, ხშირად ქვეყნდება ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად. ამ სტანდარტის მე-14 პუნქტის (გ) პუნქტის შესაბამისად ბიუჯეტის და ფაქტობრივ თანხებს შორის არსებითი განსხვავებების ახსნა-განმარტება მოცემული იქნება ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში, თუ ასახული არა არის (ა) ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად გამოქვეყნებულ სხვა საჯარო მოხსენებებში ან დოკუმენტებში, და (ბ) ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები ახდენს იმ მოხსენებებისა და დოკუმენტების იდენტიფიცირებას, რომლებშიც შეიძლება ახსნა-განმარტებების მოპოვება.
20. როდესაც დამტკიცებული ბიუჯეტები საჯაროდ ხელმისაწვდომია მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართული ზოგიერთი ერთეულის ან ღონისძიების მიხედვით, ამ სტანდარტის მე-14 პუნქტის მოთხოვნები გამოიყენება მხოლოდ დამტკიცებულ ბიუჯეტში ასახული ერთეულების და ღონისძიებების მიმართ. ეს იმას ნიშნავს, რომ თუ, მაგალითად, ბიუჯეტი მომზადებულია მხოლოდ სახელმწიფო მმართველობის სექტორისთვის, მე-14 პუნქტით მოთხოვნილი განმარტებითი შენიშვნები გაკეთდება მხოლოდ სახელმწიფო მმართველობის სექტორთან მიმართებით.

წარდგენა და გამჟღავნება

21. ერთეული მხოლოდ იმ შემთხვევაში წარმოადგენს ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარებას დამატებითი სვეტის სახით პირველად ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი მომზადებულია შედარების მეთოდის გამოყენებით.
22. ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარებები შეიძლება გაკეთდეს ცალკე ფინანსურ ანგარიშგებაში (ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიშგება ან მსგავსი სახელწოდების ანგარიშგება), რომელიც შესულია სსბასს 1-ით დადგენილ ფინანსური ანგარიშგებების სრულ ჩამონათვალში. ალტერნატივის სახით, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი მომზადებულია შედარების მეთოდის გამოყენებით, რაც გულისხმობს ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების წარდგენას ბუღალტრული აღრიცხვის ერთი და იმავე მეთოდით,

სუბიექტისათვის, საანგარიშგებო პერიოდისათვის და კლასიფიკაციის სტრუქტურით, სსბასს-ების შესაბამისად წარმოდგენილ პირველად ფინანსურ ანგარიშგებას შეიძლება დაემატოს ბიუჯეტის თანხების ამსახველი დამატებითი სვეტები. ეს დამატებითი სვეტები მოახდენს თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტის თანხების იდენტიფიცირებას და თუ ერთეული ჩათვლის საჭიროდ ბიუჯეტის გეგმიურ და ფაქტობრივ თანხებს შორის განსხვავებების იდენტიფიცირებასაც.

23. როდესაც ბიუჯეტი და ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული არ არის შედარების მეთოდის შესაბამისად, ცალკე ხდება ბიუჯეტის და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიშგების წარდგენა. ასეთ შემთხვევებში, განსხვავებული მეთოდებით მომზადებული ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლების მიერ, არასწორი ინტერპრეტაციის თავიდან აცილების მიზნით, ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიძლება განიმარტოს, რომ ბიუჯეტის შედგენის და ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდები განსხვავდება და რომ ბიუჯეტის და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიშგება მომზადებულია ბიუჯეტის შედგენის მეთოდით.
24. იმ ქვეყნებში სადაც ბიუჯეტების შედგენა ხდება ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით და მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების სრულ პაკეტს, სსბასს-ებით მოთხოვნილ ყველა ძირითად ფინანსურ ანგარიშგებას შეიძლება დაემატოს ბიუჯეტის თანხების ამსახველი დამატებითი სვეტები. ზოგიერთ ქვეყანაში დარიცხვის მეთოდით მომზადებული ბიუჯეტები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს მხოლოდ ზოგიერთი ძირითადი ფინანსური ანგარიშგების ფორმით, რომელებიც სსბასს-ებით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის ნაწილს შეადგენს. მაგალითად, ბიუჯეტი შეიძლება წარმოდგენილი იყოს ფინანსური შედეგების ანგარიშგების, ან ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ანგარიშგების ფორმით იმ დამატებით ინფორმაციასთან ერთად, რომელიც ასახულია დამხმარე დანართებში. ასეთ შემთხვევებში, ბიუჯეტის თანხების ამსახველი დამატებითი სვეტები შეიძლება დაემატოს ძირითად ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელებიც აგრეთვე მიღებულია ბიუჯეტის წარდგენისათვის.

აგრეგირების დონე

25. საბიუჯეტო დოკუმენტაცია შესაძლებელია იძლეოდეს დეტალურ ინფორმაციას კონკრეტული საქმიანობების, პროგრამების ან ერთეულების შესახებ. ეს მონაცემები საკანონმდებლო ან ხელისუფლების სხვა ორგანოში წარდგენის და დამტკიცებისათვის ხშირად ფართო ჯგუფებში საერთო საბიუჯეტო კატეგორიების,

საბიუჯეტო კლასიფიკაციების ან საბიუჯეტო განაყოფების ქვეშ არის აგრეგირებული. ამ ფართო ჯგუფებთან და საბიუჯეტო კატეგორიებთან ან განაყოფებთან შესაბამისობაში ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი სახსრების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება უზრუნველყოფს შედარებას საბიუჯეტო დოკუმენტაციაში იდენტიფიცირებული საკანონმდებლო ან ხელისუფლების სხვა ორგანოების ზედამხედველობის დონეზე.

26. სსბასს 3, *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*, მოითხოვს ფინანსურ ანგარიშგებაში რიგ ხარისხობრივ მახასიათებლებთან შესაბამისობაში მოყვანილი ინფორმაციის ასახვას, რომელიც:
- (ა) შეესაბამება მომხმარებელთა საჭიროებებს გადაწყვეტილებების მიღების პროცესში; და
 - (ბ) სანდოა იმ თვალსაზრისით, რომ ფინანსური ანგარიშგება:
 - (i) ზუსტად ასახავს ფინანსურ მდგომარეობას, ფინანსურ შედეგებს და ერთეულის ფულადი სახსრების ნაკადებს;
 - (ii) ასახავს განხორციელებული ოპერაციების ეკონომიკურ შინაარსს, სხვა მოვლენებს და გარემოებებს და არა მხოლოდ სამართლებრივ ფორმას;
 - (iii) მიუყვანს, რაც ნიშნავს, რომ თავისუფალია გავლენისაგან;
 - (iv) წინდახედულია; და
 - (v) სრულია ყველა არსებითი გარემოების გათვალისწინებით.
27. ზოგიერთ შემთხვევაში, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით, შესაძლოა საჭირო გახდეს დამტკიცებულ ბიუჯეტებში ჩართული დეტალური ფინანსური ინფორმაციის წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად აგრეგირება. ამგვარი აგრეგირება შესაძლოა აუცილებელი იყოს ზედმეტი ინფორმაციის თავიდან ასაცილებლად, ან საკანონმდებლო ან ხელისუფლების სხვა ორგანოების ზედამხედველობის მნიშვნელოვანი დონეების წარმოსაჩენად. აგრეგირების დონის განსაზღვრა პროფესიონალურ განსჯას მოითხოვს. სწორედ ეს პროფესიონალური მიდგომა გამოყენებული წინამდებარე სტანდარტის მიზნის და ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლების კონტექსტში, როგორც ეს მოცემულია ზემოთ მოყვანილ 26-ე პუნქტში და სსბასს 1-ის ა დანართში, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივ მახასიათებლებს აჯამებს.

28. დამატებითი საბიუჯეტო ინფორმაცია, მომსახურების სფეროში მიღწეული შედეგების შესახებ ინფორმაციის ჩათვლით, შეიძლება წარმოდგენილი იყოს ფინანსური ანგარიშგებისაგან განსხვავებულ დოკუმენტებში. სასურველია ფინანსურ ანგარიშგებაში გაკეთდეს ასეთი დოკუმენტების წყაროებზე მითითებები, განსაკუთრებით ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი მონაცემების არაფინანსურ მონაცემებთან და მომსახურების სფეროში მიღწეულ შედეგებთან დაკავშირების მიზნით.

ცვლილებები თავდაპირველ ბიუჯეტში და საბოლოო ბიუჯეტი

29. ერთეულმა უნდა განმარტოს, თავდაპირველ და საბოლოო ბიუჯეტებს შორის განხორციელებული ცვლილებები ბიუჯეტის შიგნით მომხდარი გადანაწილებების შედეგია, თუ სხვა ფაქტორების:
- (ა) ფინანსურ ანგარიშგებაში ახსნა-განმარტებითი შენიშვნებით; ან
 - (ბ) ანგარიშში, რომელიც გამოიცა ფინანსური ანგარიშგების თარიღამდე, თარიღით ან მასთან ერთად და ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში კეთდება მითითებები ასეთ ანგარიშებზე.
30. საბოლოო ბიუჯეტი თავდაპირველი ბიუჯეტის განახლების მიზნით საკანონმდებლო აქტებით, ან სხვა დასახელებული ავტორიტეტული წყაროებით დამტკიცებულ ყველა ცვლილებას მოიცავს. მოცემული სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად, სახელმწიფო სექტორის ერთეული ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში ან ცალკე მოხსენებაში, რომელიც გამოქვეყნდა ფინანსური ანგარიშგების თარიღამდე, თარიღით, ან მასთან ერთად, აკეთებს ახსნა-განმარტებას თავდაპირველ და საბოლოო ბიუჯეტებს შორის მომხდარი ცვლილებების შესახებ. ამ ახსნა-განმარტებების შედეგად განისაზღვრება, მაგალითად, აღნიშნული ცვლილებები თავდაპირველი ბიუჯეტის პარამეტრებში შიდა გადანაწილების შედეგია, თუ სხვა ფაქტორებითაა გამოწვეული, როგორიცაა ბიუჯეტის საერთო პარამეტრების ცვლილება, სახელმწიფო პოლიტიკის ცვლილებების ჩათვლით. ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები ხშირად კეთდება მმართველობით განხილვაში და ანალიზში, ან საოპერაციო საქმიანობების შესახებ მსგავსი ფორმის ანგარიშში, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად გამოიცემა, მაგრამ არ წარმოადგენს მის შემადგენელ ნაწილს. ასეთი განმარტებითი შენიშვნები შეიძლება ჩართული იყოს ბიუჯეტის ფაქტობრივი შედეგების ანგარიშებში, იმისათვის რომ გაკეთდეს ანგარიში ბიუჯეტის შესრულების შესახებ, მაშინ, როდესაც ეს განმარტებითი შენიშვნები კეთდება ცალკეულ ანგარიშებში და არა ფინანსურ ანგარიშგებაში, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში კეთდება მითითებები ასეთ ანგარიშებზე.

შედარების მეთოდი

31. **ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების ყველა შედარება წარდგენილი უნდა იყოს ბიუჯეტთან შედარების მეთოდით.**
32. ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი ხარჯების შედარება წარმოდგენილი უნდა იყოს ბუღალტრული აღრიცხვის ერთი და იმავე მეთოდით (დარიცხვის, საკასო ან სხვა მეთოდი), საბიუჯეტო კლასიფიკაციით, სუბიექტებისათვის და პერიოდისათვის, რომლისთვისაც დამტკიცებული ბიუჯეტია შედგენილი. ეს უზრუნველყოფს ფინანსურ ანგარიშგებაში ბიუჯეტთან შესაბამისობის შესახებ ინფორმაციის წარდგენას ბიუჯეტის შედგენის მეთოდით. ზოგიერთ შემთხვევაში ეს შეიძლება ნიშნავდეს ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების წარდგენას ფინანსური ანგარიშგებისაგან განსხვავებული ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდით, განსხვავებული ჯგუფის საქმიანობებისათვის, განსხვავებულ ფორმატში და განსხვავებული კლასიფიკაციით.
33. ფინანსურ ანგარიშგებაში კონსოლიდირდება ერთეულის მიერ კონტროლირებული საქმიანობები და ერთეულები. როგორც ეს აღნიშნულია მე-5 პუნქტში, ცალკეული ბიუჯეტები შეიძლება დამტკიცდეს და საჯაროდ ხელმისაწვდომი გახდეს ცალკეული ერთეულების ან საქმიანობების მიხედვით, რომლებიც კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას შეადგენს. როდესაც ადგილი აქვს ასეთ შემთხვევას, ცალკეული ბიუჯეტები, ამ სტანდარტის შესაბამისად, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით შესაძლოა ხელახლა იყოს შედგენილი. როდესაც ხდება ბიუჯეტის ასეთი ხელახალი შედგენა, ეს არ იწვევს ცვლილებებს დამტკიცებულ ბიუჯეტებში, ვინაიდან მოცემული სტანდარტი მოითხოვს ფაქტობრივი თანხების შედარებას დამტკიცებულ ბიუჯეტთან.
34. ერთეულებმა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის და დამტკიცებული ბიუჯეტებისთვის შეიძლება განსხვავებული ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი დანერგონ. გარდა ამისა, ბიუჯეტები შეიძლება ფოკუსირებული იყოს, ან მოიცავდეს ინფორმაციას მომავლში გასაწევ ხარჯებზე აღებულ ვალდებულებებზე და ვალდებულებებში შეტანილ ცვლილებებზე, მაშინ როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება ინფორმაცია აქტივების, ვალდებულებების, წმინდა აქტივების/კაპიტალის, შემოსავლების, ხარჯების, წმინდა აქტივებში/კაპიტალში სხვა ცვლილებების და ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ. თუმცა, საბიუჯეტო ერთეული ან ფინანსური ანგარიშგების ერთეული ხშირად ერთი და იგივე ერთეულია. ანალოგიურად, პერიოდი, რომლისთვისაც

მზადდება ბიუჯეტი და ბიუჯეტისათვის დანერგილი საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მეთოდოლოგია ხშირად ასახული იქნება ფინანსურ ანგარიშგებაში. ეს უზრუნველყოფს საბუღალტრო სისტემის მიერ ფინანსური ინფორმაციის იმგვარად ჩაწერას და ანგარიშგებას, რომ მმართველობისა და ანგარიშგების მიზნებისათვის გაადვილდეს ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი მონაცემების შედარება, მაგალითად, საბიუჯეტო წლის განმავლობაში ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშის მონიტორინგისათვის, და მთავრობისათვის, საზოგადოებისათვის და სხვა მომხმარებლებისათვის დროული და შესაბამისი ფორმით ანგარიშგებისათვის.

35. ზოგიერთ ქვეყანაში ბიუჯეტები შეიძლება მომზადდეს საკასო ან დარიცხვის მეთოდით სტატისტიკური ანგარიშგების სისტემასთან შესაბამისობაში, რომელიც მოიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართული ერთეულებისა და საქმიანობებისაგან განსხვავებულ ერთეულებს და საქმიანობებს. მაგალითად, სტატისტიკური ანგარიშგების სისტემის შესაბამისად შედგენილი ბიუჯეტები შეიძლება ფოკუსირებას ახდენდეს სახელმწიფო მმართველობის სექტორზე და მოიცავდეს ერთეულებს, რომელთა ძირითადი საქმიანობაც მთავრობის ძირითადი ან არასაბაზრო ფუნქციების განხორციელებაა, მაშინ როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს მთავრობის მიერ კონტროლირებად ყველა საქმიანობას, მთავრობის ბიზნესს საქმიანობის ჩათვლით. სსბასს 22, *სახელმწიფო მმართველობის სექტორის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება*, დეტალურად განსაზღვრავს იმ სახელმწიფო მმართველობის სექტორის ერთეულის შესახებ ფინანსური ინფორმაციის ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში ასახვის მოთხოვნებს, რომელიც ნერგავს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს და ირჩევს ინფორმაციის ასეთ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებას. ხშირად, სსბასს 22-ის მიხედვით გაკეთებული განმარტებითი შენიშვნები მოიცავს იგივე ერთეულებს, საქმიანობებს და კლასიფიკაციის საფუძვლებს, რომლებიც მიღებულია სახელმწიფო მმართველობის სექტორის სტატისტიკური ანგარიშგების მოდელის მიხედვით შედგენილ ბიუჯეტებში. ასეთ შემთხვევებში, სსბასს 22-ის თანახმად, გაკეთებული განმარტებითი შენიშვნები აგრეთვე ხელს შეუწყობს ამ სტანდარტით მოთხოვნილი განმარტებითი შენიშვნების გაკეთებასაც.
36. სტატისტიკური ანგარიშგების მოდელებში სახელმწიფო მმართველობის სექტორი შეიძლება მოიცავდეს ცენტრალური, რეგიონული (შტატი/პროვინცია) და ადგილობრივი მმართველობის ორგანოებს. ზოგიერთ ქვეყანაში ცენტრალური ხელისუფლება შეიძლება (ა) აკონტროლებდეს რეგიონული და ადგილობრივი

მმართველობის ორგანოებს, (ბ) ახდენდეს ყველა სახელისუფლებო დონის კონსოლიდაციას ფინანსურ ანგარიშგებაში და (გ) ამზადებდეს და მოითხოვდეს დამტკიცებული ბიუჯეტის საჯარო გამოქვეყნებას, რომელიც სამივე სახელისუფლებო დონეს მოიცავს. ამ შემთხვევებში, მოცემული სტანდარტის მოთხოვნები გამოიყენება ცენტრალური ხელისუფლების ერთეულების მიმართ. თუმცა, თუ ცენტრალური ხელისუფლება არ აკონტროლებს რეგიონულ და ადგილობრივი ხელისუფლების ორგანოებს, მის ფინანსურ ანგარიშგებაში არ ხდება რეგიონული ან ადგილობრივი ხელისუფლების ორგანოების კონსოლიდირება. სანაცვლოდ ხელისუფლების თითოეული დონისთვის ცალკადაა მომზადდება ფინანსური ანგარიშგება. მოცემული სტანდარტის მოთხოვნები გამოიყენება მხოლოდ სახელმწიფო ერთეულების ფინანსური ანგარიშგების მიმართ, როდესაც ხდება მათ მიერ კონტროლირებადი ერთეულების და საქმიანობების დამტკიცებული ბიუჯეტების ან ბიუჯეტების ცალკეული ქვეთავების გასაჯაროება.

მრავალწლიანი ბიუჯეტები

37. ზოგიერთი მთავრობა და სხვა ერთეულები ერთწლიანი ბიუჯეტის ნაცვლად ამტკიცებს და საჯაროდ აქვეყნებს მრავალწლიან ბიუჯეტებს. როგორც წესი მრავალწლიანი ბიუჯეტები მოიცავს წლიური ბიუჯეტების ჯგუფს ან წლიური ბიუჯეტების მიზნების ერთობლიობას. თითოეული წლიური პერიოდისათვის დამტკიცებული ბიუჯეტი ასახავს მრავალწლიან ბიუჯეტთან დაკავშირებული საბიუჯეტო პოლიტიკის გამოყენებას მოცემული საბიუჯეტო პერიოდისათვის. ზოგიერთ შემთხვევაში, მრავალწლიანი ბიუჯეტი წინა წლების ბიუჯეტებში გამოუყენებელი ასიგნებების ნებისმიერ მომდევნო წელში გადატანას ითვალისწინებს.
38. მთავრობებს და სხვა ერთეულებს, რომლებსაც გააჩნიათ მრავალწლიანი ბიუჯეტები, შეუძლიათ გამოიყენონ განსხვავებული მიდგომები თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტების განსაზღვრისათვის იმის გათვალისწინებით, თუ როგორ მოხდა მათი ბიუჯეტის მიღება. მაგალითად თუ მთავრობამ მიიღო ორწლიანი ბიუჯეტი, რომელიც მოიცავს ორ დამტკიცებულ ბიუჯეტს, მაშინ შესაძლებელია თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტების განსაზღვრა ორივე წლის მიხედვით. თუ კანონის თანახმად, ორწლიანი ბიუჯეტიდან პირველი წლის გამოუყენებელი ასიგნებები შეიძლება გამოყენებული იყოს მომდევნო წელს, თავდაპირველი ბიუჯეტი მეორე საბიუჯეტო წლისთვის გაიზრდება გარდამავალი თანხების ასახვის ხარჯზე. იშვიათ შემთხვევებში მთავრობამ შეიძლება მიიღოს ორწლიანი, ან სხვა მრავალწლიანი ბიუჯეტი, რომელშიც არ იქნება დაჯგუფებული თანხები წლების მიხედვით და საჭირო გახდება

ანალიზი იმის დასადგენად, თუ რომელი თანხები მიეკუთვნება კონკრეტულ ერთწლიან პერიოდს ამ სტანდარტის მიზნებიდან გამომდინარე წლიური ბიუჯეტის განსაზღვრისათვის. მაგალითად თავდაპირველი და საბოლოო დამტკიცებული ბიუჯეტი ორწლიანი პერიოდის პირველი წლისათვის მოიცავს ორწლიანი მონაკვეთის პირველი წლის მანძილზე გაწეულ ყველა კაპიტალურ დანახარჯს, აგრეთვე იმავე წლის მიმდინარე შემოსავლებს და ხარჯებს. პირველი წლის საბიუჯეტო პერიოდში გაუხარჯავი თანხები აისახება მეორე წლის თავდაპირველ ბიუჯეტში და ეს ბიუჯეტი მასში შეტანილ ნებისმიერ ცვლილებასთან ერთად მეორე საბიუჯეტო წლის საბოლოო ბიუჯეტს შეადგენს. როდესაც მიღებულია მრავალწლიანი ბიუჯეტები, ერთეულებმა სასურველია წარმოადგინონ დამატებითი ახსნა-განმარტებები საბიუჯეტო პერიოდის განმავლობაში ბიუჯეტის გეგმიურ და ფაქტობრივ თანხებს შორის ურთიერთკავშირის შესახებ.

ბიუჯეტის მეთოდის, პერიოდის და მოქმედების სფეროს ასახვა ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში

39. ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს დამტკიცებულ ბიუჯეტში გამოყენებული ბიუჯეტის შედგენის მეთოდი და საბიუჯეტო კლასიფიკაციის საფუძვლები, .
40. შეიძლება არსებობდეს განსხვავებები ბიუჯეტის მომზადების და წარდგენის დროს გამოყენებულ ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდსა (საკასო, დარიცხვის ან მათი მოდიფიცირებული მეთოდი) და ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებულ ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდს შორის. აღნიშნულ განსხვავებებს ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა და საბიუჯეტო სისტემა ახდენს ინფორმაციის დამუშავებას განსხვავებული პერსპექტივებით – ბიუჯეტი შეიძლება ყურადღებას ამახვილებდეს ფულადი სახსრების ნაკადებზე ან ფულადი სახსრების ნაკადებსა და კონკრეტულ ვალდებულებებზე, ხოლო ფინანსური ანგარიშგება ასახავს ინფორმაციას ფულადი სახსრების ნაკადების და დარიცხვების შესახებ.
41. დამტკიცებული ბიუჯეტის წარდგენის ფორმატი და კლასიფიკაციის სტრუქტურა შეიძლება აგრეთვე განსხვავდებოდეს ფინანსური ანგარიშგების ფორმატისაგან. დამტკიცებულ ბიუჯეტში მუხლების კლასიფიკაცია შესაძლოა იყოს ისეთივე, როგორიც ფინანსურ ანგარიშგებაში. მაგალითად, ხარჯების ეკონომიკური კლასიფიკაციის (დასაქმებულთა შრომის ანაზღაურება, საქონლისა და მომსახურების გამოყენება და ა.შ.) ან ხარჯების ფუნქციონალური კლასიფიკაციის მიხედვით (ჯანდაცვა, განათლება და სხვა). ალტერნატიული მიდგომა გულისხმობს მუხლების ცალკული პროგრამების (მაგალითად

სიღარიბის შემცირება, ან გადამდებ დაავადებათა კონტროლი) ან საქმიანობის შედეგებთან დაკავშირებული პროგრამული კომპონენტების მიხედვით დაჯგუფებას (მაგალითად სტუდენტები, რომლებიც ამთავრებენ უმაღლესი განათლების პროგრამებს, ან კლინიკების გადაუდებელი დახმარების ფარგლებში ჩატარებული ქირურგიული ოპერაციები), რომლებიც განსხვავდება ფინანსური ანგარიშგების კლასიფიკაციისაგან. გარდა ამისა, მიმდინარე საქმიანობების მიმდინარე ბიუჯეტი (მაგალითად განათლება ან ჯანდაცვა) შეიძლება დამტკიცდეს კაპიტალური დანახარჯების კაპიტალური ბიუჯეტისაგან (მაგალითად ინფრასტრუქტურა ან შენობები) განცალკევებით.

42. სსბასს 1 ერთეულებისაგან მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მეთოდისა და მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის დანერგვის შესახებ ინფორმაციის წარდგენას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. ბიუჯეტის შედგენის მეთოდისა და კლასიფიკაციის საფუძვლების შესახებ ინფორმაციის ასახვა განმარტებით შენიშვნებში, რომელიც გამოყენებულია დამტკიცებული ბიუჯეტების მომზადებისათვის და წარდგენისათვის, მომხმარებლებს დაეხმარება ბიუჯეტში და ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ბუღალტრული აღრიცხვის ინფორმაციას შორის არსებული კავშირების უკეთ გაგებაში.
43. **ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს დამტკიცებული ბიუჯეტის პერიოდი.**
44. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა ხდება მინიმუმ წელიწადში ერთხელ. ერთეულებს შეუძლიათ როგორც წლიური, აგრეთვე მრავალწლიანი ბიუჯეტების მიღება. როდესაც დამტკიცებული ბიუჯეტის პერიოდი განსხვავდება ფინანსური ანგარიშგების პერიოდისაგან, დამტკიცებული ბიუჯეტის პერიოდის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს დაეხმარება საბიუჯეტო მონაცემებს შორის კავშირის და ფინანსური ანგარიშგების ბიუჯეტთან შედარების უფრო კარგად გაგებაში. როდესაც დამტკიცებული ბიუჯეტის და ფინანსური ანგარიშგების პერიოდი ერთმანეთს ემთხვევა, დამტკიცებული ბიუჯეტის პერიოდის განმარტებით შენიშვნებში ასახვას გააჩნია დადასტურების სასარგებლო ფუნქცია, განსაკუთრებით იმ ქვეყნებში, სადაც ამზადებენ აგრეთვე შუალედურ ბიუჯეტებს, ფინანსურ ანგარიშგებას და მოხსენებებს.
45. **ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა მოახდინოს დამტკიცებულ ბიუჯეტში შეტანილი ყველა ერთეულის იდენტიფიცირება.**

46. სსბასს ერთეულებისგან მოითხოვს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას და წარდგენას, რომელიც ერთეულის მიერ კონტროლირებად ყველა რესურსს აერთიანებს. საჯარო სექტორის დონეზე სსბასს-ების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება ბიუჯეტზე დამოკიდებულ ერთეულებს და სახელმწიფო კომერციულ საწარმოებს მოიცავს. თუმცა, როგორც ეს აღნიშნულია 35-ე პუნქტში, დამტკიცებული ბიუჯეტები, რომლებიც მომზადებულია სტატისტიკური ანგარიშგების მოდელების მიხედვით, შეიძლება არ მოიცავდეს მთავრობის მიერ კომერციულ ან საბაზრო საწყისებზე განხორციელებულ ოპერაციებს. 31-ე პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების წარდგენა ხდება შედარების მეთოდით. ბიუჯეტში შეტანილი ერთეულების შესახებ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა დაეხმარება მომხმარებლებს იმის გარკვევაში, თუ რამდენადაა მოცემული ერთეული დამოკიდებული დამტკიცებულ ბიუჯეტზე და რამდენად განსხვავდება საბიუჯეტო ერთეული ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ერთეულისაგან.

ფაქტობრივი თანხების შედარება შედარების მეთოდით და ფაქტობრივი თანხები ფინანსურ ანგარიშგებაში

47. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი არ არის მომზადებული შედარების მეთოდით, შედარების მეთოდით წარდგენილი ფაქტობრივი თანხები, 31-ე პუნქტის შესაბამისად, უნდა შეედაროს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ ფაქტობრივ თანხებს, რომლებიც ქვემოთ არის მოცემული და ცალკე უნდა მოხდეს ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდში, დროში და ერთეულებში განსხვავებების იდენტიფიცირება:

- (ა) თუ ბიუჯეტი შედგენილია დარიცხვის მეთოდით, მთლიანი შემოსავლები, მთლიანი ხარჯები, და ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადები საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობებიდან; ან
- (ბ) თუ ბიუჯეტი შედგენილია დარიცხვის მეთოდის გარდა სხვა მეთოდით, წმინდა ფულადი ნაკადები საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობებიდან.

შედარება უნდა აისახოს უშუალოდ ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

48. შედარების მეთოდთან შესაბამისობაში იდენტიფიცირებულ ფაქტობრივ თანხებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ ფაქტობრივ თანხებს შორის განსხვავებები შეიძლება სასარგებლო ფორმით კლასიფიცირდეს შემდეგნაირად:

- (ა) ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდებში განსხვავებები, რასაც ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც დამტკიცებული ბიუჯეტი მომზადებულია ბუღალტრული მეთოდისაგან განსხვავებული მეთოდით. მაგალითად თუ ბიუჯეტი მომზადებულია საკასო ან მოდიფიცირებული საკასო მეთოდით, ხოლო ფინანსური ანგარიშგება კი დარიცხვის მეთოდით;
- (ბ) დროში განსხვავებები, როდესაც საბიუჯეტო პერიოდი განსხვავდება ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული საანგარიშგებო პერიოდისაგან; და
- (გ) ერთეულებში განსხვავებები, როდესაც ბიუჯეტში გამოტოვებულია ის პროგრამები და ერთეულები, რომლებიც იმ ერთეულის ნაწილია, რომლისთვისაც მზადდება ფინანსური ანგარიშგება.

აგრეთვე შეიძლება არსებობდეს განსხვავებები ფინანსური ანგარიშგების და ბიუჯეტის წარდგენისათვის გამოყენებულ კლასიფიკაციის სტრუქტურაში და ფორმატებში.

49. მოცემული სტანდარტის 47-ე პუნქტში მოთხოვნილი შედარება ერთეულს საშუალებას მისცემს უკეთესად შეასრულოს თავისი ანგარიშვალდებულების მოვალეობა ბიუჯეტის შედგენის მეთოდით წარდგენილ და ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ფაქტობრივ თანხებს შორის არსებული განსხვავებების ძირითადი წყაროების იდენტიფიცირებით. მოცემული სტანდარტი ხელს არ უშლის ყველა ძირითადი ჯამის ან შუალედური ჯამის შედარებას, ან ყველა ჯგუფის საბიუჯეტო მუხლების შედარებას, რომლებიც წარმოდგენილია ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარებაში ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ეკვივალენტურ თანხებთან ერთად.
50. ზოგიერთ ერთეულს, რომელიც საბიუჯეტო დოკუმენტაციისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის ერთი და იგივე მეთოდს იყენებს მხოლოდ ბიუჯეტის ფაქტობრივ თანხებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში მათ ეკვივალენტურ თანხებს შორის განსხვავებების იდენტიფიცირება მოეთხოვება. ამას ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც ბიუჯეტი და ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია (ა) ერთი და იგივე პერიოდისათვის, (ბ) მოიცავს ერთი და იგივე ერთეულებს და (გ) წარდგენილია ერთი და იგივე ფორმატით. ასეთ შემთხვევებში შედარება სავალდებულო არაა. სხვა ერთეულებისთვის, რომლებიც ბიუჯეტის და ფინანსური ანგარიშგებისთვის ბუღალტრული აღრიცხვის ერთი და იგივე მეთოდს იყენებს, შეიძლება ადგილი ჰქონდეს განსხვავებებს წარდგენის ფორმატთან, ანგარიშვალდებულ ერთეულებთან ან

საანგარიშგებო პერიოდთან მიმართებაში; მაგალითად, დამტკიცებული ბიუჯეტი შეიძლება ფინანსური ანგარიშგებებისგან განსხვავებული წარდგენის ფორმატს ან კლასიფიკაციას იყენებდეს, შეიძლება მოიცავდეს მხოლოდ ერთეულის არაკომერციულ საქმიანობებს, ან იყოს მრავალწლიანი ბიუჯეტი. შედარების საჭიროება დგება მაშინ, როდესაც არსებობს განსხვავებები წარდგენის, დროის ან ერთეულის მიხედვით ერთი და იგივე ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდით მომზადებულ ბიუჯეტს და ფინანსურ ანგარიშგებას შორის.

51. ერთეულები, რომლებიც დამტკიცებული ბიუჯეტის წარდგენისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდს იყენებს (ან მოდიფიცირებულ საკასო ან მოდიფიცირებულ დარიცხვის მეთოდს) და ფინანსური ანგარიშგებისათვის კი დარიცხვის მეთოდს, ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიშგებაში წარდგენილი ძირითადი ჯამები შეედრება საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობებიდან წარმოქმნილ ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადებს, როგორც ეს სსბასს 2-ის, *ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება*, შესაბამისად წარმოდგენილია ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში.
52. **წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად, წინა პერიოდთან მიმართებაში შედარებითი ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა არ მოითხოვება.**
53. მოცემული სტანდარტი მოითხოვს, ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარება შეტანილ იქნეს ისეთი ერთეულების ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლებიც ახდენს თავიანთი დამტკიცებული ბიუჯეტ(ებ)ის გასაჯაროებას. სტანდარტი არ მოითხოვს წინა პერიოდის ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების განმარტებით შენიშვნებში ასახვას, ისევე როგორც წინა პერიოდის გეგმიურ და ფაქტობრივ თანხებს შორის განსხვავებებთან დაკავშირებული განმარტებების ასახვას მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

ძალაში შესვლის თარიღი

54. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი 2009 წელს ან მას შემდეგ დაწყებული პერიოდისათვის მომზადებული წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის. რეკომენდებულია ადრეული გამოყენება. თუ რომელიმე ერთეული ამ სტანდარტს 2009 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის იყენებს, მან ეს ფაქტი ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს.

55. როდესაც ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის ამ სტანდარტის ძალაში შესვლის შემდგომი თარიღისათვის ნერგავს სსბასს-ით განსაზღვრულ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, ეს სტანდარტი გამოიყენება ერთეულის წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც ფარავს დარიცხვის მეთოდის დანერგვის თარიღისათვის ან მას შემდეგ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებს.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი თან ახლავს, მაგრამ არ არის სსბასს 24-ის ნაწილი

სტანდარტის მოქმედების სფერო

- დს1. სსბასსს-ს ფასს-თან მიახლოების პროგრამა სსბასსს-ს სამუშაო პროგრამის მნიშვნელოვანი ელემენტია. სსბასსს-ს პოლიტიკის მიზანია დარიცხვის მეთოდის სსბასს-ის მიახლოება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ გამოცემულ ფასს-ებთან, სადაც ეს შესატყვისია საჯარო სექტორის ერთულებისათვის.
- დს2. ბევრ ქვეყანაში კანონმდებლობა ან სხვა ავტორიტეტული წყაროები საჯარო სექტორის ერთულებისაგან, იქნება ეს მთავრობა თუ კონკრეტული სახელმწიფო მმართველობის ერთეული, მოითხოვს საჯაროდ ხელმისაწვდომი გახადონ დამტკიცებული ბიუჯეტი(ები), რაზეც მათ გააჩნიათ პასუხისმგებლობა. ასეთი საჯაროობა განპირობებულია სახელმწიფოს გამჭვირვალობის ინტერესიდან გამომდინარე. ზოგიერთ შემთხვევაში, მთავრობამ, ან სახელმწიფო მმართველობის ერთეულმა, რომელიც დამოკიდებული არ არის ასეთ კანონმდებლობაზე ან სხვა ავტორიტეტულ წყაროზე, შესაძლოა ნებაყოფლობით მოახდინოს მისი დამტკიცებული ბიუჯეტის გასაჯაროება. მოცემული სტანდარტი გამოიყენება მთავრობის ან სახელმწიფო მმართველობის ერთულების მიმართ, რომლებიც ახდენენ საკუთარი დამტკიცებული ბიუჯეტი(ებ)ის გასაჯაროებას, რაზეც მათ გააჩნიათ პასუხისმგებლობა.
- დს3. დამტკიცებული ბიუჯეტი ასახავს მთავრობის ან სხვა ერთულების მომდევნო პერიოდის გეგმების ფინანსურ მახასიათებლებს და სახელმწიფო ბიუჯეტიდან დასაფინანსებელ საქმიანობებზე ხარჯების გაწევის უფლებამოსილებას წარმოადგენს. ბიუჯეტის შესრულების შედეგების ანგარიშგების ზემოთხსენებულ ფინანსურ გეგმებთან შედარება გაზრდის ფინანსური ანგარიშგების გამჭვირვალობას და იმ ერთულებისათვის, რომლებსაც მოეთხოვებათ, ან თვითონ ირჩევენ თავიანთი ბიუჯეტი(ებ)ის გასაჯაროებას, ანგარიშვალდებულების აღსრულების მნიშვნელოვანი ელემენტია. ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების ჩართვა ფინანსურ ანგარიშგებაში იძლევა ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც მომხმარებლებს დაეხმარება იმის შეფასებაში, იყო თუ არა რესურსები მიღებული როგორც მოსალოდნელი იყო და გამოყენებული, როგორც საკანონმდებლო ან სხვა უფლებამოსილი ორგანოს მიერ მიღებული ბიუჯეტით იყო განსაზღვრული. მოცემული სტანდარტი იყენებს ტერმინს ფაქტობრივი ან ფაქტობრივი თანხა - ბიუჯეტის შესრულების შედეგად წარმოქმნილი თანხების მისათითებლად. სხვა ქვეყნებში ბიუჯეტის შედეგი, ბიუჯეტის შესრულება ან მსგავსი ტერმინები შეიძლება იყოს გამოყენებული იგივე მნიშვნელობით, რაც გააჩნია ფაქტობრივ და ფაქტობრივ თანხას.

დს4. არაერთი მთავრობა და სახელმწიფო ერთეული, რომელიც საჯაროდ აქვეყნებს თავიანთ დამტკიცებულ ბიუჯეტს(ებს) უკვე წარადგენს ანგარიშს ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების შესახებ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ბიუჯეტის ფაქტობრივ და გეგმიურ თანხებს შორის არსებითი განსხვავებების ახსნა-განმარტება მათ მიერ შეიტანება (ა) ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში (ბ) მმართველობით განხილვებში და ანალიზში ან ანალოგიურ ანგარიშებში, ან (გ) ბიუჯეტის ფაქტობრივი შესრულების ანგარიშში ან მსგავს მოხსენებებში, რომლებიც ქვეყნდება მათ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად. ამ მთავრობების და სახელმწიფო ერთეულებისათვის ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარება საზოგადოდ ხორციელდება ზედამხედველობის იმ დონეზე, რომელიც კანონმდებლობით ან სხვა ავტორიტეტული წყაროებით არის დამტკიცებული, ხოლო არსებითი განსხვავებების ახსნა-განმარტება კეთდება იმ შემთხვევაში, როდესაც ხდება საბიუჯეტო უფლებამოსილების გადაცდომა. სსბასსს მიიჩნევს, რომ ამგვარი პრაქტიკა მისაღებია და მოცემული სტანდარტი შეიმუშავა მისი გაძლიერების მიზნით და მოითხოვს მის მიღებას ყველა იმ ერთეულის მიერ, რომლებიც საჯაროდ აქვეყნებენ დამტკიცებულ ბიუჯეტებს.

დს 5. მოცემული სტანდარტი ერთეულებისგან არ მოითხოვს მათი დამტკიცებული ბიუჯეტების გასაჯაროებას და არც დამტკიცებული და საჯაროდ ხელმისაწვდომი ბიუჯეტების წარდგენის მოთხოვნებს განსაზღვრავს. ეს მოთხოვნა სცილდება სტანდარტის მოქმედების სფეროს. თუმცა სსბასსს-მ აღნიშნა, რომ მომავალში განიხილავს, უნდა შეიქმნას თუ არა სსბასსს-ს სტანდარტი ამ საკითხების დარეგულირების მიზნით.

სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის საჭიროება

დს6. სსბასსს 1 განმარტავს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მიზანი მდგომარეობს ინფორმაციის გამჟღავნებაში, რათა ერთეულმა შეასრულოს მოვალეობა (ა) იყოს ანგარიშვალდებული ისეთ საკითხებში, როგორიცაა ფინანსური მდგომარეობა, ფინანსური საქმიანობის შედეგები და ფულადი სახსრების ნაკადები და (ბ) მიაწოდოს სასარგებლო ინფორმაცია მომსახურების თვითღირებულების, ეფექტიანობის და მიღწევების შედეგების შესაფასებლად. იგი აგრეთვე აღნიშნავს, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომხმარებლებს აწვდის ინფორმაციას ერთეულის მიერ კონონიერად მიღებული ბიუჯეტის დაცვის შესახებ.

დს7. ამ სტანდარტის გამოქვეყნებამდე სსბასსს 1 არ მოითხოვდა, მაგრამ სასურველი იყო ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების ასახვა ანგარიშგებაში, სადაც ბიუჯეტი და ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ერთი და იგივე მეთოდით.

მიუხედავად ამისა, ზოგიერთ შემთხვევაში ერთეულმა შეიძლება საჯაროდ ხელმისაწვდომი გახადოს დამტკიცებული ბიუჯეტი, რომელიც ფინანსური ანგარიშგებისაგან განსხვავებული მეთოდით არის მომზადებული და წარდგენილი, და შეიძლება აირჩიოს ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში. სსბასს 1 არ იძლევა მითითებებს იმ დეტალების შესახებ, რომლებიც უნდა აისახოს განმარტებით შენიშვნებში და არც ასეთ გარემოებებში ინფორმაციის წარდგენის ფორმატს განსაზღვრავს. სსბასსს მიიჩნევს, რომ სსბასს-ებმა უნდა განიხილოს ამგვარი გარემოებები.

დს8. მოცემული სტანდარტი გამოიყენება მაშინ, როდესაც ერთეული ვალდებულია, ან თვითონ ირჩევს მისი დამტკიცებული ბიუჯეტი(ებ)ის საჯაროდ გამოაქვეყნებას. სსბასსს მიიჩნევს, რომ ასეთ შემთხვევებში, კანონმდებლობის ან სხვა ავტორიტეტული წყაროს მიზანი და გავლენა, ან თვითონ ერთეულის ნებაყოფლობითი ქმედება ნათელია – ერთეული ბიუჯეტის შესრულებისა და ბიუჯეტთან შესაბამისობის მხრივ საჯაროდ ანგარიშვალდებულია. სსბასსს აგრეთვე მიიჩნევს, რომ ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შესახებ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა ასეთი ერთეულების ანგარიშვალდებულების შესასრულებლად აუცილებელი ელემენტია და ფინანსურ ანგარიშგებაში სათანადო განმარტებითი შენიშვნების უზრუნველყოფის მიზნით, სსბასსს-ში უნდა ჩაიდოს შესაბამისი მოთხოვნები.

დს9. ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების განმარტებით შენიშვნებში ასახვის შესახებ მოცემული სტანდარტის მოთხოვნების შესრულება, სადაც ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი მზადდება ერთი და იგივე მეთოდით, უფრო მეტად ხელს შეუწყობს ფინანსური საქმიანობების შედეგებზე ერთეულის ანგარიშვალდებულების შესრულებას. სტანდარტის მოთხოვნების შესრულება, როდესაც ბიუჯეტი და ფინანსური ანგარიშგება მზადდება განსხვავებული მეთოდებით, გააძლიერებს ფინანსური ანგარიშგების როლს ერთეულის მოვალეობის - იყოს ანგარიშვალდებული დამტკიცებულ ბიუჯეტთან შესაბამისობის მხრივ - შესრულებაში.

დს10. სსბასსს-მ განიხილა საკითხი იმასთან დაკავშირებით, ამ სტანდარტმა უნდა მოითხოვოს თუ წახალისოს სახელმწიფო სექტორის ერთეულების მხრიდან, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა, მათი დამტკიცებული ბიუჯეტების გასაჯაროება და ამ სტანდარტის მოთხოვნების შესრულება. სსბასსს-მ აღნიშნა, რომ ამ სტანდარტის მიზანს არ წარმოადგენდა იმის განსაზღვრა, უნდა მოხდეს თუ არა დამტკიცებული ბიუჯეტების გასაჯაროება, და დაასკვნა, რომ მან არ

უნდა დააწესოს ასეთი მოთხოვნები ერთეულებზე, ან წვლილი შეიტანოს არსებულ წახალისებებში იმ დრომდე, ვიდრე სსბასსს დამატებით არ განიხილავს მის როლს ბიუჯეტის ანგარიშგების მოთხოვნების სრუყოფაში. სსბასსს–მ აგრეთვე აღნიშნა, რომ სახელმწიფო სექტორის ერთეულებს, რომლებიც საჯაროდ არ აქვეყნებენ მათ დამტკიცებულ ბიუჯეტებს, არ ეკრძალებათ ამ სტანდარტის მოთხოვნების შესრულება თუ ისინი ამას თვითონ ირჩევენ.

შედარებები დამტკიცებულ ბიუჯეტთან

დს11. მოცემული სტანდარტი მოითხოვს თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტების და ფაქტობრივი თანხების განმარტებით შენიშვნებში ასახვას ბიუჯეტთან შედარების მეთოდით. აღნიშნული აძლიერებს სსბასსს–1–ში იდენტიფიცირებულ ანგარიშვალდებულების შესაბამისობის კომპონენტს. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები შეძლებენ თავდაპირველ და/ან საბოლოო დამტკიცებულ ბიუჯეტებს და მათ ეკვივალენტურ ფაქტობრივ თანხებს შორის განსხვავებების (ხშირად ბუღალტრულ აღრიცხვაში მოიხსენიება „გადახრად“) იდენტიფიცირებასა და განმარტებით შენიშვნებში წარმოდგენილი საკანონმდებლო ზედამხედველობის ყველა დონის მიხედვით განსაზღვრას.

დს12. მოცემული სტანდარტი მოითხოვს ბიუჯეტის გეგმიურ და ფაქტობრივ თანხებს შორის არსებითი განსხვავებების განმარტებას (პოზიტიურის თუ ნეგატიურის) ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში, თუ ამგვარი განმარტება უკვე შეტანილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად გამოცემულ სხვა საჯაროდ ხელმისაწვდომ დოკუმენტებში. სსბასსს მიიჩნევს, რომ ამ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა გააუმჯობესებს ფინანსური ანგარიშგების გამჭვირვალობას, და გააძლიერებს იმ ერთეულების ანგარიშვალდებულებას, რომლებიც ახდენენ საკუთარი ბიუჯეტების გასაჯაროებას. ამგვარი განსხვავებების ახსნა-განმარტება შეიძლება აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად გამოცემულ მმართველობითი განხილვის და ანალიზის ანგარიშში, საოპერაციო საქმიანობის განხილვის ანგარიშში, ბიუჯეტის შედეგების ან ანალოგიურ მოხსენებაში. სსბასსს მიიჩნევს რომ, თუ ახსნა-განმარტებები მოცემულია ამგვარ ანგარიშებში და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ამ ანგარიშებზე გაკეთებულია მითითებები, საჭირო აღარ არის განმარტებების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტის ასახვა განმარტებით შენიშვნებში

დს13. ბიუჯეტები მზადდება საანგარიშო პერიოდის დაწყებამდე და ბუნებრივმა კატაკლიზმებმა და პოლიტიკური ან ეკონომიკური გარემოებების ცვლილებამ შეიძლება გამოიწვიოს თავდაპირველად დამტკიცებული ბიუჯეტის კორექტირების საჭიროება საბიუჯეტო პერიოდის განმავლობაში. ზოგიერთ ქვეყანაში ამგვარი ცვლილებების განხორციელების უფლებამოსილება (განსაზღვრულ ფარგლებში) შეიძლება მიენიჭოს ფინანსთა მინისტრს ან მსგავსი უფლებამოსილების მქონე პირს. სხვა ქვეყნებში ამგვარი ცვლილებები უნდა დაამტკიცოს საკანონმდებლო ორგანომ. უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დამტკიცებული ცვლილებები მოიცავს საანგარიშგებო პერიოდის ბიუჯეტის საბოლოო ვარიანტს. სსბასსს მიიჩნევს, რომ თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა საჭიროა იმისათვის, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა იცოდნენ საანგარიშო პერიოდში თავდაპირველ ბიუჯეტში განხორციელებული და დამტკიცებული ცვლილებების შინაარსი და მოცულობა.

დს14. ცვლილებები თავდაპირველ ბიუჯეტში შეიძლება გამოწვეული იყოს პოლიტიკის ცვლილებით, რომელიც მოიცავს მთავრობის პრიორიტეტების ცვლილებას საანგარიშგებო პერიოდში ან არაპროგნოზირებადი ეკონომიკური გარემოებებით გამოწვეულ ცვლილებებს. სსბასსსს მიიჩნევს, რომ თავდაპირველ და საბოლოო ბიუჯეტებს შორის საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი ცვლილებების მიზეზების ახსნა-განმარტების ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა, იმის ჩათვლით თავდაპირველ და საბოლოო ბიუჯეტებს შორის ცვლილებები გამოწვევული ოყო ბიუჯეტის მუხლებს შორის მომხდარი გადანაწილების თუ სხვა ფაქტორების შედეგად, საჭიროა ანგარიშვალდებულების შესასრულებლად. და ცვალებადი ეკონომიკური გარემოებების და პოლიტიკის ცვლილებების ფინანსური შედეგების ანალიზისათვის გამოსადეგ ინფორმაციას იძლევა. ახსნა-განმარტება შეიძლება მოცემული იყოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ან ანგარიშში, რომელიც გამოიცემა ფინანსური ანგარიშგების თარიღამდე, თარიღით ან მასთან ერთად. ზემოთაღნიშნულის მიხედვით, ბიუჯეტის გადახრებთან დაკავშირებით, სსბასსსს მიიჩნევს, რომ, თუ ახსნა-განმარტებები მოცემულია ამგვარ ანგარიშებში და ამ ანგარიშებზე ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გაკეთებულია მითითებები, საჭირო აღარ არის ახსნა-განმარტებების გამეორება ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ბიუჯეტის მეთოდის დანერგვა და ბიუჯეტის და ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდების საფუძვლების შედარება

დს15. ერთეულებმა ფინანსური ანგარიშგების და დამტკიცებული ბიუჯეტების მოსამზადებლად შეიძლება გამოიყენონ ბუღალტრული აღრიცხვის განსხვავებული მეთოდები. კერძოდ, ზოგიერთი ერთეული, რომელიც ფინანსური ანგარიშგებების მოსამზადებლად იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, ბიუჯეტს ამზადებს საკასო მეთოდით.

განსხვავებები საბიუჯეტო საფუძველს და ფინანსურ ანგარიშგებას შორის შეიძლება წარმოიშვას განსხვავებული დროის, ერთეულების და კლასიფიკაციის გამო.

დს16. მოცემული სტანდარტი მოითხოვს ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების წარდგენას ერთი და იგივე საფუძველზე (ფორმატი, ტერმინოლოგია, საბიუჯეტო საფუძველი და კლასიფიკაცია) და იგივე სუბიექტებისათვის და პერიოდისათვის, რომლისთვისაც შედგენილია დამტკიცებული ბიუჯეტი. ეს იძლევა საშუალებას ფინანსური ანგარიშგების მეშვეობით ნათლად გამოჩნდეს თუ როგორ იქნა ფაქტობრივი ხარჯები გაწეული ბიუჯეტის კანონიერ ჩარჩოებში. ეს უზრუნველყოფს, რომ განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაცია აისახოს შედარების მეთოდით და ფინანსური ანგარიშგების მეშვეობით მოხდეს დამტკიცებულ ბიუჯეტთან შესაბამისობის წარმოჩენა. ამის შედეგად, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხები უნდა გადაანგარიშებულ იქნას, რათა შესაძლებელი იყოს დამტკიცებულ ბიუჯეტთან მათი შედარება, როდესაც ადგილი აქვს განსხვავებებს მეთოდში, დროში ან ერთეულებში.

დს 17. როდესაც ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი მომზადებული არ არის შედარების მეთოდით, რომ მომხმარებლებმა უკეთესად შეძლონ ბიუჯეტსა და ფინანსურ ანგარიშგებას შორის არსებული კავშირის გაგება, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ ბიუჯეტის მეთოდით წარმოდგენილი ფაქტობრივი თანხების შედარება მოხდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ ეკვივალენტურ თანხებთან. და ცალკე აისახოს ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდში, დროში და ერთეულების მიხედვით არსებული განსხვავებები. თუ ბიუჯეტი და ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ერთი და იგივე მეთოდით, საჭირო აღარაა განსხვავებების შედარება.

ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი ინფორმაციის წარდგენა

დს18. მოცემული სტანდარტით ნებადართულია ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ცალკე ანგარიშგებაში, ან მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ბიუჯეტი და ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია შედარების მეთოდით საბიუჯეტო სვეტის სახით არსებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. წარდგენის მეთოდში არსებული მოქნილობა საშუალებას აძლევს ერთეულებს მოახდინონ შედარების წარდგენა ისეთი ფორმით, რომელიც ყველაზე კარგად პასუხობს მომხმარებელთა საჭიროებებს და ამავე დროს ინარჩუნებს საკუთარ გამორჩეულ როლს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის გამო. დამატებითი სვეტის აკრძალვა იმ შემთხვევაში, როდესაც ბიუჯეტი და ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია განსხვავებული მეთოდით საჭიროა იმისათვის, რომ ბიუჯეტის გეგმიურ და ფაქტობრივ თანხებს შორის შედარება განხორციელდეს შედარების მეთოდით.

თავდაპირველი გამოყენება

დს19. მოცემული სტანდარტი გამოიცა სსბასსს–ს მიერ 2006 წლის დეკემბერში და მისი გამოყენება სავალდებულო არა არის 2009 წლის 1 იანვარს, ან მას შემდგომ დაწყებულ პერიოდებამდე. გადავადებული გამოყენება მიზნად ისახავს ერთეულებისთვის საკმარისო დროის გამოყოფას, რომ მათ შეიმუშავონ და საჭიროების შემთხვევაში მოახდინონ მათი საბიუჯეტო და საფინანსო ანგარიშგების პროცედურების, დროის და სააღრიცხვო არეალის მიხედვით შეჯერება. ამ სტანდარტის ადრეული მიღება რეკომენდებულია.

დს20. სსბასსს–მ განიხილა ამ სტანდარტის გამოყენებისგან გათავისუფლების შესაძლებლობა სსბასსს–ის მიღებიდან ორი წლის განმავლობაში, მაგრამ მიიჩნია, რომ ამგვარი გათავისუფლება საჭირო არ არის. ამის მიზეზია ის, რომ ერთეულები განიხილავენ და ჩართავენ სსბასსს–ების მიღების თავდაპირველ გრაფიკში მოცემული სტანდარტის მოთხოვნებს.

შესადარისი თანხების შესახებ ინფორმაციის გამოქვეყნების ვალდებულებისგან გათავისუფლება

დს21. მოცემული სტანდარტი არ მოითხოვს, რომ მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახოს გასული პერიოდის ფაქტობრივი და გეგმიური ბიუჯეტების შედარება, ისევე როგორც გასული პერიოდის ბიუჯეტის ფაქტობრივ და გეგმიურ თანხებს შორის არსებული განსხვავებების ახსნა–განმარტება მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

დს22. მოცემულ სტანდარტში ძირითადად ყურადღება გამახვილებულია ანგარიშვალდებულებასთან დაკავშირებით ერთეულის მოვალეობის შესრულების ხელშეწყობაზე, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდისათვის შესაბამისობაში იყოს დამტკიცებულ ბიუჯეტთან. ამ სტანდარტით მოთხოვნილი არაერთი განმარტებითი შენიშვნა შეიძლება მოიძებნოს სხვა დოკუმენტებში, რომლებიც გამოიცემა ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად, მაგრამ არ წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების ნაწილს. სსბასსს შიშობს, რომ შესადარისი ინფორმაციის გამჟღავნებაზე მოთხოვნების დაწესება გამოიწვევს ინფორმაციით გადატვირთვას და ანგარიშგების მოთხოვნებს ძალიან გაართულებს და არ დააკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა ინტერესებს.

საილუსტრაციო მაგალითები

წინამდებარე მაგალითები თან ერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს სსპას 24-ის ნაწილს.

ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიშგება

XX მთავრობის ბიუჯეტი საკასო საფუძველზე 20XX წლის
31 დეკემბრის მდგომარეობით
(გადახდების კლასიფიკაცია ფუნქციონალური
კატეგორიების მიხედვით)

შენიშვნა: ბიუჯეტის შედგენის და ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდები განსხვავებულია. ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარება ამ ანგარიშგებაში მომზადებულია ბიუჯეტის მეთოდით.

	საბიუჯეტო თანხები		ფაქტობრივი თანხები შედარების მეთოდით	*განსხვავება: საბოლოო ბიუჯეტი და ფაქტობრივი ბიუჯეტი
(ფულად ერთეულებში)	თავდაპირველი	საბოლოო		
შემოსულობები				
გადახადები	X	X	X	X
შეთანხმებები დახმარებაზე				
საერთაშორისო ორგანიზაციები	X	X	X	X
სხვა გრანტები და დახმარებები	X	X	X	X
შემოსულობები: სესხები	X	X	X	X
შემოსულობები: ძირითადი საშუალებების რეალიზაცია	X	X	X	X
სავაჭრო საქმიანობა	X	X	X	X
სხვა შემოსულობები	X	X	X	X
სულ შემოსულობები	X	X	X	X
გადასახდელები				
ჯანდაცვა	(X)	(X)	(X)	(X)
განათლება	(X)	(X)	(X)	(X)
საზოგადოებრივი წესრიგი/უსაფრთხოება	(X)	(X)	(X)	(X)
სოციალური დაცვა	(X)	(X)	(X)	(X)
თავდაცვა	(X)	(X)	(X)	(X)
საბინაო და კომუნალური მოწყობა	(X)	(X)	(X)	(X)

* განსხვავების“ სვეტი არ არის სავალდებულო. თუმცა შედარება ფაქტობრივ და თავდაპირველ ან საბოლოო ბიუჯეტებს შორის შეიძლება დაემატოს, თუ ნათლად განისაზღვრება მისი დამატების საჭიროება.

	საბიუჯეტო თანხები		ფაქტობრივი თანხები შედარების მეთოდით	* განსხვავება: საბოლოო ბიუჯეტი და ფაქტობრივი ბიუჯეტი
	თავდაპირველი	საბოლოო		
(ფულად ერთეულებში)				
გამაჯანსაღებელი, კულტურული და რელიგიური საქმიანობა	(X)	(X)	(X)	(X)
ეკონომიკური საქმიანობა	(X)	(X)	(X)	(X)
სხვა	(X)	(X)	(X)	(X)
სულ გადახდელები	(X)	(X)	(X)	(X)
წმინდა შემოსულობები/(გადასახდელები)	X	X	X	X

მიდგომა, რომელიც ეყრდნობა დამატებითი სვეტის გამოყენებას

**YY მთავრობის ბიუჯეტი 20XX წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით
წლიური ბიუჯეტი და ფინანსური ანგარიშგება ეყრდნობა დარიცხვის
მეთოდს**

(საილუსტრაციოდ მოცემულია მხოლოდ ფინანსური საქმიანობის
ანგარიშგება. ანალოგიური წარდგენის ფორმა მიღებულია სხვა ფინანსური
ანგარიშგებისთვის)

ფაქტორი ბრივი 20XX-1	(ფულად ერთეულებში)	ფაქტორი 30 20XX	საბოლოო ბიუჯეტი 20XX	თავდაპირველი ბიუჯეტი 20XX	*განსხვავება: თავდაპირველი ბიუჯეტი და ფაქტორი ბიუჯეტი
X	შემოსავალი				
X	გადახადები	X	X	X	X
X	მოსაკრებლები, ჯარიმები, საურავები და ლიცენზიები	X	X	X	X
X	შემოსავლები გაცვლითი ოპერაციებიდან	X	X	X	X
X	ტრანსფერები სხვა მთავრობებიდან	X	X	X	X
X	სხვა შემოსავლები	X	X	X	X
X	სულ შემოსავლები	X	X	X	X
	ხარჯი				
(X)	ხელფასები, მომუშავეთა შელაგავები	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	გრანტები და სხვა ტრანსფერები	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	მარაგები და სხვა სახარჯი საქონელი	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	ცვეთის/ამორტიზაციის ხარჯი	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	სხვა ხარჯები	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	ფინანსური დანახარჯები	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	სულ ხარჯები	(X)	(X)	(X)	(X)

* “განსხვავების“ სვეტი არ არის სავალდებულო. თუმცა შედარება ფაქტორი და თავდაპირველ ან საბოლოო ბიუჯეტებს შორის შეიძლება დაემატოს თუ ნათლად განისაზღვრება მისი დამატების საჭიროება.

ფაქტორი 20XX-1 X	(ფულად ერთეულებში) მეკავშირე ერთეულების მოგების წილი	ფაქტორი 30 20XX X	საბოლოო ბიუჯეტი 20XX X	თავდაპირველი ბიუჯეტი 20XX X	* განსხვავება: თავდაპირველი ბიუჯეტის და ფაქტორიზებული ბიუჯეტი X
X	ნამეტი (დეფიციტი) პერიოდისათვის	X	X	X	X
X	დაკავშირებული: მაკონტროლებელი ერთეულის მფლობელებთან	X	X	X	X
X	უმცირესობის წილთან	X	X	X	X
X		X	X	X	X

ამონარიდი X მთავრობის განმარტებითი შენიშვნებიდან

(X მთავრობა წარმოადგენს დამტკიცებულ ბიუჯეტს საკასო მეთოდით და ფინანსურ ანგარიშგებას დარიცხვის მეთოდით).

1. ბიუჯეტი დამტკიცებულია საკასო მეთოდით ფუნქციონალური კლასიფიკაციის გამოყენებით. დამტკიცებული ბიუჯეტი მოიცავს ფისკალურ პერიოდს 20XX წლის პირველი იანვრიდან 20XX წლის 31 დეკემბრის ჩათვლით და მოიცავს სახელმწიფო მმართველობის სექტორში შემავალ ყველა ერთეულს. სახელმწიფო მმართველობის სექტორი მოიცავს ყველა ერთეულს, რომელიც XX განმარტებით შენიშვნებში სახელმწიფო უწყებებს განეკუთვნება (მომზადებულია სსბასს 6-ის, კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება, შესაბამისად.)
2. თავდაპირველი ბიუჯეტი საკანონმდებლო აქტით დამტკიცდა (თარიღით) და დამატებითი ასიგნება დამტკიცდა (თარიღით) ჩრდილოეთ რეგიონში მომხდარი (თარიღით) მიწისძვრის შედეგად მიყენებული ზარალის შემსუბუქების მიზნით. თავდაპირველი ბიუჯეტის მიზნები და პოლიტიკა და შემდგომი ცვლილებები უფრო დეტალურად მოცემულია ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად გამოცემულ საოპერაციო მიმოხილვის და ბიუჯეტის შედეგების ანგარიშგებაში.
3. ჯანდაცვის სექტორში ფაქტორიზი ხარჯების გადამეტება საკანონმდებლო ორგანოს მიერ დამტკიცებულ საბოლოო ბიუჯეტის მოცულობაზე 15 პროცენტით (რაც 25 პროცენტით მეტია თავდაპირველ ბიუჯეტზე) გამოწვეულია მიწისძვრის შედეგების

სალიკვიდაციო ღონისძიებებით. სხვა არსებითი განსხვავებები საბოლოო დამტკიცებულ ბიუჯეტს და ფაქტობრივ თანხებს შორის არ ფიქსირდება.

4. ბიუჯეტის შედგენის და ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდები განსხვავებულია. საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია დარიცხვის მეთოდით და გამოყენებულია ფინანსური საქმიანობების შედეგების ანგარიშგებაში მოცემული ხარჯების შესაბამისი კლასიფიკაცია, ფინანსური ანგარიშგება კონსოლიდირებულია 20XX 1 იანვრიდან 20XX წლის 31 დეკემბრის ფისკალური პერიოდისათვის და მოიცავს ყველა კონტროლირებულ ერთეულს, სახელმწიფო ბიზნეს ერთეულების ჩათვლით. ფინანსური ანგარიშგება განსხვავდება საკასო მეთოდით დამტკიცებული ბიუჯეტისგან, რომელიც ეხება მხოლოდ სახელმწიფო მმართველობის სექტორს, რომელიც გამორიცხავს სახელმწიფო ბიზნეს ერთეულებს და კონკრეტულ სახელმწიფო არასაბაზრო ერთეულებს და საქმიანობებს.
5. ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული თანხები გადაანგარიშებულია დარიცხვის მეთოდით და საკასო მეთოდით და ბიუჯეტთან ერთიანი მეთოდოლოგიის უზრუნველყოფის მიზნით, გადაჯგუფებულია ფუნქციონალური კლასიფიკაციის მიხედვით. გარდა ამისა ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული თანხები დაკორექტირდა მიმდინარე ასიგნებებთან დაკავშირებით, დროში არსებული განსხვავებების და ერთეულების (სახელმწიფო კომერციული საწარმოების) დაფარვის კუთხით არსებული განსხვავებების ასახვის მიზნით, რათა ფაქტობრივი თანხების გამოსახვა მოხდეს საბოლოოდ დამტკიცებულ ბიუჯეტთან შედარების მეთოდით. ამგვარი კორექტირებების თანხა ასახულია ქვემოთმოცემულ ცხრილში.
6. ქვემოთ მოცემულია ფაქტობრივი თანხების შეჯერება შესადარის საფუძველზე, როგორც ეს ასახულია ბიუჯეტის და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიშგებაში და ფაქტობრივი თანხები ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში 20XX წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით. ფინანსური ანგარიშგებები და საბიუჯეტო დოკუმენტები მომზადდა ერთი და იგივე პერიოდისათვის. არსებობს განსხვავება სუბიექტებს შორის: ბიუჯეტი მომზადდა საერთო სახელმწიფო სექტორისთვის, ხოლო ფინანსური ანგარიშგებები აერთიანებს სახელმწიფოს მიერ კონტროლირებულ ყველა სუბიექტს. ადგილი აქვს აგრეთვე განსხვავებას საფუძველში: ბიუჯეტი მომზადებულია საკასო მეთოდით, ხოლო ფინანსური ანგარიშგებები ეყრდნობა დარიცხვის მეთოდს.

	საოპერაციო	საფინანსო	საინვესტიციო	სულ
ფაქტობრივი ხარჯები შედარების მეთოდით, როგორც ეს მოცემულია ბიუჯეტის და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიშგებაში	X	X	X	X
განსხვავებები მეთოდებში	X	X	X	X
განსხვავებები დროში	-	-	-	-
განსხვავებები ერთეულებში	X	X	X	X
ფაქტობრივი თანხა ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში	X	X	X	X

(მოცემული შედარება შეიძლება შეტანილ იქნას უშუალოდ ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში).

სასურველი ახსნა-განმარტებითი შენიშვნა:—B მთავრობისთვის საკასო მეთოდით შედგენილი ორწლიანი ბიუჯეტი 20XX წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისათვის

(ფულად ერთეულებში)	თავდაპირველი ორწლიანი ბიუჯეტი	პირველი წლის ბიუჯეტი	პირველი წლის კორექტირებული ბიუჯეტი	პირველი წლის ფაქტობრივი ბიუჯეტი შედარების მეთოდით	მეორე წლის დაჩენილი ბალანსი	მეორე წლის ბიუჯეტი	მეორე წლის კორექტირებული ბიუჯეტი	მეორე წლის ფაქტობრივი ბიუჯეტი შედარების მეთოდით	* განსხვავება: ბიუჯეტი და ფაქტობრივი თანხები საბიუჯეტო პერიოდში
შემოსულობები									
გადასახადები	X	X	X	X	X	X	X	X	X
შეთანხმებები დახმარებაზე	X	X	X	X	X	X	X	X	X
შემოსულობები: სესხები	X	X	X	X	X	X	X	X	X
შემოსულობები: ძირითადი საშუალებების რეალიზაცია	X	X	X	X	X	X	X	X	X
სავაჭრო საქმიანობა									
სხვა შემოსულობები	X	X	X	X	X	X	X	X	X
სხვა შემოსულობები	X	X	X	X	X	X	X	X	X

* მოცემული სვეტი არ არის სავალდებულო. თუმცა სათანადოდ გაკეთებული შედარება ფაქტობრივ და თავდაპირველ ან საბოლოო ბიუჯეტებს შორის შეიძლება დაემატოს.

ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში

(ფულად ერთეულებში)	თავდაპირველი ორწლიანი ბიუჯეტი	პირველი წლის ბიუჯეტი	პირველი წლის კორექტი ებული ბიუჯეტი	პირველი წლის ფაქტობრივი ბიუჯეტი შედარების მეთოდით	მეორე წლის დაჩენილი ბალანსი	მეორე წლის ბიუჯეტი	მეორე წლის კორექტი რებული ბიუჯეტი	მეორე წლის ფაქტობრივი ბიუჯეტი შედარების მეთოდით	* განსხვავება: ბიუჯეტი და ფაქტობრივი თანხები საბიუჯეტო პერიოდში
გადასახდელები									
ჯანდაცვა	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
განათლება	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
საზოგადოებრივი წესრიგი და უსაფრთხოება	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
სოციალური დაცვა	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
თავდაცვა	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
საბინაო და კომუნალური მოწყობა	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
გამაჯანსაღებელი, კულტურული, რელიგიური საქმიანობა	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ეკონომიკური საქმიანობა	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
სხვა	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
სულ გადასახდელები	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
წმინდა შემოსულობები/ (გადასახდელები)	X	X	X	X	X	X	X	X	X

სსზასს 25—დაქირავებულთა სარგებელი

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსზასს), ძირითადად, ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ (ბასს) 19-ს (2004) - *"დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები"*. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ზსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსზასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები ბასს 19-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში, შემდეგ მისამართზე: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

ელ.ფოსტა: publications@ifrs.org

ვებ-გვერდი: www.ifrs.org

ფასს-ები, ბასს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” და “International Financial Reporting Standards” ფასს-ების ფონდის სავაჭრო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული, ფასს-ების ფონდის თანხმობის გარეშე.

სსბასს 25—დაქირავებულთა სარგებელი

სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ებით გამოწვეულ ცვლილებებს.

სსბასს 25 - დაქირავებულთა სარგებელი - გამოიცა 2008 წლის თებერვალში.

მოგვიანებით სსბასს 25-ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ების შესაბამისად:

- სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2011 წ. (გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში);
- სსბასს-ების გაუმჯობესება (გამოიცა 2010 წლის იანვარში);
- სსბასს-ების გაუმჯობესება (გამოიცა 2010 წლის ნოემბერში).

სსბასს 25-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2011 წლის ოქტომბერი
10	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის იანვარი სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის ნოემბერი
11	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის იანვარი
37	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის იანვარი
113	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის იანვარი
114	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის იანვარი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
131	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის იანვარი
131ა	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის იანვარი
177ა	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის იანვარი

სსბასს 25—დაქირავებულთა სარგებელი

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1
მოქმედების სფერო	2–9
განმარტებები	10
დაქირავებულთა მოკლევადიანი სარგებელი	11–26
აღიარება და შეფასება	13–25
დაქირავებულთა ყველა სახის მოკლევადიანი სარგებელი	13
მოკლევადიანი კომპენსირებადი გაცდენა	14–19
პრემიებისა და მოგებაში მონაწილეობის წილის გადახდა	20–25
განმარტებითი შენიშვნები	26
შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი — განსხვავება ფიქსირებულშენატანიან და ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამებს შორის	27–53
დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამები	32–38
ფიქსირებულ სარგებლიანი პროგრამები, სადაც პროგრამაში მონაწილე ერთეულები საერთო კონტროლის ქვეშ იმყოფებიან	39–42
სახელმწიფო პროგრამები	43–46
სოციალური დაცვის კომბინირებული პროგრამები	47–49
დაზღვეული სარგებელი	50–53
შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი—ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამები	54–58
აღიარება და შეფასება	55–56
განმარტებითი შენიშვნები	57–58
შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი: ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამები	59–146
აღიარება და შეფასება	60–75
კონსტრუქციული მოვალეობის ბუღალტრული აღრიცხვა	63–64
ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება	65–73

ფინანსური შედეგების ანგარიშგება	74–75
ადიარება და შეფასება: ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულება და მიმდინარე მომსახურების ღირებულება.....	76–117
აქტუარული შეფასების მეთოდი	77–79
სარგებლის განაწილება მომსახურების პერიოდებზე ...	80–84
აქტუარული დაშვებები	85–90
აქტუარული დაშვებები: დისკონტირების განაკვეთი	91–95
აქტუარული დაშვებები: ხელფასები, სარგებელი და სამედიცინო მომსახურების დანახარჯები	96–104
აქტუარული მოგება და ზარალი.....	105–111
წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება.....	112–117
ადიარება და შეფასება: პროგრამის აქტივები.....	118–127
პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება	118–120
კომპენსაციები	121–124
უკუგება პროგრამის აქტივებზე	125–127
ერთეულთა გაერთიანება	128
ვალდებულებების შემცირება და დაფარვა	129–135
წარდგენა	136–139
ურთიერთდაფარვა	136–137
მიმდინარე და გრძელვადიანი მუხლების გამიჯვნა	138
შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის ღირებულების ფინანსური კომპონენტები.....	139
განმარტებითი შენიშვნები	140–146
სხვა გრძელვადიანი სარგებელი.....	147–153
ადიარება და შეფასება	150–152
განმარტებითი შენიშვნები	153
შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელი.....	154–165
ადიარება	155–160
შეფასება	161–162
განმარტებითი შენიშვნები	163–165

სტანდარტის თავდაპირველი მიღება	166–176
ძალაში შესვლის თარიღი	177–178
მითითებები გამოყენებაზე	
დასკვნის საფუძველი	
საილუსტრაციო მაგალითები	
ბასს 19-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 25, *დაქირავებულთა სარგებელი*, ჩამოყალიბებულია 1–178 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა გააჩნია. სსბასს 25 აღქმულ უნდა იქნეს მისი მიზნის, დასკვნის საფუძვლისა და *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის* კონტექსტში. სსბასს 3 - *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები* - დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში. იძლევა სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველს.

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია, განსაზღვროს დაქირავებულთა სარგებლის აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახვის წესი. ერთეულს მოეთხოვება აღიაროს:
 - (ა) ვალდებულება მაშინ, როდესაც დაქირავებულმა პირმა მომსახურება გასწია მომავალში სარგებლის მიღების სანაცვლოდ; და
 - (ბ) ხარჯი მაშინ, როდესაც ერთეული მოიხმარს იმ ეკონომიკურ სარგებელს, ან მომსახურების პოტენციალს, რომელიც მიიღო დაქირავებული პირის (მომუშავის) მიერ სარგებლის მიღების სანაცვლოდ გაწეული მომსახურებიდან.

მოქმედების სფერო

2. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება დამქირავებლის მიერ დაქირავებულ მომუშავეთა ყველა სახის სარგებლის ბუღალტრული აღრიცხვისათვის, გარდა წილობრივი გადახდის გარიგებებისა (იხ. ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტი, რომელიც ეხება წილობრივი გადახდის გარიგებებს).
3. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება დაქირავებული პირის (მომუშავის) საპენსიო პროგრამის ანგარიშგებას (იხ. ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული სტანდარტი, რომელიც ეხება დაქირავებულთა საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამებს). ეს სტანდარტი არ ეხება სოციალური დაცვის კომბინირებული პროგრამებით გათვალისწინებულ სარგებელს, რომელიც არ წარმოადგენს საჯარო სექტორის ერთეულების არსებულ, ან ყოფილ დაქირავებულ პირთა (მომუშავეთა) მიერ გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ გადახდილ ანაზღაურებას.
4. სტანდარტი ეხება დაქირავებულთა ყველანაირ სარგებელს, რომელსაც ითვალისწინებს:
 - (ა) ოფიციალური პროგრამა, ან ერთეულსა და ცალკეულ მომუშავესთან ან მომუშავეთა ჯგუფთან ან მათ წარმომადგენლებთან დადებული ფორმალური შეთანხმება;
 - (ბ) საკანონმდებლო მოთხოვნები ან დარგობრივი შეთანხმებები, რომელთა შესაბამისად ერთეულები ვალდებული არიან, მონაწილეობა მიიღონ ეროვნულ, სახელმწიფო, სამრეწველო და სხვა დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამების განხორციელებაში; ან სოციალური დაცვის კომბინირებულ პროგრამებში; ან
 - (გ) ერთეულში დამკვიდრებული არაოფიციალური პრაქტიკა, რომელიც წარმოშობს კონსტრუქციულ მოვალეობას.

არაოფიციალური პრაქტიკა კონსტრუქციულ მოვალეობას მაშინ წარმოშობს, როდესაც ერთეულს, მომუშავეთა სარგებლის გაცემის გარდა, არ გააჩნია სხვა რეალური ალტერნატივა. კონსტრუქციული მოვალეობის მაგალითია, როცა არსებული პრაქტიკის შეცვლა მიუღებელ ზიანს აყენებს დაქირავებულებთან მის ურთიერთობას.

5. დაქირავებულთა სარგებელს განეკუთვნება:

- (ა) დაქირავებულთა მოკლევადიანი სარგებელი, მაგალითად: ხელფასები და სარგოები, სოცუზრუნველყოფის შენატანები, წლიური ფასიანი შევებულებისა და ბიულეტენის ანაზღაურება, მოგებაში მონაწილეობის წილი და პრემიები (თუ მათი გადახდა ხდება საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებიდან 12 თვის განმავლობაში) და არაფულადი სარგებელი (მაგალითად: სამედიცინო მომსახურება, ბინითა და ავტომანქანით უზრუნველყოფა, უფასო ან სუბსიდირებული საქონელი ან მომსახურება) არსებულ თანამშრომელთათვის;
- (ბ) შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი, როგორიცაა: პენსიები და სხვა სახის საპენსიო დახმარებები, შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სიცოცხლის დაზღვევა და სამედიცინო მომსახურება;
- (გ) მომუშავეთა სხვა გრძელვადიანი სარგებელი, მათ შორის, შევებულება ხანგრძლივი მუშაობის სტაჟისათვის ან ანაზღაურებადი შემოქმედებითი შევებულება, საიუბილეო ან სხვა დახმარებები ხანგრძლივი სამსახურისათვის, გრძელვადიანი დახმარებები შრომის უნარის დაკარგვის შემთხვევაში, ასევე მოგებაში მონაწილეობის წილი, პრემიები და გადავადებული კომპენსაცია იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნული სარგებელი არ გაიცემა პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვეში;
- (დ) შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელი.

ვინაიდან ზემოთ (ა)-(დ) ქვეპუნქტებში ჩამოთვლილი სარგებლის ყველა კატეგორია ერთმანეთისაგან თვისებრივად განსხვავდება, წინამდებარე სტანდარტი სარგებლის თითოეული კატეგორიისათვის სხვადასხვა მოთხოვნას ითვალისწინებს.

- 6. დაქირავებულ მომუშავეთა სარგებელი მოიცავს მომუშავეებზე ან მათ კმაყოფაზე მყოფ პირებზე გაცემულ სარგებელს, ფულადი (ან საქონლის, ან მომსახურების) სახით. დახმარება შეიძლება მიიღოს უშუალოდ დაქირავებულმა პირმა, მისმა მეუღლემ, შვილებმა ან მათ კმაყოფაზე მყოფმა სხვა პირებმა, ან სხვებმა, მაგალითად, სადაზღვევო კომპანიებმა.
- 7. დაქირავებული პირი ერთეულში შეიძლება დასაქმებული იყოს მთლიან ან ნახევარ განაკვეთზე, მუდმივად ან დროებით. ამ სტანდარტის მიზნებისათვის დაქირავებული მომუშავე მოიცავს მაღალი

თანამდებობის ხელმძღვანელ პერსონალსაც, როგორც ეს განმარტებულია სსპასს 20-ში - *დაკავშირებული მხარეთა შესახებ განმარტებითი შენიშვნები*.

8. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ნებისმიერ ერთეულზე, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა (სკს).
9. სსპასს-ის მიერ გამოცემულ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობაში განმარტებულია, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები იყენებენ ბასსს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-ებს. სახელმწიფო კომერციული საწარმოების განმარტება მოცემულია სსპასს 1-ში - *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.

განმარტებები

10. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

აქტუარული მოგება და ზარალი მოიცავს:

- (ა) კორექტირებას, წინა წლების გამოცდილების საფუძველზე (წინა აქტუარულ დაშვებებსა და ფაქტობრივს შორის განსხვავების შედეგები); და
- (ბ) აქტუარულ დაშვებებში მომხდარი ცვლილებების შედეგებს.

დაქირავებულთა გრძელვადიანი სარგებლის ფონდის მფლობელობაში არსებული აქტივები არის აქტივები (ანგარიშვალდებული ერთეულის მიერ გამოშვებული არაგადაცემადი ფინანსური ინსტრუმენტების გარდა), რომლებიც:

- (ა) იმყოფება ანგარიშვალდებული ერთეულისაგან იურიდიულად დამოუკიდებელი ერთეულის (ფონდის) განკარგულებაში და არსებობს მხოლოდ დაქირავებული პირის სარგებლის გადასახდელად ან დასაფინანსებლად; და
- (ბ) ხელმისაწვდომია მხოლოდ დაქირავებული პირის სარგებლის გადასახდელად ან დასაფინანსებლად და ხელმისაწვდომი არ არის ანგარიშვალდებული ერთეულის კრედიტორებისათვის (გაკოტრების შემთხვევაშიც კი) და არ უბრუნდება ანგარიშვალდებულ ერთეულს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც:
 - (i) ფონდში დარჩენილი აქტივები საკმარისია პროგრამის ან ანგარიშვალდებული ერთეულის ყველა ვალდებულების დასაფარად, რომლებიც დაკავშირებულია დაქირავებულთა სარგებელთან; ან

- (ii) ანგარიშვალდებულ ერთეულს აქტივები უზრუნდება მომუშავეთათვის უკვე გადახდილი სარგებლის ასანაზღაურებლად.

კომბინირებულ სოციალური დაცვის პროგრამებს ადგენს კანონმდებლობა და

- (ა) მათი ფუნქცია, დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამების მსგავსად, შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის უზრუნველყოფაა; და ამასთან
- (ბ) უზრუნველყოფენ ისეთ სარგებელს, რომელიც არ წარმოადგენს საჯარო სექტორის ერთეულების არსებულ, ან ყოფილ დაქირავებულ პირთა მიერ გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ გადახდილ ანაზღაურებას.

მიმდინარე მომსახურების ღირებულება არის ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულების ზრდა, რომელიც გამოიწვია დაქირავებული პირის (მომუშავის) მიერ მიმდინარე პერიოდში გაწეულმა მომსახურებამ.

ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამა აღნიშნავს შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სარგებლის ყველა პროგრამას, დადგნილშენატანიანი პროგრამის გარდა.

ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამა არის შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სარგებლის პროგრამა, რომლის მიხედვითაც დამოუკიდებელ ერთეულში (ფონდში) ერთეულს შეაქვს შენატანების განსაზღვრული რაოდენობა და მომავალში არ ეკისრება ფონდში დამატებითი შენატანების გადახდის იურიდიული ან კონსტრუქციული მოვალეობა, თუ მიმდინარე ან წინა პერიოდებში დაქირავებული მომუშავეების მიერ გაწეული მომსახურებისათვის განკუთვნილი სარგებლის გასაცემად ფონდში არ აღმოჩნდება საკმარისი აქტივები.

დაქირავებულთა სარგებელი გულისხმობს ერთეულის მიერ დაქირავებულთა მიერ გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ გაცემულ ყველა სახის ანაზღაურებას.

საპროცენტო ღირებულება აღნიშნავს ამა თუ იმ სააღრიცხვო პერიოდში ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულების ზრდას, რაც იმან გამოიწვია, რომ მათი გადახდის ვადა ერთი სააღრიცხვო პერიოდით მიუახლოვდა დაფარვის თარიღს.

დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამა აღნიშნავს ფიქსირებულშენატანიან პროგრამას (სახელმწიფო პროგრამებისა და კომბინირებული სოციალური დაცვის პროგრამების გარდა), ან ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამას (სახელმწიფო პროგრამების გარდა), რომელიც:

- (ა) აერთიანებს იმ სხვადასხვა ერთეულის მიერ შეტანილ აქტივებს, რომლებიც არ ექვემდებარება საერთო კონტროლს; და
- (ბ) ამ აქტივების საშუალებით ერთზე მეტი ერთეულის თანამშრომლებს უზრუნველყოფს სარგებლით იმგვარად, რომ შენატანებისა და სარგებლის დონე განისაზღვრება იმის გაუთვალისწინებლად, რომელ ერთეულში მუშაობენ ისინი.

დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი სარგებელი აღნიშნავს დაქირავებულის სარგებელს (შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლისა და შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებლის გარდა), რომლის გადახდის ვადა არ დგება იმ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვის განმავლობაში, როდესაც მომუშავემ მომსახურება გასწია.

წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება არის წინა პერიოდებში დაქირავებული მომუშავეს მიერ გაწეული მომსახურებისათვის დადგენილი სარგებლის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულების ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია მიმდინარე პერიოდში შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის ან მომუშავეს სხვა გრძელვადიანი სარგებლის შემოღებით, ან ცვლილებით. წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება შეიძლება იყოს დადებითი (როდესაც ხდება ახალი სარგებლის შემოღება ან არსებულის შეცვლა იმგვარად, რომ დადგენილი სარგებლის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება იზრდება), ან უარყოფითი (როდესაც არსებული სარგებელი იმგვარად იცვლება, რომ დადგენილი სარგებლის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება მცირდება).

პროგრამის აქტივები მოიცავს:

- (ა) დაქირავებულთა გრძელვადიანი სარგებლის ფონდის მფლობელობაში არსებულ აქტივებს; და
- (ბ) მაკვალიფიცირებელ სადაზღვევო პოლისებს.

შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი აღნიშნავს მომუშავეთა სარგებელს (შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებლის გარდა), რომლებიც გადასახდელია შრომითი საქმიანობის დასრულების შემდეგ.

შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სარგებლის პროგრამა წარმოადგენს ოფიციალურ ან არაოფიციალურ შეთანხმებას, რომლის მიხედვითაც ერთეული შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლით უზრუნველყოფს ერთ ან მეტ მომუშავეს.

ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება არის მომუშავეს მიერ მიმდინარე და წინა პერიოდებში გაწეული მომსახურების შედეგად წარმოშობილი ვალდებულების დასაფარად მომავალში გადასახდელი

თანხების დისკონტირებული ღირებულება, პროგრამის აქტივების ჩათვლით.

მაკვალიფიცირებელი სადაზღვევო პოლისი წარმოადგენს იმ მზღვეველის მიერ გამოშვებულ სადაზღვევო პოლისს, (რომელიც არ არის ანგარიშვალდებული ერთეულის დაკავშირებული მხარე (სსბასს-20-ში მოცემული განმარტების თანახმად), თუ პოლისიდან მიღებული შემოსავალი:

- (ა) გამოიყენება მხოლოდ ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამით განსაზღვრული დაქირავებულთა სარგებლის გადასახდელად ან დასაფინანსებლად; და
- (ბ) ხელმისაწვდომი არ არის ერთეულის კრედიტორებისათვის (გაკოტრების შემთხვევაშიც კი) და არ უბრუნდება ანგარიშვალდებულ ერთეულს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც:
 - (i) პოლისიდან მიღებული შემოსავალი წარმოადგენს ნამეტ აქტივებს, რომლებიც საჭირო არ არის მომუშავეს ყველა შესაბამისი სარგებლის ვალდებულების პოლისით დასაფარად ; ან
 - (ii) პოლისიდან მიღებული შემოსავალი უბრუნდება ანგარიშვალდებულ ერთეულს მომუშავეთათვის უკვე გადახდილი სარგებლის ასანაზღაურებლად.

შემოსავალი პროგრამის აქტივებიდან აღნიშნავს პროგრამის აქტივებიდან მიღებულ პროცენტებს, დივიდენდებსა და პროგრამის აქტივებიდან მიღებულ სხვა სახის შემოსავალს, პროგრამის აქტივებთან დაკავშირებული რეალიზებული თუ არარეალიზებული მოგების ან ზარალის ჩათვლით, საიდანაც გამოკლებულია პროგრამის ადმინისტრირებისათვის საჭირო დანახარჯები (გარდა იმისა, რომლებიც ჩართულია ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების შესაფასებლად გამოყენებულ აქტუარულ დაშვებებში) და თვით პროგრამიდან გადასახდელი გადასახადები.

დაქირავებულთა მოკლევადიანი სარგებელი აღნიშნავს მომუშავეთა სარგებელს (შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებლის გარდა), რომელიც გადასახდელია იმ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვის განმავლობაში, როდესაც მომუშავემ გასწია შესაბამისი მომსახურება.

სახელმწიფო პროგრამა აღნიშნავს ყველანაირ სახელმწიფო საპენსიო პროგრამას, გარდა კანონმდებლობის საფუძველზე შექმნილი კომპენირებული სოციალური დაცვის პროგრამებისა, რომლებიც ფუნქციონირებს დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამების ანალოგიურად,

კანონმდებლობით განსაზღვრულ ყველა ეკონომიკური კატეგორიის ერთეულთან მიმართებაში.

შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელი არის სარგებელი, რომელიც წარმოიშობა:

- (ა) ერთეულის გადაწყვეტილების შედეგად, საპენსიო ასაკამდე მომუშავის საქმიანობის შეწყვეტასთან დაკავშირებით; ან
- (ბ) მომუშავის მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შედეგად, ნებაყოფლობით შეწყვეტოს შრომითი საქმიანობა, ზემოაღნიშნული სარგებლის მიღების სანაცვლოდ.

გარანტირებული სარგებელი არის სარგებელი, რომელიც დამოკიდებული არ არის მომუშავის შემდგომ მუშაობაზე.

სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც მოცემულია სხვა სტანდარტებში და ცალკე გამოქვეყნებულ ტერმინთა განმარტებების გლოსარში.

დაქირავებულთა მოკლევადიანი სარგებელი

11. დაქირავებულთა მოკლევადიან სარგებელს განეკუთვნება:

- (ა) ხელფასები, სარგოები და სოცუზრუნველყოფის შენატანები;
- (ბ) მოკლევადიანი კომპენსირებადი გაცდენები (მაგალითად: ფასიანი წლიური შვებულება და ბიულეტენი), როდესაც გაცდენების კომპენსაცია გადასახდელია 12 თვის განმავლობაში იმ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებიდან, როდესაც დაქირავებულმა შესაბამისი მომსახურება გასწია;
- (გ) საქმიანობის შედეგებთან დაკავშირებული პრემიები და მოგებაში მონაწილეობის წილი, რომლებიც გადასახდელია 12 თვის განმავლობაში იმ პერიოდის დამთავრებიდან, როდესაც დაქირავებულმა შესაბამისი მომსახურება გასწია; და
- (დ) არაფულადი სარგებელი (როგორიცაა: სამედიცინო მომსახურება, ბინით უზრუნველყოფა, ავტომანქანით მომსახურება, უფასო ან სუბსიდირებული საქონელი ან მომსახურება) არსებულ თანამშრომელთათვის.

12. საზოგადოდ, მომუშავის მოკლევადიანი სარგებლის აღრიცხვის წესი მარტივია, რადგან ვალდებულებების ან მისი ღირებულებების შესაფასებლად საჭირო არ არის აქტუარული დაშვებები და არ არსებობს აქტუარული მოგების ან ზარალის წარმოქმნის შესაძლებლობა. გარდა ამისა, დაქირავებულთა მოკლევადიანი სარგებლის ვალდებულებები ფასდება არადისკონტირებულ საფუძველზე.

აღიარება და შეფასება

დაქირავებულთა ყველა სახის მოკლევადიანი სარგებელი

13. თუ დაქირავებულმა პირმა რომელიმე სააღრიცხვო პერიოდში გასწია მომსახურება, ერთეულმა დაქირავებულის მოკლევადიანი სარგებლის სავარაუდო არადისკონტირებული რაოდენობა, რომელიც დაქირავებულ პირს უნდა გადაუხადოს გაწეული მომსახურებისათვის, უნდა აღიაროს:

- (ა) როგორც ვალდებულება (დარიცხული ხარჯი) ნებისმიერი, უკვე გადახდილი თანხის გამოკლების შემდეგ. თუ უკვე გადახდილი თანხა აღემატება სარგებლის არადისკონტირებულ ღირებულებას, ერთეულმა ნამეტი რაოდენობა უნდა აღიაროს აქტივად (წინასწარგაწეულ ხარჯად), ვინაიდან წინასწარ გადახდა გამოიწვევს, მაგალითად, მომავალში გადასახდელების შემცირებას ან ფულადი სახსრების უკან დაბრუნებას; და
- (ბ) როგორც ხარჯი, თუ სხვა სტანდარტი არ მოითხოვს ან უფლებას არ იძლევა, რომ სარგებელი აქტივის თვითღირებულებაში ჩაირთოს (იხ. მაგ., სსბასს 12 - *სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები* და სსბასს 17 - *ძირითადი საშუალებები*).

მე-14, მე-17 და მე-20 პუნქტებში განმარტებულია, როგორ უნდა გამოიყენოს ერთეულმა აღნიშნული მოთხოვნა კომპენსირებადი გაცდენის, მოგებაში მონაწილეობის წილის ან პრემიების ფორმით არსებულ მომუშავეს მოკლევადიან სარგებელთან მიმართებით.

მოკლევადიანი კომპენსირებადი გაცდენა

14. მე-13 პუნქტის შესაბამისად, კომპენსირებადი გაცდენის ფორმის დაქირავებული პირის მოკლევადიანი სარგებლის მოსალოდნელი ხარჯი ერთეულმა უნდა აღიაროს:

- (ა) მაგროვებადი კომპენსირებადი გაცდენების შემთხვევაში - როდესაც მომუშავე გასწევს მომსახურებას, რომელიც მის უფლებას ზრდის მომავალში კომპენსირებად გაცდენებზე; და
- (ბ) არამაგროვებადი კომპენსირებადი გაცდენის შემთხვევაში - როდესაც ადგილი ექნება გაცდენას.

15. ერთეულმა დაქირავებულ პირს კომპენსაცია შეიძლება სხვადასხვა შემთხვევაში გადაუხადოს, მათ შორის შვებულების, ავადმყოფობისა და მცირე ხნით შრომისუუნარობის, დეკრეტული (დედის ან მამის) შვებულების, ნაფიც მსაჯულად ყოფნისა და სამხედრო ვალდებულების მოხდის შემთხვევაში. კომპენსირებადი გაცდენა იყოფა 2 კატეგორიად:

- (ა) მაგროვებადი გაცდენა; და
- (ბ) არამაგროვებადი გაცდენა.

16. მაგროვებადია გაცდენა, რომლის გადატანა და გამოყენება შესაძლებელია შემდეგ პერიოდებში, თუ მიმდინარე პერიოდის კომპენსირებადი გაცდენის უფლება მთლიანად არ არის გამოყენებული. მაგროვებადი კომპენსირებადი გაცდენა შეიძლება იყოს ანაზღაურებადი (სხვა სიტყვებით, მომუშავეს უფლება აქვს ერთეულიდან წასვლისას მიიღოს ფულადი დახმარება გამოუყენებელი გაცდენისთვის) ან არაანაზღაურებადი (ანუ, როდესაც მას უფლება არა აქვს ერთეულიდან წასვლისას მიიღოს ფულადი დახმარება გამოუყენებელი გაცდენისთვის). ვალდებულება მაშინ წარმოიშობა, როდესაც მომუშავე გასწევს მომსახურებას, რომელიც გაზრდის მის უფლებას მომავალ კომპენსირებად გაცდენაზე. ვალდებულება არსებობს და მისი აღიარება ხდება იმ შემთხვევაშიც კი, თუ კომპენსირებადი გაცდენა არ არის ანაზღაურებადი. თუმცა, იმის შესაძლებლობა, რომ დაქირავებულმა შეიძლება ერთეული დატოვოს მაგროვებადი არაანაზღაურებადი გაცდენის უფლების გამოყენებამდე, გავლენას ახდენს ვალდებულების შეფასებაზე.
17. **ერთეულმა მაგროვებადი კომპენსირებადი გაცდენის მოსალოდნელი ღირებულება უნდა შეაფასოს როგორც დამატებითი თანხა, რომლის გადახდასაც ერთეული ვარაუდობს იმ გამოუყენებელი უფლებისთვის, რომელიც დაგროვდა საანგარიშგებო თარიღისთვის.**
18. მე-17 პუნქტი განსაზღვრული მეთოდით ვალდებულება ფასდება დამატებითი გადასახდელების ოდენობით, რომლებიც წარმოიშობა მხოლოდ იმის გამო, რომ სარგებელი გროვდება. ბევრ შემთხვევაში, შეიძლება ერთეულს არ დასჭირდეს დეტალური გამოთვლების ჩატარება იმის დასადგენად, რომ არ არსებობს გამოუყენებელი კომპენსირებადი გაცდენის გადახდის არსებითი ვალდებულება. მაგალითად, მომუშავეს ბიულეტენზე ყოფნის დროს დახმარების გადახდის ვალდებულება, სავარაუდოდ, არსებითია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ იარსებებს ოფიციალური ან არაოფიციალური შეთანხმება, გამოუყენებელი ფასიანი ბიულეტენის ფასიან შვებულებად ჩათვლის შესახებ.
19. არამაგროვებადი კომპენსირებადი გაცდენა არ გადაიტანება მომდევნო პერიოდებში; მათი ვადა გადის იმ შემთხვევაში, თუ მიმდინარე პერიოდის უფლება მთლიანად არ არის გამოყენებული და დაქირავებულ პირს უფლება არა აქვს, ერთეულიდან წასვლისას მიიღოს ფულადი დახმარება გამოუყენებელი არამაგროვებადი კომპენსირებადი გაცდენებისათვის. ჩვეულებრივ, ეს ეხება კომპენსირებადი გაცდენებისთვის სარგებლის გაცემის შემთხვევებს ავადმყოფობის (იმ ფარგლებში, რა ფარგლებშიც წინა პერიოდში გამოუყენებელი უფლება არ ზრდის დახმარების მიღების უფლებას მომავალში), დეკრეტული შვებულების დროს და ასევე ნაფიც მსაჯულად ყოფნის ან სამხედრო ვალდებულების მოხდისას. ერთეული არ აღიარებს სარგებლის გადახდის

ვალდებულებას ან ხარჯს გაცდენამდე, რადგან მომუშავის მომსახურება აღნიშნული სარგებლის ოდენობას არ ზრდის.

პრემიებისა და მოგებაში მონაწილეობის წილის გადახდა

20. მე-13 პუნქტის შესაბამისად, ერთეულმა მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა აღიაროს მოგებაში მონაწილეობის წილისა და პრემიების მოსალოდნელი ხარჯი, თუ:

(ა) წარსული მოვლენების შედეგად მას აქვს ზემოთ აღნიშნული სარგებლის გადახდის მიმდინარე იურიდიული ან კონსტრუქციული მოვალეობა; და

(ბ) შესაძლებელია ვალდებულების საიმედოდ შეფასება.

მიმდინარე მოვალეობა მხოლოდ მაშინ არსებობს, როდესაც ერთეულს არა აქვს სხვა რეალური ალტერნატივა, გარდა იმისა, რომ გადაიხადოს ეს სარგებელი.

21. საჯარო სექტორში ზოგიერთ ერთეულს გააჩნია პრემიების პროგრამა, რომელიც დაკავშირებულია მომსახურების გაწევის მიზნებთან ან ფინანსური შედეგების გარკვეულ ასპექტებთან. ასეთი პროგრამების თანახმად, დაქირავებული პირები იღებენ გარკვეული ოდენობის თანხას ერთეულის, ან მისი კონკრეტული სეგმენტის მიზნების მიღწევაში შეტანილი წვლილის მიხედვით. ზოგ შემთხვევაში, ასეთი პროგრამები ვრცელდება დაქირავებულთა ჯგუფებზე, მაგალითად, როდესაც ყველა, ან ზოგიერთი დაქირავებული პირის მუშაობის შედეგი კონკრეტულ სეგმენტში ფასდება ერთად და არა ინდივიდუალურად. საჯარო სექტორის ერთეულების მიზნებიდან გამომდინარე, მოგებაში მონაწილეობის პროგრამები საჯარო სექტორში უფრო იშვიათად გვხვდება, ვიდრე კომერციულ ორგანიზაციებში. თუმცა, ასეთი პროგრამები შესაძლოა შეგვხვდეს როგორც მომუშავის შრომის ანაზღაურების სისტემის ერთ-ერთი ასპექტი საჯარო სექტორის ერთეულების ისეთ სეგმენტებში, რომლებიც კომერციულ საქმიანობას ეწევიან. საჯარო სექტორის ზოგიერთი ერთეული შეიძლება არ იყენებდეს მოგებაში მონაწილეობის პროგრამებს, მაგრამ ასეთ ერთეულებში შეიძლება დაქირავებული პირების მუშაობა ფასდებოდეს ფინანსური კრიტერიუმების მიხედვით, როგორც არის შემოსავლის მიღება და საბიუჯეტო მაჩვენებლების შესრულება. პრემიების ზოგიერთი პროგრამა შესაძლოა ყველა იმ დაქირავებულ პირთათვის გადახდას ითვალისწინებდეს, რომელმაც მომსახურება გასწია საანგარიშგებო პერიოდში, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ისინი დატოვებენ ერთეულს საანგარიშგებო თარიღამდე. თუმცა, პრემიების სხვა პროგრამის მიხედვით, დაქირავებული პირი პრემიას მხოლოდ იმ შემთხვევაში

იღებს, თუ ერთეულში იმუშავენს გარკვეული პერიოდის განმავლობაში; ასე, მაგალითად, მოთხოვნა იმისა, რომ დაქირავებულმა პირებმა მთლიანი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში გასწიონ მომსახურება. ასეთი პროგრამები წარმოშობს კონსტრუქციულ მოვალეობას, რადგან დაქირავებული პირები ეწევიან მომსახურებას, რომელიც ზრდის გადასახდელ თანხას, თუ ისინი ერთეულში სამუშაოდ დარჩებიან გარკვეული პერიოდის ბოლომდე. ამგვარი კონსტრუქციული მოვალეობების შეფასება ასახავს იმის შესაძლებლობას, რომ ზოგმა დაქირავებულმა პირმა შეიძლება ერთეული დატოვოს, მოგებაში მონაწილეობის წილის მიუღებლად. 23-ე პუნქტში განხილულია სხვა პირობები, რომლებიც მანამდე უნდა დაკმაყოფილდეს, სანამ ერთეული აღიარებს შედეგებზე დამოკიდებული გადახდების, პრემიებისა და მოგებაში მონაწილეობის გადასახდელების მოსალოდნელ დანახარჯებს.

22. ერთეულს შეიძლება არ ჰქონდეს პრემიების გადახდის იურიდიული მოვალეობა. თუმცა, ზოგჯერ ერთეულში დამკვიდრებულია პრემიების გადახდის პრაქტიკა. ასეთ შემთხვევაში, ერთეულს აქვს კონსტრუქციული მოვალეობა, რადგან არ გააჩნია სხვა რეალური ალტერნატივა, გარდა იმისა, რომ გადაიხადოს პრემიები. კონსტრუქციული მოვალეობის შეფასება ასახავს იმის შესაძლებლობას, რომ ზოგიერთმა მომუშავემ შესაძლოა ერთეული დატოვოს, პრემიის მიღების გარეშე.
23. შედეგებზე დამოკიდებული გადახდების, მოგებაში მონაწილეობისა და პრემიების პროგრამებით წარმოქმნილი იურიდიული და კონსტრუქციული მოვალეობის საიმედოდ შეფასება ერთეულს შეუძლია მხოლოდ მაშინ, როდესაც:
 - (ა) პროგრამის ოფიციალური პირობები შეიცავს სარგებლის ოდენობის განსაზღვრის ფორმულას;
 - (ბ) ერთეული გადასახდელი თანხის რაოდენობას განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცებამდე; ან
 - (გ) წარსულის გამოცდილება საშუალებას იძლევა, ცალსახად განისაზღვროს კონსტრუქციული მოვალეობის სიდიდე.
24. მოგებაში მონაწილეობისა და პრემიების პროგრამების მიხედვით მოვალეობა წარმოიშობა, დაქირავებული პირის მომსახურების საფუძველზე და აღიარდება, როგორც ხარჯი ნამეტში ან დეფიციტში.
25. თუ პრემიებისა და მოგების წილის მთლიანად გადახდა არ ხდება იმ პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვის განმავლობაში, როდესაც დაქირავებულმა პირმა გასწია შესაბამისი მომსახურება, ამგვარი გადასახდელები მიიჩნევა სხვა გრძელვადიან სარგებლად (იხ.147-153-ე პუნქტები).

განმარტებითი შენიშვნები

26. მართალია, წინამდებარე სტანდარტით არ მოითხოვება დაქირავებულ პირთა მოკლევადიანი სარგებლის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში სპეციალური ინფორმაციის გამჟღავნება, მაგრამ შეიძლება სხვა სტანდარტები ითვალისწინებდეს ასეთ მოთხოვნას. მაგალითად, სსბასს 20 მოითხოვს ინფორმაციის გახსნას, უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურების აგრეგირებული თანხის შესახებ, ხოლო სსბასს 1 მოითხოვს ინფორმაციის გახსნას, დაქირავებულთა სარგებლის შესახებ.

შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი: განსხვავება ფიქსირებულშენატანიან და ფიქსირებულსარგებლიან საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამებს შორის

27. შრომითი საქმიანობის შემდგომ სარგებელს განეკუთვნება:

- (ა) საპენსიო დახმარებები, მაგალითად, პენსიები; და
- (ბ) შრომითი საქმიანობის შემდგომი სხვა სარგებელი, მაგალითად: შრომითი საქმიანობის შემდგომი სიცოცხლის დაზღვევა და შრომითი საქმიანობის შემდგომი უფასო სამედიცინო მომსახურება.

შეთანხმება, რომლის მიხედვით ერთეული უზრუნველყოფს შრომითი საქმიანობის შემდგომ სარგებელს, წარმოადგენს შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის პროგრამას. წინამდებარე სტანდარტს ერთეული იყენებს ყველა ასეთი შეთანხმების მიმართ, მიუხედავად იმისა, ითვალისწინებს თუ არა იგი შენატანების მისაღებად და სარგებლის გადასახდელად დამოუკიდებელი იურიდიული პირის დაფუძნებას, როგორიცაა საპენსიო სქემა (ფონდი), ან ფიქსირებულსარგებლიანი საპენსიო უზრუნველყოფის სქემა.

28. შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის პროგრამები იყოფა ფიქსირებულშენატანიან საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამებად და ფიქსირებულსარგებლიან საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამებად. კლასიფიცირება დამოკიდებულია პროგრამის ეკონომიკურ შინაარსზე, რაც, თავის მხრივ, დამოკიდებულია პროგრამის ძირითად პირობებსა და დებულებებზე. ფიქსირებულშენატანიან პროგრამად კლასიფიცირებისთვის, ერთეულს შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის პროგრამის მიხედვით უნდა მოეთხოვებოდეს განსაზღვრული (ფიქსირებული) თანხის შეტანა (გადარიცხვა) სხვა ერთეულში. ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამების მიხედვით:

- (ა) ერთეულის იურიდიული ან კონსტრუქციული მოვალეობა განისაზღვრება შენატანების იმ ოდენობით, რომელზეც იგი თანახმაა, რომ გადარიცხოს ფონდში. ამგვარად, დაქირავებული პირის მიერ მიღებული შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი განისაზღვრება ერთეულის მიერ (შესაძლოა

დაქირავებულთა მიერაც) შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის პროგრამაში ან სადაზღვევო კომპანიაში გადახდილი შენატანების ოდენობით, შენატანებიდან წარმოქმნილ საინვესტიციო შემოსავლებთან (უკუგებასთან) ერთად; და

- (ბ) აქედან გამომდინარე, აქტუარულ რისკს (ანუ, იმის რისკს, რომ სარგებელი მოსალოდნელზე უფრო ნაკლები იქნება) და საინვესტიციო რისკს (ანუ, იმის რისკს, რომ ინვესტირებული აქტივები არასაკმარისი იქნება მოსალოდნელი სარგებლის - გადასახდელად) ეწევიან დაქირავებული პირები.

29. როდესაც ერთეულის ვალდებულება არ შემოიფარგლება ფონდში მის მიერ გადასახდელი შენატანების ოდენობით (რომელზეც იგი თანახმაა, რომ შეიტანოს), ის შემთხვევაა, როცა ერთეულს აქვს იურიდიული ან კონსტრუქციული მოვალეობა:

- (ა) პროგრამაში მოცემული სარგებლის გადახდის ფორმულის მიხედვით, რომელიც მხოლოდ შენატანების რაოდენობასთან არ არის დაკავშირებული;
- (ბ) გარანტიის სახით, რომელიც გამომდინარეობს ან არაპირდაპირ პროგრამიდან, ან პირდაპირ განსაზღვრულია შენატანებიდან მისაღები უკუგების კონკრეტული ოდენობით; ან
- (გ) იმ არაფორმალური პრაქტიკის მიხედვით, რომელიც წარმოშობს კონსტრუქციულ მოვალეობას. მაგალითად, კონსტრუქციული მოვალეობა შეიძლება წარმოიშვას მაშინ, როდესაც ერთეულში არსებობს ყოფილ მომუშავეთათვის სარგებლის გაზრდის ტრადიცია, ინფლაციის გათვალისწინების მიზნით, სამართლებრივი ვალდებულების არარსებობის მიუხედავად.

30. ფიქსირებულსარგებლიანი საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამის მიხედვით:

- (ა) ერთეული ვალდებულია თანამშრომლები და ყოფილი მომუშავეები უზრუნველყოს შეთანხმებული სარგებლით; და
- (ბ) აქტუარულ რისკსა (ანუ იმის რისკს, რომ სარგებლის ღირებულება მოსალოდნელზე უფრო მეტი იქნება) და საინვესტიციო რისკს, პრაქტიკულად, ერთეული ეწევა. ერთეულის ვალდებულება შეიძლება გაიზარდოს იმ შემთხვევაში, თუ ფაქტობრივი აქტუარული ან საინვესტიციო შედეგი მოსალოდნელზე უარესი აღმოჩნდება.

31. ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამებისგან განსხვავებით, ფიქსირებულსარგებლიანი საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამა არ ითვალისწინებს შენატანების განხორციელებას დამოუკიდებელ ერთეულში. ქვემოთ, 32-53-ე პუნქტებში განხილულია ფიქსირებულშენატანიან და ფიქსირებულსარგებლიან საპენსიო

უზრუნველყოფის პროგრამებს შორის განსხვავება, დამქირავებულთა ჯგუფის პროგრამების, სახელმწიფო პროგრამების, სოციალური დაცვის კომბინირებული პროგრამებისა და დაზღვეული სარგებლის (დახმარებების) კონტექსტში.

დამქირავებულთა ჯგუფის პროგრამები

32. ერთეულმა დამქირავებულთა ჯგუფის პროგრამის კლასიფიცირება ფიქსირებულშენატანიან ან ფიქსირებულსარგებლიან საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამად უნდა მოახდინოს პროგრამის პირობების მიხედვით (მათ შორის, ნებისმიერი კონსტრუქციული მოვალეობის გათვალისწინებით, რომელსაც არ ითვალისწინებს პროგრამის ოფიციალური პირობები). როდესაც დამქირავებულთა ჯგუფის პროგრამა განისაზღვრება როგორც ფიქსირებულსარგებლიანი საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამა, ერთეულმა უნდა:
- (ა) აღრიცხოს თავისი პროპორციული წილი ფიქსირებულსარგებლიანი საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამით გათვალისწინებულ ვალდებულებებში, პროგრამის აქტივებსა და პროგრამასთან დაკავშირებულ დანახარჯებში, ნებისმიერი სხვა ფიქსირებულსარგებლიანი საპენსიო პროგრამის მსგავსად; და
 - (ბ) განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს 141-ე პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია.
33. როდესაც ხელმისაწვდომი არ არის საკმარისი ინფორმაცია იმისათვის, რომ დამქირავებულთა ჯგუფის პროგრამისთვის გამოყენებულ იქნეს ფიქსირებულსარგებლიანი საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამის აღრიცხვის მეთოდი, ერთეულმა:
- (ა) პროგრამა ისე უნდა ასახოს 55-57-ე პუნქტების შესაბამისად, თითქოს ეს არის ფიქსირებულშენატანიანი საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამა;
 - (ბ) განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს:
 - (i) ის ფაქტი, რომ პროგრამა არის ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამა; და
 - (ii) რა მიზეზით არ არის ხელმისაწვდომი საკმარისი ინფორმაცია იმისათვის, რომ ერთეულმა შეძლოს აღნიშნული პროგრამის ისე ასახვა, როგორც ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის;
 - (გ) ვინაიდან პროგრამის დეფიციტმა ან ნამეტმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს მომავალი შენატანების სიდიდეზე, დამატებით უნდა გაამჟღავნდეს:
 - (i) დეფიციტის ან ნამეტის შესახებ არსებული ნებისმიერი ინფორმაცია;

- (ii) ამ დეფიციტის ან ნამეტის განსაზღვრისთვის გამოყენებული საფუძველი; და
- (iii) შედეგი, რომელიც შეიძლება ამას მოჰყვეს ერთეულისათვის, მათი არსებობის შემთხვევაში.

34. დამქირავებელთა ჯგუფის ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის მაგალითია:

- (ა) პროგრამა, რომელიც ფინანსდება მიმდინარე შემოსავლიდან გადახდის პრინციპით; დამქირავებლის ან/და დაქირავებულების შენატანები განისაზღვრება იმ ოდენობით, რომელიც, სავარაუდოდ, საკმარისი იქნება ამავე პერიოდში გასაცემი სარგებლისთვის, ხოლო მიმდინარე პერიოდში გაწეული მომსახურების შედეგად წარმოშობილი მომავალში გადასახდელი სარგებელი გადაიხდება მომავალი შენატანებიდან; და
- (ბ) პროგრამა, რომელშიც მომუშავეს სარგებელი განისაზღვრება ნამსახურები წლების შესაბამისად და პროგრამის მონაწილე ერთეულებს არა აქვთ პროგრამიდან გასვლის რეალური შესაძლებლობა ისე, რომ პროგრამაში არ გადაიხადონ შენატანები, პროგრამიდან გამოსვლის თარიღამდე დაქირავებულთა მიერ გამოიმუშავებული სარგებლისთვის.

ასეთი პროგრამა ერთეულისთვის წარმოქმნის აქტუარულ რისკს, რადგან, თუ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უკვე გამოიმუშავებული სარგებლის დანახარჯი მოსალოდნელზე უფრო მეტი აღმოჩნდება, ერთეულს მოუწევს შენატანების ოდენობის გაზრდა, ან მომუშავეთა დარწმუნება, დაეთანხმონ შემცირებული სარგებლის მიღებას. ამრიგად, ასეთი პროგრამა წარმოადგენს ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამას.

35. როდესაც არსებობს საკმარისი ინფორმაცია დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამის შესახებ, რომ ეს პროგრამა ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამაა, ერთეული ისევე ასახავს თავის პროპორციულ წილს ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულებებში, პროგრამის აქტივებსა და შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის დანახარჯებში, როგორც ნებისმიერ სხვა ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამასთან დაკავშირებით. თუმცა, ზოგჯერ, ერთეულმა სააღრიცხვო მიზნებისათვის, შეიძლება ვერ შეძლოს პროგრამის საფუძვლად აღებულ ფინანსურ მდგომარეობასა და შედეგებში თავისი წილის საკმარისად საიმედოდ იდენტიფიკაცია, რასაც, სავარაუდოდ, შემდეგი ფაქტორები გამოიწვევს:

- (ა) ერთეულს ხელი არ მიუწვდება პროგრამის შესახებ ისეთ ინფორმაციაზე, რომელიც დააკმაყოფილებს წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებს; ან

(ბ) პროგრამაში მონაწილე ერთეულებს პროგრამა აქტუარული რისკის წინაშე აყენებს, რომელიც დაკავშირებულია სხვა ერთეულების არსებულ და ყოფილ თანამშრომლებთან (მომუშავეებთან), რასაც შედეგად მოჰყვება ის, რომ არ იარსებებს ვალდებულების, პროგრამის აქტივებისა და დანახარჯების ცალკეულ ერთეულებზე განაწილების საიმედო და თავსებადი საფუძველი.

ამ შემთხვევაში, ერთეული ამ პროგრამას ასახავს, როგორც ფიქსირებულშენატანიან პროგრამას და განმარტებით შენიშვნებში ამჟღავნებს 33-ე პუნქტით მოთხოვნილ ყველანაირ დამატებით ინფორმაციას.

36. შეიძლება არსებობდეს სახელშეკრულებო შეთანხმება დამქირავებულთა ჯგუფის პროგრამასა და მის მონაწილე ერთეულებს შორის, სადაც განსაზღვრული იქნება, როგორ უნდა მოხდეს პროგრამის ნამეტი თანხების განაწილება პროგრამის მონაწილეებზე (ან დეფიციტის დაფინანსება). ამგვარი შეთანხმების შემცველი დამქირავებულთა ჯგუფის პროგრამის მონაწილემ, რომელიც პროგრამას აღრიცხავს როგორც ფიქსირებულშენატანიან პროგრამას, 33-ე პუნქტის შესაბამისად, ნამეტში ან დეფიციტში უნდა აღიაროს სახელშეკრულებო შეთანხმებიდან წარმოშობილი აქტივი ან ვალდებულება და შესაბამისი შემოსავალი ან ხარჯი.

37. სსბასს 19 - „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ - მოითხოვს, რომ ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს ინფორმაცია გარკვეული პირობითი ვალდებულებების შესახებ. დამქირავებულთა ჯგუფის პროგრამასთან მიმართებით, პირობითი ვალდებულება შეიძლება წარმოიშვას, მაგალითად:

(ა) პროგრამის მონაწილე სხვა ერთეულებთან დაკავშირებული აქტუარული ზარალის გამო, ვინაიდან დამქირავებულთა ჯგუფის პროგრამის მონაწილე თითოეული ერთეული ინაწილებს თითოეული სხვა ერთეულის აქტუარულ რისკს; ან

(ბ) პროგრამის პირობებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობისაგან, დააფინანსოს პროგრამის დეფიციტი, თუ სხვა ერთეულები პროგრამაში მონაწილეობას შეწყვეტენ.

38. დამქირავებულთა ჯგუფის პროგრამები განსხვავდება ჯგუფის პროფესიული საპენსიო პროგრამებისაგან. ჯგუფის პროფესიული საპენსიო პროგრამა წარმოადგენს ცალკეული დამქირავებლის პროგრამების უბრალო გაერთიანებას, რაც დამქირავებლებს საშუალებას აძლევს, თავიანთი აქტივები გააერთიანონ საინვესტიციო მიზნებისთვის და შეამცირონ ინვესტიციების მართვისა და ადმინისტრაციული დანახარჯები, მაგრამ სხვადასხვა დამქირავებლის მოთხოვნები განცალკევებულია, მხოლოდ თავიანთი თანამშრომლების საპენსიო უზრუნველყოფის მიზნით. ჯგუფის პროფესიული საპენსიო პროგრამები

არ ქმნის განსაკუთრებულ სააღრიცხვო პრობლემებს, რადგან ინფორმაცია ადვილად ხელმისაწვდომია და შესაძლებელია ასეთი პროგრამების ისეთივე წესით აღრიცხვა, როგორც ერთი დამქირავებლის პროგრამის. ამასთან, ამგვარი პროგრამები პროგრამის მონაწილე ერთეულებისთვის არ წარმოქმნის აქტუარულ რისკს, რომელიც დაკავშირებულია სხვა ერთეულების არსებულ და ყოფილ მომუშავეებთან. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული განმარტებების შესაბამისად, ერთეულს ჯგუფის პროფესიული საპენსიო პროგრამის კლასიფიცირება ევალება ან ფიქსირებულსარგებლიან საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამად, ან დადაგენილშენატანიან საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამად, პროგრამის პირობების შესაბამისად (მათ შორის, ნებისმიერი კონსტრუქციული მოვალეობის მიხედვით, რომელსაც არ ითვალისწინებს პროგრამის ოფიციალური პირობები).

ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამები, სადაც პროგრამაში მონაწილე ერთეულები საერთო კონტროლის ქვეშ იმყოფებიან

39. ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამა, რომლის დროსაც რისკები განაწილებულია საერთო კონტროლს დაქვემდებარებულ სხვადასხვა ერთეულს შორის, მაგალითად, მაკონტროლებელ ერთეულსა და კონტროლირებულ ერთეულებს შორის, არ წარმოადგენს დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამას.
40. ამგვარი პროგრამის მონაწილე ერთეულმა ინფორმაცია უნდა მოიპოვოს მთელი პროგრამის შესახებ, რომელიც შეფასებულია წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ისეთი დაშვებების საფუძველზე, რომლებიც მთელი პროგრამის მიმართ გამოიყენება. თუ არსებობს სახელშეკრულებო შეთანხმება, იურიდიული ძალის მქონე შეთანხმება ან გაცხადებული პოლიტიკა, მთელი პროგრამის წმინდა დადგენილი სარგებლის ღირებულების დარიცხვის შესახებ, რომელიც შეფასებულია წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად ეკონომიკურ ერთეულში (ჯგუფში) შემავალი ცალკეული ერთეულის მიმართ, ერთეულმა თავის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აღიაროს ამგვარად დარიცხული წმინდა დადგენილი სარგებელი. თუ ასეთი შეთანხმება ან პოლიტიკა არ არსებობს, წმინდა დადგენილი სარგებლის ღირებულება უნდა აღიარდეს ჯგუფში შემავალი იმ ერთეულის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც იურიდიულად არის დამქირავებლის პროგრამის დამფინანსებელი. ჯგუფში შემავალმა სხვა ერთეულებმა თავიანთ ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აღიარონ მათ მიერ საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში გადასახდელი შენატანის ტოლი ღირებულება.
41. საჯარო სექტორში არის შემთხვევები, როდესაც ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამაში მონაწილეობს მაკონტროლებელი ერთეული და ერთი ან მეტი კონტროლირებული ერთეული. როდესაც არ არსებობს ისეთი

სახელშეკრულებო შეთანხმება, იურიდიული ძალის მქონე შეთანხმება, ან გაცხადებული პოლიტიკა, ისეთი, რომელიც განხილულია მე-40 პუნქტში, კონტროლირებული ერთეული აღრიცხვას აწარმოებს, ფიქსირებულ-შენატანის პროგრამის საფუძველზე, ხოლო მაკონტროლებელი ერთეული კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღრიცხვას აწარმოებს ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის საფუძველზე. გარდა ამისა, კონტროლირებულმა ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა განმარტოს, რომ ის თავის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღრიცხვას აწარმოებს ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის საფუძველზე. კონტროლირებულმა ერთეულმა, რომელიც აღრიცხვას ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის საფუძველზე აწარმოებს, ასევე უნდა გააშუქოს ინფორმაცია მაკონტროლებელი ერთეულის შესახებ და მიუთითოს, რომ მაკონტროლებელი ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღრიცხვა წარმოებს ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის საფუძველზე. ამასთან, კონტროლირებულმა ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს 42-ე პუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია.

42. ამგვარ პროგრამაში მონაწილეობა არის დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაცია ჯგუფში შემავალი თითოეული ერთეულისთვის. ამგვარად, ერთეულმა ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გააშუქოს შემდეგი ინფორმაცია:

- (ა) არსებული სახელშეკრულებო შეთანხმება, იურიდიული ძალის მქონე შეთანხმება ან გაცხადებული პოლიტიკა, წმინდა დადგენილი სარგებლის ღირებულების დარიცხვის შესახებ, ან ის ფაქტი, რომ ამგვარი პოლიტიკა არ არსებობს.
- (ბ) ერთეულის მიერ გადასახდელი შენატანის განსაზღვრის პოლიტიკა.
- (გ) თუ ერთეული წმინდა დადგენილი სარგებლის ღირებულების განაწილებას მე-40 პუნქტის შესაბამისად ასახავს, მაშინ ყველანაირი ინფორმაცია მთელი პროგრამის შესახებ, 140-142-ე პუნქტების შესაბამისად.
- (დ) თუ ერთეული საანგარიშგებო პერიოდში გადასახდელ შენატანს მე-40 პუნქტის შესაბამისად ასახავს, მაშინ ყველანაირი ინფორმაცია მთელი პროგრამის შესახებ, რომელიც მოითხოვება 141(ბ-ე), (ვ), (ო), (პ), (რ) და 142-ე პუნქტებით. 141-ე პუნქტით მოთხოვნილი სხვა განმარტებები ერთეულს არ ეხება .

სახელმწიფო პროგრამები

43. ერთეულმა სახელმწიფო საპენსიო პროგრამებით გათვალისწინებული შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი უნდა აღრიცხოს დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამის მსგავსად (იხ. 32-ე და 33-ე პუნქტები).

44. სახელმწიფო პროგრამები შექმნილია კანონმდებლობის შესაბამისად, რათა მოიცვას ყველა ერთეული (ან ამა თუ იმ კატეგორიის ყველა ერთეული, მაგალითად, კონკრეტული დარგის), რომელსაც განაგებს ცენტრალური ან ადგილობრივი მთავრობა ან სხვა ორგანო (მაგალითად, სპეციალურად ამ მიზნისათვის შექმნილი ავტონომიური უწყება). წინამდებარე სტანდარტი ეხება მხოლოდ ერთეულის დაქირავებული პირების სარგებელს და არ ეხება სახელმწიფო პროგრამებით გათვალისწინებული სხვა ვალდებულებების აღრიცხვის წესს, რომლებიც დაკავშირებულია იმ ერთეულების არსებულ ან ყოფილ თანამშრომლებთან, რომლებიც არ ექვემდებარებიან ანგარიშვალდებული ერთეულის კონტროლს. მართალია, ხშირად სახელმწიფო კმნის სახელმწიფო საპენსიო პროგრამებს და კერძო სექტორის ერთეულების მომუშავეებს და/ან თვითდასაქმებულ პირებს უზრუნველყოფს სარგებლის გადახდით, მაგრამ წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება ამგვარი პროგრამებიდან წარმოქმნილ მოვალეობებს.
45. ბევრი სახელმწიფო პროგრამა არ ფინანსდება მიმდინარე შემოსავლიდან: შენატანები განისაზღვრება იმ ოდენობით, რომელიც, სავარაუდოდ, საკმარისი იქნება ამავე პერიოდში გადასახდელი პენსიებისათვის, ხოლო მიმდინარე პერიოდში გაწეული მომსახურების შედეგად წარმოშობილი მომავალში გადასახდელი სარგებელი გადაიხდება მომავალი შენატანებიდან. ერთეულები, რომლებზეც ვრცელდება სახელმწიფო პროგრამები, ასეთ პროგრამებს აღრიცხავენ როგორც ფიქსირებულშენატანიან, ან ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამას. აღრიცხვის მეთოდი დამოკიდებულია იმაზე, თუ რომელი მოვალეობა აკისრია ერთეულს, იურიდიული თუ კონსტრუქციული. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეულის ერთადერთი მოვალეობა შენატანების დროული გადახდაა და მას არ გააჩნია დამატებითი სარგებლის გადახდის მოვალეობა, იგი სახელმწიფო პროგრამას აღრიცხავს როგორც ფიქსირებულშენატანიან პროგრამას.
46. კონტროლირებულ ერთეულს შეუძლია სახელმწიფო პროგრამა აღრიცხოს როგორც ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამა. თუმცა, არსებობს უარყოფადი დაშვება, რომ მაკონტროლებელმა ერთეულმა სახელმწიფო პროგრამა უნდა განიხილოს, როგორც ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამა. როდესაც ასეთი დაშვება უარყოფილია, სახელმწიფო საპენსიო პროგრამა აღრიცხება როგორც ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამა.

სოციალური დაცვის კომბინირებული პროგრამები

47. ანგარიშვალდებული ერთეული სოციალური დაცვის კომბინირებული პროგრამებით გათვალისწინებულ შრომითი საქმიანობის შემდგომ სარგებელს აღრიცხავს დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამის ანალოგიურად (იხ. 32-ე და 33-ე პუნქტები).

48. სოციალური დაცვის კომბინირებული პროგრამები იქმნება კანონმდებლობის შესაბამისად და სარგებლით უზრუნველყოფს ცალკეულ პირებს, რომლებიც აკმაყოფილებენ განსაზღვრულ კრიტერიუმებს. ამ კრიტერიუმებში შემავალი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი მოთხოვნაა, პირი იყოს კანონით განსაზღვრულ საპენსიო ასაკს მიღწეული. შეიძლება სხვა კრიტერიუმებიც არსებობდეს, როგორიცაა შემოსავალი და სხვა პირადი კეთილდღეობის ფაქტორები. ზოგიერთ იურისდიქციაში, სოციალური დაცვის კომბინირებული პროგრამა ცალკეულ პირებს უზრუნველყოფს სარგებლით, რომელიც წარმოადგენს მათ მიერ გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ გაცემულ ანაზღაურებას. წინამდებარე სტანდარტი ეხება მხოლოდ სოციალური დაცვის კომბინირებული პროგრამების ისეთ ვალდებულებებს, რომლებიც წარმოიშობა ანგარიშვალდებული ერთეულის არსებული და ყოფილი მომუშავეების მიერ გაწეული მომსახურების ანაზღაურების სახით. წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, ანგარიშვალდებული ერთეული ვალდებულია, სოციალური დაცვის კომბინირებული პროგრამით გათვალისწინებული, მომუშავეთა სარგებელთან დაკავშირებული ვალდებულებები აღრიცხოს დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამის ანალოგიურად, 32-ე და 33-ე პუნქტების შესაბამისად.
49. ისეთი ეკონომიკური ერთეულისთვის, როგორიცაა, მაგალითად, სამთავრობო დონის ეკონომიკური ერთეული, სოციალური დაცვის კომბინირებული პროგრამით გათვალისწინებული, დაქირავებულთა სარგებლის ანაზღაურების ვალდებულებების ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი დამოკიდებულია იმაზე, სოციალური დაცვის კომბინირებული პროგრამის კომპონენტი, რომელიც ეკონომიკური ერთეულის თანამშრომლებს შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლით უზრუნველყოფს, ფიქსირებულშენატანიან პროგრამად არის მიჩნეული თუ ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამად. ამ საკითხის განსჯისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს 35-ე პუნქტში მითითებული ფაქტორები.

დაზღვეული სარგებელი

50. შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის პროგრამის დასაფინანსებლად, ერთეული შეიძლება იხდიდეს სადაზღვევო შენატანებს. ასეთი პროგრამა ერთეულმა უნდა განიხილოს როგორც ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამა, თუ მას არ ეკისრება (პირდაპირ თუ არაპირდაპირ, პროგრამის მიხედვით) იურიდიული ან კონსტრუქციული მოვალეობა იმისა, რომ:
- (ა) მომუშავეს დაუყოვნებლივ გადაუხადოს სარგებელი, როცა გადახდის ვადა დადგება; ან

- (ბ) დამატებით გადარიცხოს შენატანები, თუ მზღვეველი მთლიანად არ იხდის მომუშავეთა მიერ მიმდინარე და წინა პერიოდებში გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებულ სამომავლო სარგებელს.

თუ ერთეული ინარჩუნებს ამგვარ იურიდიულ ან კონსტრუქციულ მოვალეობას, მან ეს პროგრამა უნდა განიხილოს, როგორც ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამა.

51. სადაზღვევო ხელშეკრულებით დაზღვეული სარგებელი პირდაპირ ან ავტომატურად არ უკავშირდება ერთეულის დაქირავებულ პირთა (მომუშავეთა) დახმარების ვალდებულებებს. შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის პროგრამები, რომლებიც სადაზღვევო ხელშეკრულებებსაც მოიცავს, ისევე განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან, ბუღალტრული აღრიცხვისა და დაფინანსების მხრივ, როგორც სხვა დაფინანსებული პროგრამები.
52. როდესაც ერთეული შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის გაცემის ვალდებულებას აფინანსებს სადაზღვევო პოლისისათვის თანხის შეტანით და პროგრამის შესაბამისად ინარჩუნებს (პირდაპირ ან არაპირდაპირი პროგრამის მეშვეობით, ან მომავალი სადაზღვევო შენატანების განსაზღვრის მექანიზმით, ან დაკავშირებული მხარის ურთიერთობით მზღვეველთან) იურიდიულ ან კონსტრუქციულ მოვალეობას, სადაზღვევო შენატანების რაოდენობა არ წარმოადგენს ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამის ვალდებულებას. აქედან გამომდინარე, ერთეული:
 - (ა) მაკვალიფიცირებელ სადაზღვევო პოლისს აღრიცხავს როგორც პროგრამის აქტივს (იხ. მე-10 პუნქტი); და
 - (ბ) სხვა სადაზღვევო პოლისებს აღიარებს, როგორც კომპენსაციის უფლებას (თუ პოლისები აკმაყოფილებს 121-ე პუნქტის კრიტერიუმებს).
53. როდესაც სადაზღვევო პოლისი განკუთვნილია: (ა) პროგრამის რომელიმე მონაწილის ან პროგრამის მონაწილეთა ჯგუფისათვის და (ბ) ერთეულს ხელშეკრულების ზარალის დაფარვის არანაირი იურიდიული ან კონსტრუქციული მოვალეობა არ აკისრია, ერთეულს არა აქვს მომუშავეებზე სარგებლის გაცემის ვალდებულება. სარგებლის გადახდაზე მხოლოდ მზღვეველია პასუხისმგებელი. არსებითად, ამგვარი ხელშეკრულებების მიხედვით ფიქსირებული სადაზღვევო შენატანების გადახდა უფრო დაქირავებულ მომუშავეთა სარგებლის გადახდის ვალდებულების დაფარვას წარმოადგენს, ვიდრე მის შესასრულებლად განხორციელებულ ინვესტიციას. აქედან გამომდინარე, ერთეულს აღარ აქვს არც აქტივი, არც ვალდებულება და ამიტომ ასეთ შენატანებს მიიჩნევს ფიქსირებულშენატანიან პროგრამაში გადასახდელ შენატანებად.

შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი:
ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამები

54. ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვა მარტივია, რადგან თითოეულ პერიოდში ანგარიშვალდებული ერთეულის ვალდებულება განისაზღვრება, ამ პერიოდში შესატანი თანხის შესაბამისად. ამგვარად, ვალდებულებების ან ხარჯების შესაფასებლად საჭირო არ არის აქტუარული დაშვებები და, შესაბამისად, არ არსებობს აქტუარული მოგების ან ზარალის წარმოშობის შესაძლებლობა. ამასთან, ვალდებულებები ფასდება არადისკონტირებულ საფუძველზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ისინი მთლიანად არ უნდა დაიფაროს 12 თვის განმავლობაში იმ პერიოდის დასრულებიდან, როდესაც დაქირავებულებმა გასწიეს მომსახურება.

აღიარება და შეფასება

55. როდესაც დაქირავებულმა ერთეულს გარკვეულ პერიოდში მომსახურება გაუწია, ერთეულმა უნდა აღიაროს მის მიერ გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ ფიქსირებულშენატანიან პროგრამაში გადასახდელი შენატანები:

- (ა) როგორც ვალდებულება (დარიცხული ხარჯი) უკვე გადახდილი შენატანების გამოკლებით. თუ უკვე გადახდილი შენატანები აღემატება საანგარიშგებო თარიღისათვის გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ გადასახდელი შენატანის რაოდენობას, ერთეულმა ნამეტი თანხა უნდა აღიაროს აქტივად (წინასწარ გაწეულ ხარჯად), ვინაიდან წინასწარ გადახდა გამოიწვევს, მაგალითად: მომავალში გადასახდელების შემცირებას ან ფულადი სახსრების უკან დაბრუნებას; და
- (ბ) როგორც ხარჯი, თუ სხვა სტანდარტი არ მოითხოვს ან უფლებას არ იძლევა, რომ შენატანი ჩართულ იქნეს აქტივის თვითღირებულებაში (იხ. მაგალითად, სსზასს 12 და სსზასს 17).

56. თუ ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამის შენატანები მთლიანად არ ექვემდებარება გადახდას, დაქირავებულთა მიერ სათანადო მომსახურების გაწევიდან 12 თვის განმავლობაში, მათ მიმართ გამოყენებულ უნდა იქნეს 91-ე პუნქტში განსაზღვრული დისკონტირების განაკვეთი.

განმარტებითი შენიშვნები

57. ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამის ხარჯად აღიარებული თანხა.

58. როდესაც ამას მოითხოვს სსზასს 20, ერთეული განმარტებით შენიშვნებში ასახავს ინფორმაციას, ფიქსირებულშენატანიან პროგრამებში მაღალი თანამდებობის ხელმძღვანელი პერსონალის სასარგებლოდ განხორციელებული შენატანების შესახებ.

შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი:
ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამები

59. ფიქსირებულსარგებლიანი 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 დაქირავებულთა მიერ მომსახურების გაწევიდან მრავალი წლის შემდეგ.

აღიარება და შეფასება

60. ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამები შეიძლება არ ფინანსდებოდეს, ან მთლიანად ან ნაწილობრივ ფინანსდებოდეს ერთეულის მიერ და ზოგჯერ მისი დაქირავებულების შენატანებით ერთეულში ან ფონდში, რომელიც ანგარიშვალდებული ერთეულისაგან იურიდიულად დამოუკიდებლად არსებობს და საიდანაც დაქირავებულებს უზდიან სარგებელს. დაფინანსებული სარგებლის თავის დროზე გაცემა დამოკიდებულია არა მარტო ფონდის ფინანსურ მდგომარეობასა და მისი საინვესტიციო საქმიანობის შედეგებზე, არამედ ერთეულის უნარზე (და სურვილზე), დაფაროს ფონდის აქტივების დეფიციტი. ამდენად, ერთეული, ფაქტობრივად, თავის თავზე იღებს პროგრამასთან დაკავშირებულ აქტუარულ და საინვესტიციო რისკებს. აქედან გამომდინარე, აუცილებელი არ არის, რომ ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამებისთვის აღიარებული ხარჯი იყოს ამ პერიოდში პროგრამაში შესატანი თანხის იდეტური.

61. ერთეულის მიერ ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვა მოიცავს შემდეგ საფეხურებს:

- (ა) აქტუარული მეთოდების გამოყენებას, დაქირავებულის მიერ მიმდინარე და წინა პერიოდებში გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ გასაცემი, უკვე გამომუშავებული სარგებლის ოდენობის საიმედოდ შესაფასებლად. ამისთვის ერთეულმა უნდა განსაზღვროს, რა ოდენობის სარგებელი ეკუთვნის დაქირავებულს მიმდინარე და წინა პერიოდებისთვის (იხ. 80-84-ე პუნქტები) და შეაფასოს (განსაზღვროს აქტუარული დაშვებები) დემოგრაფიული (მაგალითად, დაქირავებულთა დენადობა და სიკვდილიანობა) და ფინანსური (მაგალითად, ხელფასებისა და სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების ზრდის) ცვლადები, რომლებიც გავლენას მოახდენს სარგებლის ღირებულებაზე (იხ. 85-104-ე პუნქტები);
- (ბ) სარგებლის დისკონტირებას პროგნოზირებული პირობითი ერთეულის მეთოდის გამოყენებით, რათა განისაზღვროს ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის საპენსიო ვალდებულების

მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება და მიმდინარე მომსახურების ღირებულება (იხ. 77-79-ე პუნქტები);

- (გ) პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულების განსაზღვრას (იხ. 118-120-ე პუნქტები);
- (დ) აქტუარული მოგებისა და ზარალის მთლიანი ოდენობისა და იმ აქტუარული მოგებისა და ზარალის ოდენობის განსაზღვრას, რომელიც უნდა აღიარდეს (იხ. 105-111-ე პუნქტები);
- (ე) წარსულში გაწეული მომსახურების ჯამური ღირებულების განსაზღვრას, პროგრამის შემოღების ან მასში ცვლილებების შეტანის შემთხვევაში (იხ. 112-117-ე პუნქტები); და
- (ვ) ჯამური მოგების ან ზარალის განსაზღვრას პროგრამის შეკვეცის ან დასრულების შემთხვევაში (იხ. 129-135-ე პუნქტები). თუ ერთეულს ერთზე მეტი ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამა აქვს, იგი ამ პროცედურებს თითოეული არსებითი პროგრამისთვის ცალ-ცალკე იყენებს. მაგალითად, სახელმწიფო ხელისუფლებას, რომელიც პასუხისმგებელია საგანმანათლებლო და სამედიცინო და სხვა მომსახურებების უზრუნველყოფაზე, შეიძლება ჰქონდეს ცალ-ცალკე პროგრამები მასწავლებლებისთვის, ჯანდაცვის მუშაკებისა და სხვა დაქირავებულებისათვის.

62. ზოგ შემთხვევაში, შეფასებებმა, საშუალო მაჩვენებლებმა და შემოკლებულმა გამოთვლებმა შეიძლება უზრუნველყოს საიმედო მიახლოება ამ სტანდარტში ილუსტრირებულ დეტალიზებულ გამოთვლებთან.

კონსტრუქციული მოვალეობის ბუღალტრული აღრიცხვა

63. ერთეულმა უნდა აღრიცხოს არა მარტო ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ფორმალური პირობებიდან წარმოშობილი იურიდიული მოვალეობა, არამედ ერთეულის არაოფიციალური პრაქტიკით წარმოშობილი კონსტრუქციული მოვალეობაც. ერთეულში დამკვიდრებული არაოფიციალური პრაქტიკა კონსტრუქციულ მოვალეობას იმ შემთხვევაში წარმოშობს, როდესაც ერთეულს არ გააჩნია სხვა რეალური ალტერნატივა, გარდა იმისა, რომ დაქირავებულს გადაუხადოს სარგებელი. კონსტრუქციული მოვალეობის მაგალითია, როდესაც ერთეულის არაფორმალური პრაქტიკის შეცვლა მიუღებელ ზიანს აყენებს მის ურთიერთობას დაქირავებულებთან.

64. ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ფორმალური პირობები ერთეულს შეიძლება პროგრამის ვალდებულებების შეწყვეტის საშუალებას აძლევდეს. მიუხედავად ამისა, ჩვეულებრივ, ერთეულისთვის ძნელია პროგრამის გაუქმება, თუ მას დაქირავებულთა შენარჩუნება სურს. ამგვარად, თუ არ არსებობს საწინააღმდეგო მტკიცებულება, შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის აღრიცხვის კონტექსტში ივარაუდება,

რომ ერთეული, რომელიც დაქირავებულებს ამჟამად ასეთ სარგებელს ჰპირდება, მომავალშიც, დაქირავებულთა შრომითი საქმიანობის დარჩენილი ვადის განმავლობაშიც გააგრძელებს ამას.

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

65. ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების სახით აღიარებული თანხა უნდა წარმოადგენდეს შემდეგი თანხების წმინდა ჯამურ სიდიდეს:

- (ა) საანგარიშგებო თარიღისთვის გამოთვლილ, ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების დისკონტირებულ ღირებულებას (იხ. 77-ე პუნქტი);
- (ბ) მიმატებული ნებისმიერი აქტუარული მოგება (გამოკლებული ნებისმიერი აქტუარული ზარალი), რომელიც არ აღიარდა 105-ე და 106-ე პუნქტებში განსაზღვრული მიდგომის გამო;
- (გ) გამოკლებული წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება, რომელიც ჯერ არ არის აღიარებული (იხ. 112-ე პუნქტი); და
- (დ) გამოკლებული პროგრამის იმ აქტივების რეალური ღირებულება, საანგარიშგებო თარიღისთვის შეფასებული (თუ არსებობს), რომელთა საშუალებითაც უშუალოდ უნდა დაიფაროს პროგრამის ვალდებულებები (იხ. 118-120-ე პუნქტები).

66. ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება არის ჯამური ვალდებულება, პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულების გამოკლებამდე.

67. ერთეულმა საკმარისი რეგულარობით უნდა განსაზღვროს ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულება და პროგრამის ნებისმიერი აქტივების რეალური ღირებულება იმისათვის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხები არსებითად არ განსხვავდებოდეს საანგარიშგებო თარიღისთვის განსაზღვრული სიდიდისაგან.

68. აღნიშნული სტანდარტი მხარს უჭერს, მაგრამ არ ავალდებულებს ერთეულს, რომ მან ყველა არსებითი ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების შეფასებაში ჩართოს პროფესიონალი (სერტიფიცირებული) აქტუარი. პრაქტიკული მოსაზრებით, ერთეულმა შეიძლება საანგარიშგებო თარიღამდე სთხოვოს აქტუარს ვალდებულების დეტალური შეფასება. მიუხედავად ამისა, ასეთი შეფასების შედეგები კორექტირდება, შეფასების თარიღიდან საანგარიშგებო თარიღამდე პერიოდში განხორციელებული მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და გარემოებების სხვა მნიშვნელოვანი ცვლილებების (მათ შორის, საბაზრო ფასებისა და საპროცენტო განაკვეთების ცვლილების) გასათვალისწინებლად.

69. 65-ე პუნქტის მიხედვით განსაზღვრული სიდიდე შეიძლება უარყოფითი (აქტივი) იყოს. ასეთი აქტივი ერთეულმა უნდა შეაფასოს უმცირესით შემდეგი სიდიდეებიდან:
- (ა) 65-ე პუნქტის მიხედვით განსაზღვრული სიდიდე; და
 - (ბ) ნეტო ჯამური თანხა:
 - (i) ნებისმიერი აუდიარებელი აკუმულირებული აქტუარული ზარალისა და წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებისა (იხ. პუნქტები 105-ე, 106-ე და 112-ე); და
 - (ii) ნებისმიერი ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებული ღირებულების, რომელიც არსებობს პროგრამიდან სახსრების უკან დაბრუნების ფორმით, ან მომავალში გადასარიცხი შენატანების შემცირების სახით. ამ ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებული ღირებულება უნდა განისაზღვროს 91-ე პუნქტის მიხედვით შერჩეული დისკონტირების განაკვეთით.
70. 69-ე პუნქტის მიხედვით განსაზღვრული სიდიდე არ უნდა აისახოს მხოლოდ მიმდინარე პერიოდში აქტუარული ზარალის ან წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების შედეგად აღიარებულ მოგებაში, ან მიმდინარე პერიოდში მხოლოდ აქტუარული მოგების შედეგად აღიარებულ ზარალში. აქედან გამომდინარე, იმ პირობით, რომ ისინი წარმოიშობა იმის გამო, რომ ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის აქტივი განისაზღვრება 69-ე (ბ) პუნქტის მიხედვით, ერთეულმა 65-ე პუნქტის შესაბამისად დაუყოვნებლივ უნდა აღიაროს შემდეგი:
- (ა) მიმდინარე პერიოდის წმინდა აქტუარული ზარალი და მიმდინარე პერიოდის წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება იმ ოდენობით, რომლითაც ისინი აჭარბებს 69-ე (ბ) (ii) ქვეპუნქტით განსაზღვრული ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებული ღირებულების ნებისმიერ შემცირებას. თუკი ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებული ღირებულება არ იცვლება ან არ იზრდება, მიმდინარე პერიოდის მთლიანი წმინდა აქტუარული ზარალი და მიმდინარე პერიოდის წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს 65-ე პუნქტის შესაბამისად;
 - (ბ) მიმდინარე პერიოდის წმინდა აქტუარული მოგება, რომელიც რჩება მიმდინარე პერიოდის წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების შემცირების თანხის გამოქვითვის შემდეგ, იმ ოდენობით, რომლითაც ისინი აჭარბებს 69-ე (ბ) (ii) ქვეპუნქტით განსაზღვრული ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებული ღირებულების ნებისმიერ ზრდას. თუკი ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებული ღირებულება არ იცვლება ან არ იზრდება, 65-ე პუნქტის შესაბამისად დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს მიმდინარე

პერიოდის მთლიანი წმინდა აქტუარული მოგება, მიმდინარე პერიოდის წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების შემცირების თანხის გამოკეთების შემდეგ.

71. 70-ე პუნქტს ერთეული მხოლოდ იმ შემთხვევაში იყენებს, თუკი მას ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამაში აქვს ზედმეტობა ¹ (ნამეტი) საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში ან დასრულებისას და, პროგრამის ამჟამინდელი პირობებიდან გამომდინარე, არ შეუძლია ნამეტი თანხის მთლიანად ამოღება, თანხის უკან დაბრუნების ან მომავალი შენატანების შემცირების გზით. ასეთ შემთხვევაში, მიმდინარე პერიოდში წარმოშობილი წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება და აქტუარული ზარალი, რომელთა აღიარება გადავადებულია 65-ე პუნქტის შესაბამისად, გაზრდის 69-ე (ბ) (i) ქვეპუნქტით განსაზღვრულ სიდიდეს. თუკი აღნიშნული ზრდა არ კომპენსირდება იმ ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებული ღირებულების იდენტური შემცირებით, რომელიც აღიარებას ექვემდებარება 69-ე (ბ) (ii) ქვეპუნქტის თანახმად, მაშინ გაიზრდება 69-ე (ბ) პუნქტით განსაზღვრული წმინდა ჯამური თანხა და, შესაბამისად, ადგილი ექნება აღიარებულ მოგებას. ასეთ პირობებში, 70-ე პუნქტი კრძალავს მოგების აღიარებას. საწინააღმდეგო ეფექტი წარმოიშობა, მიმდინარე პერიოდში წარმოქმნილ აქტუარულ მოგებასთან დაკავშირებით, რომლის აღიარება გადავადებულია 65-ე პუნქტის მიხედვით, იმ ოდენობით, რომლითაც აქტუარული მოგება ამცირებს აკუმულირებულ აუდიარებელ აქტუარულ ზარალს. ასეთ პირობებში, 70-ე პუნქტი კრძალავს ზარალის აღიარებას. მოცემული პუნქტის გამოყენების მიზნით, იხილეთ საილუსტრაციო მაგალითები სმ8-სმ30.
72. აქტივი შეიძლება წარმოიშვას მაშინ, როდესაც ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამა ზედმეტად დაფინანსდა, ან გარკვეულ შემთხვევებში, როდესაც აღიარებულია აქტუარული მოგება. ასეთ შემთხვევაში, ერთეული აღიარებს აქტივს, რადგან:
 - (ა) ერთეული აკონტროლებს რესურსს, რაც წარმოადგენს ნამეტი თანხის გამოყენების საშუალებას მომავალი მოგების მისაღებად;
 - (ბ) აღნიშნული კონტროლი წარსული მოვლენების შედეგია (ერთეულის მიერ პროგრამაში გადარიცხული შენატანები და მომუშავის მიერ გაწეული მომსახურება); და
 - (გ) სამომავლო ეკონომიკური სარგებელი ერთეულისათვის ხელმისაწვდომია მომავალი შენატანების შემცირების, ან ფულადი სახსრების უკან დაბრუნების ფორმით პირდაპირ ერთეულისთვის, ან არაპირდაპირ სხვა დეფიციტიანი პროგრამისათვის.

¹ ზედმეტობა არის პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულების სიჭარბე, დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულების დისკონტირებულ ღირებულებასთან შედარებით.

73. 69-ე (b) ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შეზღუდვა არ აუქმებს გარკვეული ტიპის აქტუარული ზარალისა (იხ. 105-ე და 106-ე პუნქტები) და გარკვეული ტიპის წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების (იხ. 112-ე პუნქტი) გადავადებით აღიარებას, იმ შემთხვევების გარდა, რომელიც აღწერილია 70-ე პუნქტში. 141-ე (v) (iii) ქვეპუნქტის თანახმად, ერთეულს მოეთხოვება, განმარტებით შენიშვნებში აჩვენოს ნებისმიერი თანხა, რომელიც აქტივად არ არის აღიარებული, 69-ე (ბ) ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შეზღუდვის გამო.

ფინანსური შედეგების ანგარიშგება

74. ერთეულმა ნამეტში ან დეფიციტში უნდა აღიაროს შემდეგი თანხების ნეტო ჯამური სიდიდე, იმ ნაწილების გარდა, რომელთა ჩართვა აქტივის თვითღირებულებაში სხვა სტანდარტით მოითხოვება ან ნებადართულია:
- (ა) მიმდინარე მომსახურების ღირებულება (იხ. 76-104-ე პუნქტები);
 - (ბ) საპროცენტო დანახარჯი (იხ. 95-ე პუნქტი);
 - (გ) პროგრამის ნებისმიერი აქტივიდან (იხ. 125-127-ე პუნქტები) და ნებისმიერი კომპენსაციის უფლებებიდან (იხ. 121-ე პუნქტი) მოსალოდნელი უკუგება;
 - (დ) აქტუარული მოგება და ზარალი, როგორც მოითხოვება, ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად (იხ. 105-109-ე პუნქტები);
 - (ე) წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება (იხ. 112-ე პუნქტი);
 - (ვ) პროგრამის ვალდებულების შეკვეცის ან დაფარვის შედეგები (იხ. 129-ე და 130-ე პუნქტები); და
 - (ზ) 69-ე (ბ) ქვეპუნქტით განსაზღვრული შეზღუდვების გავლენა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც იგი აღიარებულია წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, 108-ე პუნქტის შესაბამისად.
75. სხვა სტანდარტებით ერთეულს მოეთხოვება დაქირავებულთა სარგებლის ზოგიერთი ტიპის დანახარჯის ჩართვა აქტივების, მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, ან ძირითადი საშუალებების თვითღირებულებაში (იხ. სსბასს 12 და სსბასს 17). შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის დანახარჯები, რომელიც ჩართულია ზემოაღნიშნული აქტივების თვითღირებულებაში, მოიცავს 74-ე პუნქტში ჩამოთვლილი კომპონენტების შესაბამის პროპორციებს.

**აღიარება და შეფასება: ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის
ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულება და მიმდინარე
მომსახურების ღირებულება**

76. ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის საბოლოო დანახარჯზე ზეგავლენას ახდენს მრავალი ცვლადი, მაგალითად: საბოლოო ხელფასები, მომუშავეთა დენადობა და სიკვდილიანობა, სამედიცინო მომსახურების ღირებულების ტენდენციები, ხოლო დაფინანსებული პროგრამის შემთხვევაში - პროგრამის აქტივებიდან მიღებული საინვესტიციო შემოსავლები. პროგრამის საბოლოო დანახარჯი გაურკვეველია და ეს გაურკვეველობა, სავარაუდოდ, დიდი ხნის განმავლობაში გრძელდება. იმისათვის, რომ ერთეულმა შეაფასოს შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულება და მიმდინარე მომსახურების ღირებულება, აუცილებელია:

- (ა) აქტუარული შეფასების მეთოდის გამოყენება (იხ.77-79-ე პუნქტები);
- (ბ) სარგებლის თანხების გადანაწილება მომსახურების პერიოდებზე (იხ.80-84-ე პუნქტები); და
- (გ) აქტუარული დაშვებების განსაზღვრა (იხ.85-104-ე პუნქტები).

აქტუარული შეფასების მეთოდი

77. ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულებებისა და მიმდინარე მომსახურების დისკონტირებული ღირებულების (საჭიროების შემთხვევაში კი - წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების) განსაზღვრის მიზნით, ერთეულმა უნდა გამოიყენოს პროგნოზირებული პირობითი ერთეულის მეთოდი.

78. პროგნოზირებული პირობითი ერთეულის მეთოდის (რასაც ხანდახან შრომითი სტაჟის პროპორციულად დარიცხული პენსიის მეთოდს ან პენსიების/შრომითი სტაჟის მეთოდს უწოდებენ) თანახმად, მომსახურების თითოეული პერიოდი განიხილება, როგორც გადასახდელი პენსიის (სარგებლის) დამატებითი ერთეულის წარმოქმნის საფუძველი (იხ.80-84-ე პუნქტები) და თითოეული პირობითი ერთეული განცალკევებულად შეფასდება, საბოლოო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით (იხ. 85-104-ე პუნქტები).

79. ერთეული ახდენს შრომითი საქმიანობის შემდგომი მთლიანი სარგებლის დისკონტირებას იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ვალდებულების ნაწილი უნდა დაიფაროს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვის განმავლობაში.

სარგებლის განაწილება მომსახურების პერიოდებზე

80. ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულების, შესაბამისი მიმდინარე მომსახურების ღირებულებისა და, სადაც მიზანშეწონილია, წარსულში გაწეული მომსახურების დისკონტირებული ღირებულების განსაზღვრისას, ერთეულმა პროგრამის ფორმულის მიხედვით სარგებელი უნდა გაანაწილოს მომსახურების პერიოდებზე. თუმცა, თუ დაქირავებულის მიერ ბოლო წლებში გაწეული მომსახურება არსებითად უფრო მაღალ სარგებელს წარმოშობს, ვიდრე ადრეულ წლებში, ერთეულმა სარგებელი უნდა გაანაწილოს წრფივი მეთოდით:
- (ა) იმ თარიღიდან, როდესაც დაქირავებულის მიერ გაწეულმა მომსახურებამ პირველად წარმოშვა პროგრამით გათვალისწინებული სარგებელი (მიუხედავად იმისა, სარგებელი დამოკიდებულია თუ არა დაქირავებულის შემდგომ მომსახურებაზე);
 - (ბ) იმ თარიღამდე, როდესაც დაქირავებულის მიერ შემდგომში გაწეული მომსახურება, ხელფასის დამატებითი ზრდის შემთხვევის გარდა, სხვა შემთხვევაში, პროგრამის მიხედვით არ წარმოშობს მომავალში არსებით სარგებელს.
81. პროგნოზირებული პირობითი ერთეულის მეთოდი ერთეულისგან მოითხოვს, რომ სარგებელი გაანაწილოს მიმდინარე პერიოდზე (მიმდინარე მომსახურების ღირებულების შეფასების მიზნით) და მიმდინარე და წინა პერიოდებზე (ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულების შესაფასებლად). ერთეული სარგებელს მიაკუთვნებს იმ პერიოდებს, როდესაც წარმოიშობა შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის ვალდებულება. აღნიშნული ვალდებულება წარმოიშობა მაშინ, როდესაც დაქირავებული გასწევს მომსახურებას, შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის მიღების (რომელთა გადახდას ერთეული მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში გეგმავს) სანაცვლოდ. აქტუარული მეთოდები ერთეულს საშუალებას აძლევს, საკმარისი საიმედოობით შეაფასოს ვალდებულება და დაასაბუთოს ვალდებულების აღიარება.
82. ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამის მიხედვით, დაქირავებულის მომსახურება წარმოშობს ვალდებულებას მაშინაც კი, თუ ეს სარგებელი დამოკიდებულია დაქირავებულის მომავალ დასაქმებაზე (სხვა სიტყვებით, არაგარანტირებული სარგებლის (პენსიის) შემთხვევაშიც). დაქირავებულის მიერ გარანტირებული საპენსიო დახმარების მიღების უფლებამდე გაწეული მომსახურება წარმოშობს კონსტრუქციულ მოვალეობას, რადგან ყოველი მომდევნო საანგარიშგებო თარიღისთვის მცირდება მომავალი მომსახურების ოდენობა, რომელიც დაქირავებულმა მომავალში უნდა გასწიოს სარგებლის უფლების მისაღებად. ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების შეფასებისას

ერთეული ითვალისწინებს იმის ალბათობას, რომ ზოგიერთი დაქირავებული ვერ დააკმაყოფილებს გარანტირებული სარგებლის (პენსიის) მისაღებად საჭირო მოთხოვნებს. ანალოგიურად, მართალია, შრომითი საქმიანობის შემდგომი ზოგიერთი ტიპის სარგებელი (მაგალითად, დაქირავებულის შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სამედიცინო დახმარება) მხოლოდ გარკვეული მოვლენების დადგომისას გაიცემა, როდესაც დაქირავებული აღარ მუშაობს ერთეულში, მაგრამ ვალდებულება მაშინ წარმოიშობა, როდესაც დაქირავებული ეწევა მომსახურებას, რაც წარმოშობს სარგებლის მიღების უფლებას გარკვეული მოვლენების დადგომისას. გარკვეული მოვლენის დადგომის ალბათობა გავლენას ახდენს ვალდებულების შეფასებაზე, მაგრამ გავლენას არ ახდენს ამ ვალდებულების არსებობაზე.

83. ვალდებულება იზრდება იმ თარიღამდე, რომლიდანაც დაქირავებულის შემდგომი მომსახურება აღარ იწვევს სარგებლის არსებითი ოდენობით ზრდას. ამიტომ სარგებელი ნაწილდება იმ სააღრიცხვო პერიოდებზე, რომლებიც მთავრდება ამ თარიღამდე ან ამ თარიღისათვის. სარგებელი სააღრიცხვო პერიოდზე განაწილდება, პროგრამით დადგენილი ფორმულის მიხედვით. თუმცა, თუ დაქირავებულის მიერ ბოლო წლებში გაწეული მომსახურება ითვალისწინებს არსებითად მეტ სარგებელს წინა წლებთან შედარებით, ერთეული სარგებელს ანაწილებს წრფივი მეთოდით იმ თარიღამდე, როდესაც დაქირავებულის მიერ შემდგომში გაწეული მომსახურება აღარ იწვევს სარგებლის არსებითი ოდენობით ზრდას. ამის მიზეზია ის გარემოება, რომ დაქირავებულის მიერ შრომითი საქმიანობის მთელი პერიოდის განმავლობაში გაწეული მომსახურება საბოლოოდ განაპირობებს ყველაზე მეტი ოდენობის სარგებელს.
84. როდესაც სარგებელი მომსახურების ყოველი წლის საბოლოო ხელფასის მიმართ დადგენილ მუდმივ ხვედრით (პროცენტულ) წილს წარმოადგენს, მომავალი ხელფასის ზრდა გავლენას ახდენს იმ თანხის სიდიდეზე, რომელიც საჭიროა საანგარიშგებო თარიღამდე გაწეული მომსახურებით წარმოქმნილი ვალდებულების დასაფარად, მაგრამ არ წარმოშობს დამატებით ვალდებულებას. ამგვარად:
 - (ა) მე-80 (ბ) ქვეპუნქტის მიზნებისათვის ხელფასის ზრდა არ წარმოშობს დამატებით სარგებელს, თუნდაც სარგებლის რაოდენობა დამოკიდებული იყოს საბოლოო ხელფასზე; და
 - (ბ) თითოეულ პერიოდზე მისაკუთვნებელი სარგებლის რაოდენობა იქნება იმ საბოლოო ხელფასის მიმართ მუდმივი თანაფარდობა (ხვედრითი წილი), რომელზეც დამოკიდებულია აღნიშნული სარგებელი.

აქტუარული დაშვებები

85. აქტუარული დაშვებები უნდა იყოს მიუკერძოებელი და ურთიერთთავსებადი.

86. აქტუარული დაშვებები წარმოადგენს ერთეულის მიერ გამოთვლილ იმ ცვლადების საუკეთესო შეფასებებს, რომლებიც განსაზღვრავს შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის საბოლოო ღირებულებას. აქტუარული დაშვებები მოიცავს:
- (ა) დემოგრაფიულ დაშვებებს, სარგებლის მიმდები არსებული და ყოფილი დაქირავებულების (და მათ კმაყოფაზე მყოფი პირების) მომავალი მახასიათებლების შესახებ. დემოგრაფიული დაშვებები ეხება შემდეგ საკითხებს:
 - (i) სიკვდილიანობას შრომითი საქმიანობისა და მის შემდგომ პერიოდში;
 - (ii) სამუშაო ძალის დენადობის, შრომისუუნარობისა და ნადრევად პენსიაზე გასვლის მაჩვენებლებს;
 - (iii) პროგრამის მონაწილეთა და მათ კმაყოფაზე მყოფ სარგებლის მიმღებ პირთა თანაფარდობას;
 - (ბ) ფინანსურ დაშვებებს, რომლებიც მოიცავს შემდეგ საკითხებს:
 - (i) დისკონტირების განაკვეთს (იხ. პუნქტები 91-95-ე);
 - (ii) მომავალი ხელფასებისა და სარგებლის დონეს (იხ. პუნქტები 96-100);
 - (iii) სამედიცინო მომსახურების შემთხვევაში - მომავალ სამედიცინო დანახარჯებს, მათ შორის, როდესაც არსებითია, სარგებლის მოთხოვნების ადმინისტრირებისა და სარგებლის ანაზღაურების დანახარჯებსაც (იხ. პუნქტები 101-104-ე);
 - (iv) პროგრამის აქტივების მოსალოდნელი უკუგების ნორმას (იხ. პუნქტი 125-127-ე).
87. აქტუარული დაშვებები მიუკერძოებელია, თუ ისინი წინდახედულია და არ არის ზედმეტად კონსერვატიული.
88. აქტუარული დაშვებები ურთიერთთავსებადია, თუ ისინი ითვალისწინებს ეკონომიკურ ერთიერთდამოკიდებულებას ისეთ ფაქტორებს შორის, როგორიცაა: ინფლაცია, ხელფასების ზრდის ტემპები, უკუგება პროგრამის აქტივებზე და დისკონტირების განაკვეთები. მაგალითად, ყველა დაშვება, რომელიც დამოკიდებულია ინფლაციის გარკვეულ დონეზე ნებისმიერ მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში (მაგალითად, დაშვებები საპროცენტო განაკვეთების შესახებ, ასევე ხელფასისა და სარგებლის ზრდის შესახებ), გულისხმობს, რომ ინფლაცია იმავე დონეზე იქნება ამ პერიოდშიც.
89. ერთეული განსაზღვრავს დისკონტირების განაკვეთისა და სხვა ფინანსურ დაშვებებს ნომინალური (დადგენილი) გამოსახულებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც რეალურ გამოსახულებაში (ანუ ინფლაციით

კორექტირებული) წარმოდგენილი შეფასებები უფრო საიმედოა, მაგალითად, ჰიპერინფლაციის დროს (იხ. სსპასს 10 - *ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში*), ან, როდესაც სარგებელი ინდექსირებულია და არსებობს ინდექსირებული ობლიგაციების აქტიური ბაზარი იმავე ვალუტაში და იმავე პირობებით.

90. ფინანსური დაშვებები უნდა ემყარებოდეს საანგარიშგებო თარიღისთვის განსაზღვრულ საბაზრო პროგნოზებს იმ პერიოდის შესახებ, როდესაც ვალდებულებები უნდა დაიფაროს.

აქტუარული დაშვებები: დისკონტირების განაკვეთი

91. შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის ვალდებულების (როგორც დაფინანსებულის, ასევე დაუფინანსებლის) დისკონტირების განაკვეთი უნდა ასახავდეს ფულის დროით ღირებულებას. ფულის დროითი ღირებულების ასახვის მიზნით შერჩეული ფინანსური ინსტრუმენტის ვალუტა და ვადა უნდა შეესაბამებოდეს შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის ვალდებულებების ვალუტას და შეფასებულ ვადას.
92. დისკონტირების განაკვეთი არის ერთ-ერთი აქტუარული დაშვება, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა აქვს. დისკონტირების განაკვეთი ასახავს ფულის დროით ღირებულებას და არა აქტუარულ ან საინვესტიციო რისკს. ამასთან, დისკონტირების განაკვეთი არ ასახავს არც ერთეულისთვის დამახასიათებელ სპეციფიკურ საკრედიტო რისკს, რომელსაც ექვემდებარებიან ამ ერთეულის კრედიტორები და არც იმის რისკს, რომ მომავალი გამოცდილება შესაძლოა განსხვავდებოდეს აქტუარული დაშვებებისაგან.
93. დისკონტირების განაკვეთი ასახავს სარგებლის გაცემის მიახლოებით გრაფიკს (შეფასებას), რისი დადგენაც პრაქტიკაში ხშირად შესაძლებელია მხოლოდ საშუალო შეწონილი დისკონტირების განაკვეთის გამოყენებით. ეს უკანასკნელი ასახავს სარგებლის გაცემის მიახლოებით გრაფიკს და გასაცემი სარგებლის სიდიდესა და ვალუტას, რომელშიც ეს სარგებელი გაიცემა.
94. იმის დადგენა, ფულის დროითი ღირებულების ამსახველი, ვალდებულების დისკონტირების განაკვეთი არის თუ არა ყველაზე საუკეთესო მიახლოებული სიდიდე, შესაძლებელია საანგარიშგებო თარიღისთვის არსებული სახელმწიფო ობლიგაციების, მაღალი ხარისხის კორპორაციული ობლიგაციების, ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტების საბაზრო შემოსავლიანობის დონის საფუძველზე. ზოგიერთ იურისდიქციაში საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებული სახელმწიფო ობლიგაციების საბაზრო შემოსავლიანობის დონე წარმოადგენს ფულის დროითი ღირებულების ამსახველ საუკეთესო მიახლოებულ სიდიდეს. თუმცა, ზოგიერთ იურისდიქციაში ასე არ არის, მაგალითად, ისეთ

იურისდიქციაში, სადაც არ არსებობს სახელმწიფო ობლიგაციების აქტიური ბაზარი, ან, სადაც საანგარიშგებო თარიღისთვის არსებული სახელმწიფო ობლიგაციების საბაზრო შემოსავლიანობის დონე არ ასახავს ფულის დროით ღირებულებას. ასეთ შემთხვევაში, ანგარიშვალდებული ერთეული დისკონტირების განაკვეთს სხვა მეთოდით ადგენს, მაგალითად, მაღალი ხარისხის კორპორაციული ობლიგაციების საბაზრო შემოსავლიანობის დონის გათვალისწინებით. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება არ არსებობდეს საკმარისად ხანგრძლივი დაფარვის ვადიანი სახელმწიფო ობლიგაციების, ან მაღალი ხარისხის კორპორაციული ობლიგაციების აქტიური ბაზარი, რომელიც შეესაბამება ყველანაირი სარგებლის გადახდის წინასწარშეფასებულ ვადას. ასეთ შემთხვევაში, ანგარიშვალდებული ერთეული იყენებს შესაბამისი ვადის მიმდინარე საბაზრო განაკვეთს, შედარებით უფრო მოკლევადიანი სარგებლის დისკონტირებისთვის, ხოლო უფრო გრძელვადიანი სარგებლის დისკონტირების განაკვეთს ანგარიშობს მიმდინარე საბაზრო განაკვეთების ექსტრაპოლაციით, შემოსავლიანობის მრუდის მიხედვით. ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულებების მთლიან დისკონტირებულ ღირებულებაზე, სავარაუდოდ, არსებით გავლენას არ მოახდენს დისკონტირების განაკვეთი, რომელიც გამოიყენება სარგებლის იმ ნაწილის მიმართ, რომელიც უნდა გაიცეს ხელმისაწვდომი ფინანსური ინსტრუმენტის, როგორცაა, კორპორაციული და სახელმწიფო ობლიგაციები, საბოლოო დაფარვის ვადის შემდგომ პერიოდში.

95. საპროცენტო დანახარჯი გაიანგარიშება საალრიცხო პერიოდის დასაწყისისთვის განსაზღვრული დისკონტირების განაკვეთის გამრავლებით, ამ პერიოდის ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების დისკონტირებულ ღირებულებაზე, აღნიშნულ ვალდებულებებში მომხდარი ნებისმიერი არსებითი ცვლილების გათვალისწინებით. ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება განსხვავებული იქნება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული ვალდებულებისაგან, რადგან: (ა) ვალდებულების აღიარება ხდება პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულების გამოკლების შემდეგ, ხოლო ზოგიერთი ტიპის აქტუარული მოგება და ზარალი, ასევე წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება დაუყოვნებლივ არ აღიარდება (საილუსტრაციო მაგალითებში, სმ 1- სმ 6 პუნქტებში, სხვა დანარჩენთან ერთად, განხილულია საპროცენტო დანახარჯის გამოანგარიშების მაგალითი).

Actuarial Assumptions—Salaries, Benefits and Medical Costs

აქტუარული დაშვებები - ხელფასები, სარგებელი და სამედიცინო მომსახურების დანახარჯები

96. შრომითი საქმიანობის შემდგომი ვალდებულებების შეფასებისას გამოყენებულ უნდა იქნეს ისეთი საფუძველი, რომელიც ასახავს:
- (ა) ხელფასების სამომავლო ზრდის წინასწარ შეფასებას;
 - (ბ) სარგებელს, რომელიც გათვალისწინებულია პროგრამის პირობებით (ან, რომლებიც გათვალისწინებული არ არის პროგრამის პირობებით და წარმოადგენს კონსტრუქციულ მოვალეობას) საანგარიშგებო თარიღისთვის; და
 - (გ) სახელმწიფო სარგებლის (პენსიების) მომავალი ცვლილებების წინასწარ შეფასებას, რომლებიც გავლენას ახდენს ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამით გათვალისწინებულ სარგებელზე მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:
 - (i) აღნიშნული ცვლილებები ძალაში შევიდა საანგარიშგებო თარიღამდე; ან
 - (ii) წარსული გამოცდილება ან სხვა საიმედო მტკიცებულება მიუთითებს, რომ აღნიშნული სახელმწიფო სარგებელი (პენსიები) შეიცვლება რომელიმე პროგნოზირებადი წესით, მაგალითად, ფასების საერთო დონეების მომავალი ცვლილებების შესაბამისად.
97. ხელფასების სამომავლო ზრდის შეფასებისას მხედველობაში მიიღება ინფლაცია, მომუშავეს თანამდებობა, დაწინაურება და სხვა შესაბამისი ფაქტორები, როგორიცაა, მაგალითად, შრომის ბაზარზე არსებული მოთხოვნა და მიწოდება.
98. თუ პროგრამით გათვალისწინებული ოფიციალური პირობების (ან პროგრამის პირობებით გაუთვალისწინებელი კონსტრუქციული მოვალეობის) მიხედვით, ერთეულს მოეთხოვება სარგებლის სიდიდის შეცვლა მომავალ პერიოდებში, აღნიშნული ცვლილებები აისახება ვალდებულების შეფასებაში. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც:
- (ა) ერთეულს წინა წლებში აქვს სარგებლის გაზრდის პრაქტიკა, მაგალითად, ინფლაციის გავლენის შესამსუბუქებლად და არაფერი მიგვანიშნებს იმაზე, რომ ეს პრაქტიკა მომავალში შეიცვლება; ან
 - (ბ) ფინანსურ ანგარიშგებაში უკვე აღიარდა აქტუარული მოგება და პროგრამით გათვალისწინებული ოფიციალური პირობების (ან პროგრამის პირობებით გაუთვალისწინებელი კონსტრუქციული მოვალეობის), ან კანონმდებლობის მიხედვით, ერთეული ვალდებულია პროგრამის ნამეტი სახსრები გამოიყენოს პროგრამის მონაწილეთა საკეთილდღეოდ (იხ. პუნქტი 144 (გ)).

99. აქტუარული დაშვებები არ ასახავს სარგებლის ისეთ ცვლილებებს, რომლებიც გათვალისწინებული არ არის პროგრამის ოფიციალური პირობებით (კონსტრუქციული მოვალეობით) საანგარიშგებო თარიღისთვის. ასეთი ცვლილებები გამოვლინდება:
 - (ა) წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებაში იმ ოდენობით, რითაც იგი ცვლილებამდე გაწეული მომსახურების შესაბამისი სარგებლის სიდიდეს ცვლის; და
 - (ბ) ცვლილებების შემდგომი პერიოდების მიმდინარე მომსახურების ღირებულებაში იმ ოდენობით, რითიც იგი ცვლილების შემდეგ გაწეული მომსახურების შესაბამისი სარგებლის სიდიდეს ცვლის.
100. ზოგიერთი ტიპის შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი დაკავშირებულია ისეთ ცვლადებთან, როგორიცაა: სოციალური საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების სარგებლის, ან სახელმწიფო სამედიცინო მომსახურების დონე. წარსულ გამოცდილებასა და სხვა სარწმუნო მტკიცებულებებზე დაფუძნებული ამგვარი სარგებლის შეფასება ასახავს ცვლადების მოსალოდნელ ცვლილებებს.
101. სამედიცინო დანახარჯებთან დაკავშირებული დაშვებები უნდა ითვალისწინებდეს სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების წინასწარშეფასებულ, მომავალ მოსალოდნელ ცვლილებებს, რომლებიც გამოწვეულია ინფლაციითა და სამედიცინო მომსახურების დანახარჯებში მომხდარი განსაკუთრებული ცვლილებებით.
102. შრომითი საქმიანობის შემდგომი სამედიცინო მომსახურების სარგებლის შეფასება საჭიროებს დაშვებებს, სამედიცინო მომსახურებისათვის მიმართვების დონისა და სიხშირის და მათ დასაკმაყოფილებლად საჭირო დანახარჯების შესახებ. მომავალი სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების განსაზღვრისას ერთეული ეყრდნობა წარსულის მონაცემებს საკუთარი გამოცდილებიდან და, საჭიროების შემთხვევაში, სხვა ერთეულებიდან, სადაზღვევო კომპანიებიდან, სამედიცინო მომსახურების მომწოდებლებიდან ან სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ სტატისტიკურ მონაცემებსაც. მომავალი სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების წინასწარი შეფასებისას მხედველობაში მიიღება ასევე ტექნიკური პროგრესი, ცვლილებები სამედიცინო მომსახურებით სარგებლობაში ან სამედიცინო მომსახურების მოდელის შეცვლა და პროგრამის მონაწილეთა ჯანმრთელობის მდგომარეობის შეცვლა.
103. სამედიცინო მომსახურებისათვის მიმართვების დონე ან სიხშირე მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული დაქირავებულთა (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 მონაცემებისაგან

განსხვავებით. ისინი კორექტირდება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც არსებობს საიმედო მტკიცებულება იმისა, რომ წარსულის ტენდენციები აღარ გაგრძელდება.

104. შრომითი საქმიანობის შემდგომი სამედიცინო მომსახურების ზოგიერთი პროგრამა დაქირავებულებისაგან მოითხოვს შენატანებს პროგრამით მოცული სამედიცინო დანახარჯებისათვის. მომავალი სამედიცინო დანახარჯების წინასწარი შეფასებისას მხედველობაში მიიღება პროგრამის პირობებით (ან პროგრამის პირობებით გაუთვალისწინებელი კონსტრუქციული მოვალეობით) გათვალისწინებული ნებისმიერი ამგვარი შენატანების არსებობა საანგარიშგებო თარიღისთვის. დაქირავებულთა შენატანების ცვლილებები გამოწვეულია წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებით ან, სადაც ეს შესაფერისია, შემცირებებით. სამედიცინო მომსახურების მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად საჭირო დანახარჯები შეიძლება შემცირდეს სახელმწიფოს ან სამედიცინო მომსახურების მომწოდებლების მიერ გაწეული დახმარებებით (იხ. პუნქტები 96 „გ“ და 100).

აქტუარული მოგება და ზარალი

105. 65-ე პუნქტის მიხედვით ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების შესაფასებლად ერთეულმა, 70-ე პუნქტის გათვალისწინებით, აქტუარული მოგებისა და ზარალის ნაწილი (როგორც განსაზღვრულია 106-ე პუნქტში), უნდა აღიაროს შემოსავლად ან ხარჯად იმ შემთხვევაში, თუ წინა საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის არსებული, აუდიარებული კუმულაციური წმინდა აქტუარული მოგება და ზარალი აღემატება შემდეგი სიდიდეებიდან უდიდესს:

- (ა) ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების (პროგრამის აქტივების გამოკლებამდე) დისკონტირებული ღირებულების 10% ზემოხსენებული თარიღისათვის; და
- (ბ) პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულების 10% ზემოხსენებული თარიღისათვის.

აღნიშნული ზღვრები ცალ-ცალკე გამოითვლება და ცალ-ცალკე გამოიყენება თითოეული ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამისათვის.

106. აქტუარული მოგებისა და ზარალის ის ნაწილი, რომელიც უნდა აღიარდეს თითოეული ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამისათვის, წარმოადგენს 105-ე პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრულ ნამეტს, გაყოფილს პროგრამის მონაწილე დაქირავებულთა საშუალო დარჩენილ სამუშაო წლებზე. თუმცა, ერთეულს შეუძლია ნებისმიერი სისტემატური მეთოდის გამოყენება, რომლის შედეგად უფრო სწრაფად მოხდება აქტუარული მოგების ან ზარალის აღიარება, იმ პირობით, რომ ერთსა და იმავე საფუძველს უცვლელად გამოიყენებს წლების მანძილზე როგორც მოგების, ასევე ზარალის მიმართ. ერთეულს ამგვარი სისტემატური მეთოდების გამოყენება, მოგებისა და ზარალის მიმართ, შეუძლია

მაშინაც, თუნდაც ისინი თავსდებოდეს 105-ე პუნქტით დადგენილი ზღვრების ფარგლებში.

107. თუ ერთეული ირჩევს აქტუარული მოგებისა და ზარალის აღიარების პოლიტიკას იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც ისინი წარმოიშვა, როგორც 106-ე პუნქტით არის ნებადართული, მას შეუძლია აქტუარული მოგებისა და ზარალის აღიარება ცალკე მუხლის სახით, პირდაპირ წმინდა აქტივებში/ კაპიტალში 108-ე და 109-ე პუნქტების შესაბამისად, იმ პირობით, თუ ასე მოიქცევა:

(ა) ყველა თავისი ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის მიმართ; და

(ბ) ყველა აქტუარული მოგებისა და ზარალის მიმართ.

108. 107-ე პუნქტის შესაბამისად, პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებული აქტუარული მოგება და ზარალი ერთეულმა უნდა წარადგინოს წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში სსბასს 1-ის 118-ე (ბ) პუნქტის თანახმად.

109. ერთეულმა, რომელიც აქტუარულ მოგებასა და ზარალს 107-ე პუნქტის შესაბამისად აღიარებს, წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში უნდა აღიაროს ასევე 69-ე (ბ) პუნქტის შესაბამისი ზღვრული სიდიდის შედეგად წარმოშობილი ნებისმიერი კორექტირების თანხა, ნამეტისა და დეფიციტისგან განცალკევებით, ისე როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს 1-ის 118-ე (ბ) პუნქტში. აქტუარული მოგება და ზარალი და ასევე 69-ე (ბ) პუნქტის შესაბამისი ზღვრული სიდიდის შედეგად წარმოშობილი კორექტირების თანხები, რომლებიც წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაშია აღიარებული, დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს აკუმულირებულ ნამეტში ან დეფიციტში. მათი აღიარება არ შეიძლება მომდევნო პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში.

110. აქტუარული მოგება ან ზარალი შეიძლება გამოიწვიოს ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულების ან მასთან დაკავშირებული, პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულების ზრდამ ან შემცირებამ. აქტუარულ მოგებას ან ზარალს იწვევს, მაგალითად:

(ა) სამუშაო ძალის დენადობის დონის მოულოდნელად მაღალი ზრდა ან შემცირება, პენსიაში ნაადრევად გასვლა ან სიკვდილიანობა, ან ხელფასის, სარგებლის (თუ პროგრამის ოფიციალური პირობები ან კონსტრუქციული მოვალეობა ითვალისწინებს სარგებლის ზრდას ინფლაციის შესაბამისად), ან სამედიცინო მომსახურების ღირებულების ზრდა;

(ბ) სამომავლო სამუშაო ძალის დენადობის, პენსიაში ნაადრევად გასვლის ან სიკვდილიანობის, ან ხელფასის, სარგებლის (თუ პროგრამის ოფიციალური პირობები ან კონსტრუქციული

მოვალეობა ითვალისწინებს სარგებლის ზრდას ინფლაციის შესაბამისად), ან სამედიცინო მომსახურების ღირებულების წინასწარ შეფასებებში მომხდარი ცვლილებების შედეგი;

- (გ) დისკონტირების განაკვეთის ცვლილებების შედეგი; და
- (დ) პროგრამის აქტივების ფაქტობრივ და მოსალოდნელ უკუგებას შორის განსხვავება (იხ. პუნქტები 125-127-ე).

111. გრძელვადიან პერსპექტივაში, აქტუარულმა მოგებამ და ზარალმა შეიძლება ერთმანეთი გადაფაროს. ამიტომ შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის ვალდებულებების შეფასების საუკეთესო მეთოდად მიიჩნევა საუკეთესო შეფასებიდან გადახრის დიაპაზონი (ანუ „კორიდორი“). ერთეულს უფლება აქვს, თუმცა არ მოეთხოვება, აღიაროს ამ დიაპაზონში მოხვედრილი აქტუარული მოგება და ზარალი. წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, ერთეულს, როგორც მინიმუმში,, მოეთხოვება ამ დიაპაზონიდან პლუს-მინუს 10%-იან ზღვრებს გარეთ არსებული აქტუარული მოგებისა და ზარალის გარკვეული ნაწილის აღიარება. საილუსტრაციო მაგალითებში (პუნქტები სმ 1-სმ 6), სხვასთან ერთად, ნაჩვენებია აქტუარული მოგებისა და ზარალის გამოთვლის წესი. გარდა ამისა, სტანდარტით ნებადართულია უფრო სწრაფი აღიარებისთვის განკუთვნილი სისტემატური მეთოდების გამოყენება, თუ ისინი აკმაყოფილებს 106-ე პუნქტის პირობებს. ზემოაღნიშნულ ნებადართულ მეთოდებს განეკუთვნება, მაგალითად, როგორც დიაპაზონის გარეთ, ასევე მის შიგნით მოხვედრილი ყველა აქტუარული მოგების ან ზარალის დაუყოვნებლივ აღიარება.

წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება

112. 65-ე პუნქტის მიხედვით, ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების შეფასებისას, ერთეულმა, 70-ე პუნქტის გათვალისწინებით, წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება ხარჯად უნდა აღიაროს წრფივი მეთოდით, საშუალო პერიოდის განმავლობაში, რომლის შემდეგაც სარგებლის (პენსიის) გადახდა გარანტირებული ხდება. ვინაიდან სარგებლის (პენსიის) გადახდა უკვე გარანტირებულია ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის შემოღების ან ცვლილებების შეტანისთანავე, ერთეულმა დაუყოვნებლივ უნდა აღიაროს წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება.

113. წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება წარმოიშობა მაშინ, როდესაც ერთეული იწყებს ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამას, რომელიც სარგებელს აკუთვნებს წარსულში გაწეულ მომსახურებას, ან ცვლის წარსულში გაწეული მომსახურებისათვის გადასახდელ სარგებელს, რომელსაც ითვალისწინებს არსებული ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამა. ასეთი ცვლილებები ეხება დაქირავებულის მიერ იმ სააღრიცხვო პერიოდის განმავლობაში გაწეულ მომსახურებას, რომლის შემდეგაც პენსიის გადახდა გარანტირებულია.

ამრიგად, წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების აღიარება ხდება აღნიშნული სააღრიცხვო პერიოდის განმავლობაში, მიუხედავად იმისა, რომ იგი დაკავშირებულია დაქირავებულის მიერ წინა პერიოდებში გაწეულ მომსახურებასთან. წინა წლებში გაწეული მომსახურების ღირებულებას ერთეული აფასებს როგორც ვალდებულების ცვლილებას მათი კორექტირების შედეგად (იხ. 77-ე პუნქტი). წარსულში გაწეული მომსახურების უარყოფითი ღირებულება მაშინ წარმოიშობა, როდესაც ერთეული იმგვარად ცვლის წარსულში გაწეულ მომსახურებაზე მისაკუთვნებელ სარგებელს, რომ ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის სარგებლის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება მცირდება.

114. წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებაში არ შედის:

- (ა) ხელფასების ფაქტობრივ და წინასწარდაგეგმილ ზრდას შორის განსხვავებით გამოწვეული გავლენა, წინა წლებში გაწეული მომსახურებისათვის სარგებლის გაცემის ვალდებულებაზე (არ არსებობს წარსულში გაწეული მომსახურების დანახარჯი, რადგან აქტუარული დაშვებებით გათვალისწინებულია ხელფასების საპროგნოზო სიდიდე);
- (ბ) პენსიების ზრდის სიდიდის გადიდებული და შემცირებული შეფასებები, როდესაც ერთეულს აქვს პენსიების გაზრდის კონსტრუქციული მოვალეობა (არ არსებობს წარსულში გაწეული მომსახურების დანახარჯი, რადგან აქტუარული დაშვებებით გათვალისწინებულია ამგვარი ზრდა);
- (გ) ფინანსურ ანგარიშგებაში უკვე აღიარებული აქტუარული მოგებით გამოწვეული სარგებლის ზრდის შეფასებები იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული ვალდებულია პროგრამის ოფიციალური პირობებით (ან პროგრამის პირობებით გაუთვალისწინებელი კონსტრუქციული მოვალეობით), ან კანონმდებლობით, რომ პროგრამის აქტივების ნამეტი სახსრები გამოიყენოს პროგრამის მონაწილეთა საკეთილდღეოდ, თუნდაც სარგებლის გაზრდა ოფიციალურად ჯერ არ იყოს დამტკიცებული (ამის შედეგად მიღებული ვალდებულების ზრდა არის აქტუარული ზარალი და არა წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება, იხ. პუნქტი 98-ე (ბ));
- (დ) გარანტირებული სარგებლის ზრდა, ახალი ან გაზრდილი სარგებლის არარსებობის შემთხვევაში, როდესაც დაქირავებულები ასრულებენ გარანტირებული სარგებლის (პენსიის) მიღების მოთხოვნებს (არ არსებობს წარსულში გაწეული მომსახურების დანახარჯი, რადგან ერთეულმა სარგებლის წინასწარ შეფასებული დანახარჯი აღიარა როგორც მიმდინარე მომსახურების ღირებულება მომსახურების გაწევისთანავე); და

(ე) პროგრამაში შეტანილი ისეთი ცვლილებების შედეგი, რომელიც ამცირებს მომავალი მომსახურებისათვის გასაცემ სარგებელს (სარგებლის შეკვეცა).

115. სარგებლის შემოღების ან შეცვლის შემთხვევაში, ერთეული ადგენს ამორტიზაციის დარიცხვის ცხრილს წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებისათვის. შეუძლებელი იქნებოდა დეტალური ჩანაწერების წარმოება, რაც აუცილებელია აღნიშნულ ცხრილში შემდგომში შესატანი ცვლილებების დასადგენად და ცხრილში შესატანად. უფრო მეტიც, სავარაუდოდ, ამ ცვლილებებით გამოწვეული შედეგი არსებითი იქნება, მხოლოდ სარგებლის შეკვეცის ან საბოლოო ანგარიშსწორების შემთხვევაში. შესაბამისად, წარსულში გაწეული მომსახურების სარგებლის ამორტიზაციის დარიცხვის ცხრილში ერთეულს შესწორება შეაქვს, მხოლოდ სარგებლის შეკვეცის ან საბოლოო ანგარიშსწორების შემთხვევაში.
116. როდესაც ერთეული ამცირებს არსებული ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის სარგებელს, ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების შესაბამისი შემცირება აღიარდება როგორც (უარყოფითი) წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება საშუალო პერიოდის განმავლობაში, რომლის შემდეგაც შემცირებული სარგებლის გადახდა გარანტირებულია.
117. როდესაც ერთეული ამცირებს არსებული ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ზოგიერთ სარგებელს და, ამავე დროს, ზრდის მოცემული პროგრამით გათვალისწინებულ სხვა სარგებელს იმავე დაქირავებულთათვის, იგი ამ ცვლილებას ასახავს როგორც ერთ ნეტო ცვლილებას.

აღიარება და შეფასება:—პროგრამის აქტივები

პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება

118. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში 65-ე პუნქტის მიხედვით ასაღიარებელი თანხის განსაზღვრისას, გამოიქვეთება პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება. საბაზრო ფასის არარსებობის შემთხვევაში, პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება განისაზღვრება შეფასების საფუძველზე; მაგალითად, ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების დისკონტირებით და დისკონტირების ისეთი განაკვეთის გამოყენებით, რომელიც ასახავს როგორც პროგრამის აქტივებთან დაკავშირებულ რისკს, ასევე ამ აქტივების დაფარვის ვადას, ან გადაცემის თარიღს (ან აქტივების დაფარვის ვადის არარსებობის შემთხვევაში, მოსალოდნელ პერიოდს, შესაბამისი ვალდებულების დაფარვამდე).

119. პროგრამის აქტივები არ მოიცავს ანგარიშვალდებული ერთეულის მიერ ფონდისათვის გადაუხდელ შენატანებს, ასევე ერთეულის მიერ გამოშვებულ, ფონდის მფლობელობაში მყოფ არაგადაცემად ფინანსურ ინსტრუმენტებს. პროგრამის აქტივები მცირდება ფონდის ნებისმიერი ვალდებულებით, რომელიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებულთა სარგებელთან, მაგალითად, სავაჭრო და სხვა ვალდებულებები (კრედიტორული დავალიანებები) და წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი ვალდებულებები.
120. იმ შემთხვევაში, თუ პროგრამის აქტივები მოიცავს სადაზღვევო პოლისებს, რომლებიც ზუსტად შეესაბამება პროგრამით გათვალისწინებულ ზოგიერთ ან ყველა სარგებლის სიდიდესა და გაცემის დროს, მაშინ აღნიშნული სადაზღვევო პოლისების რეალური ღირებულება ჩაითვლება შესაბამისი ვალდებულებების დისკონტირებულ ღირებულებად, რომლებიც აღწერილია 65-ე პუნქტში (და ექვემდებარება სავალდებულო შემცირებას, თუ სადაზღვევო პოლისებით მისაღები მოთხოვნები სრულად არ არის ანაზღაურებადი).

კომპენსაციები

121. მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც ზუსტად არის გარკვეული, რომ მეორე მხარე აანაზღაურებს ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების დასაფარად საჭირო დანახარჯებს, ნაწილობრივ ან მთლიანად, ერთეულმა კომპენსაციის მიღების უფლება უნდა აღიაროს დამოუკიდებელი აქტივის სახით. ერთეულმა ეს აქტივი უნდა შეაფასოს რეალური ღირებულებით. ყველა სხვა შემთხვევაში, ერთეულმა აღნიშნული აქტივი უნდა ასახოს პროგრამის აქტივების მსგავსად. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამასთან დაკავშირებული ხარჯი შეიძლება წარმოდგენილი იყოს, კომპენსაციისათვის აღიარებული წმინდა (ნეტო) თანხის სახით.
122. ზოგჯერ ერთეულს შეუძლია დაუკავშირდეს სხვა მხარეს, როგორიცაა მზღვეველი, რომელიც ნაწილობრივ ან მთლიანად გადაიხდის ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების დასაფარად საჭირო დანახარჯებს. მე-10 პუნქტში განსაზღვრული მაკვალიფიცირებელი სადაზღვევო პოლისები წარმოადგენს პროგრამის აქტივებს. ერთეული მაკვალიფიცირებელ სადაზღვევო პოლისებს აღრიცხავს პროგრამის სხვა აქტივების მსგავსად და მათ მიმართ 121-ე პუნქტი არ გამოიყენება (იხ. 50-53-ე და 120-ე პუნქტები).
123. როცა სადაზღვევო პოლისი არ არის მაკვალიფიცირებელი სადაზღვევო პოლისი, იგი არ წარმოადგენს პროგრამის აქტივს. 121-ე პუნქტი ეხება ასეთ შემთხვევებს: ერთეული სადაზღვევო პოლისით განსაზღვრულ თავის კომპენსაციის უფლებას აღიარებს როგორც დამოუკიდებელ აქტივს და არა როგორც 65-ე პუნქტის შესაბამისად აღიარებული

ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების განსაზღვრისას გამოსაქვით სიდიდეს. ყველა სხვა შემთხვევაში, ერთეული აღნიშნულ აქტივს ასახავს პროგრამის აქტივის მსგავსად. კერძოდ, 65-ე პუნქტის შესაბამისად აღიარებული ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულება იზრდება (მცირდება) იმ ოდენობით, რომ ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულებასა და შესაბამისი კომპენსაციის უფლებასთან დაკავშირებული წმინდა აკუმულირებული აქტუარული მოგება (ზარალი) აუღიარებელი დარჩეს, 105-ე და 106-ე პუნქტების შესაბამისად. 114-ე პუნქტის (ვ) (iv) ქვეპუნქტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მოკლედ აღწეროს კავშირი კომპენსაციის უფლებასა და შესაბამის ვალდებულებას შორის.

124. თუკი კომპენსაციის უფლება წარმოიშობა სადაზღვევო პოლისით, ან იურიდიული ძალის მქონე შეთანხმებით, რომელიც ზუსტად შეესაბამება ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის მიხედვით გადასახდელი სარგებლის მთლიან თანხას ან მის ნაწილს და მათი გადახდის ვადებს, მაშინ მიიჩნევა, რომ კომპენსაციის უფლების რეალური ღირებულება არის დაკავშირებული ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება, რომელიც აღწერილია 65-ე პუნქტში (და ექვემდებარება სავალდებულო შემცირებას, თუ კომპენსაცია სრულად არ არის ანაზღაურებადი).

უკუგება პროგრამის აქტივებზე

125. პროგრამის აქტივებზე მოსალოდნელი უკუგება წარმოადგენს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებული ხარჯის ერთ-ერთ კომპონენტს. პროგრამის აქტივებზე მოსალოდნელ უკუგებასა და ფაქტობრივ უკუგებას შორის განსხვავება არის აქტუარული მოგება ან ზარალი; იგი, სხვა აქტუარულ ზარალსა და მოგებასთან ერთად, ჩაირთვება ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულებაში მისი ნეტო სიდიდის განსაზღვრისას, რომელიც შეუდარდება 105-ე პუნქტით განსაზღვრულ 10%-იანი „კორიდორის“ ზღვრებს.
126. პროგრამის აქტივებზე მოსალოდნელი უკუგება ემყარება პერიოდის დასაწყისისთვის განსაზღვრულ საბაზრო პროგნოზს, შესაბამისი ვალდებულების არსებობის მთელი პერიოდის განმავლობაში მისგან მისაღები უკუგების შესახებ. პროგრამის აქტივებზე მოსალოდნელი უკუგება ასახავს პროგრამის იმ აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებებს, რომლებსაც ერთეული ფლობს პერიოდის განმავლობაში, ფონდში ფაქტობრივად გადახდილი შენატანებისა და ფონდიდან ფაქტობრივად გადახდილი სარგებლის შედეგად.
127. პროგრამის აქტივებზე ფაქტობრივი და მოსალოდნელი უკუგების განსაზღვრისას, ერთეული გამოქვითავს ყველანაირ მოსალოდნელ ადმინისტრაციულ დანახარჯს, გარდა ვალდებულების შეფასებისას

გამოყენებულ აქტუარულ დაშვებებში გათვალისწინებული დანახარჯებისა.

ერთეულთა გაერთიანება

128. ერთეულთა გაერთიანების დროს შრომითი საქმიანობის შემდგომ სარგებელთან დაკავშირებით ასალიარებელი აქტივებისა და ვალდებულებების განსაზღვრისას, ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტი, რომელიც ეხება ერთეულთა გაერთიანებას.

ვალდებულებების შემცირება და დაფარვა

129. ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულების შემცირების ან დაფარვის შედეგად მიღებული მოგება ან ზარალი ერთეულმა უნდა აღიაროს ვალდებულების შემცირების ან დაფარვის დროს. შემცირების ან დაფარვის შედეგად მიღებული მოგება ან ზარალი უნდა მოიცავდეს:

- (ა) ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულების დისკონტირებულ ღირებულებაში მომხდარ ყველა ცვლილებას;
- (ბ) პროგრამის აქტივების რეალურ ღირებულებაში მომხდარ ცვლილებებს;
- (გ) ნებისმიერ დაკავშირებულ აქტუარულ მოგებას და ზარალს, ასევე წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებას, რომელიც 105-ე და 112-ე პუნქტების შესაბამისად ადრე არ იყო აღიარებული.

130. ვალდებულებების შემცირების ან დაფარვის შედეგების განსაზღვრამდე, ერთეულმა ხელახლა უნდა შეაფასოს ვალდებულება (და პროგრამის შესაბამისი აქტივები, თუ არსებობს), მიმდინარე აქტუარულ დაშვებებზე დაყრდნობით (მათ შორის მიმდინარე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთებსა და სხვა მიმდინარე საბაზრო ფასებზე დაყრდნობით).

131. ვალდებულების შემცირებას მაშინ აქვს ადგილი, როდესაც ერთეული:

- (ა) მნიშვნელოვნად ამცირებს იმ დაქირავებულთა რიცხვს, რომლებიც პროგრამიდან იღებენ სარგებელს; ან
- (ბ) ცვლის ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის პირობებს იმგვარად, რომ ერთეულში ამჟამად დასაქმებულთა მიერ მომავალში გაწეული მომსახურების არსებითი ნაწილი უკვე აღარ მიიღებს მონაწილეობას სარგებლის განსაზღვრაში, ან გაითვალისწინება მხოლოდ შემცირებული სარგებლის გამოსაანგარიშებლად.

ვალდებულების შემცირება შეიძლება ასევე გამოიწვიოს ისეთმა იზოლირებულმა მოვლენამ, როგორიცაა: რომელიმე "ოპერაციის შეწყვეტა" ან ერთეულის დახურვა, ან თვით პროგრამის შეწყვეტა ან დროებით შეჩერება, ან იმ დონეზე შემცირება, რომ სამომავლო

ხელფასების ზრდა დაკავშირებული იქნება წარსულში გაწეული მომსახურებისთვის გადასახდელ სარგებელთან. პროგრამის ვალდებულების შემცირება ხშირად უკავშირდება ერთეულის რესტრუქტურისა. ამ შემთხვევაში, ერთეული ვალდებულების შემცირებასაც მაშინ ასახავს, როდესაც რესტრუქტურიზაციას.

- 131ა. როდესაც პროგრამის შეცვლა სარგებლის სიდიდეს ამცირებს, მაშინ ვალდებულების შემცირებად მიიჩნევა მხოლოდ ამ შემცირების გავლენა მომავალ მომსახურებაზე. წარსულში გაწეულ მომსახურებაზე სარგებლის შემცირების გავლენა არის წარსულში გაწეული მომსახურების უარყოფითი ღირებულება.
132. ვალდებულება იფარება მაშინ, როცა ერთეული ისეთი შეთანხმების მონაწილე ხდება, რომელიც აუქმებს ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამით გათვალისწინებული სარგებლის, ან მისი ნაწილის გადახდის ყველა სხვა იურიდიულ ან კონსტრუქციულ მოვალეობას. მაგალითად, როდესაც ერთეული პროგრამის მონაწილეებს უხდის, ან მათ სასარგებლოდ (მათი სახელით) იხდის ერთჯერად თანხას, შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის მიღების უფლებაზე უარის თქმის სანაცვლოდ.
133. ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთეული მოიპოვებს სადაზღვევო პოლისს დაქირავებულთა ზოგიერთი ან ყველა სახის სარგებლის დასაფინანსებლად, რომლებიც დაკავშირებულია მათ მიერ მიმდინარე და წინა პერიოდებში გაწეულ მომსახურებასთან. ამგვარი სადაზღვევო პოლისის შექმნა არ მიიჩნევა ვალდებულების დაფარვად, როდესაც ერთეული იტოვებს დამატებითი შენატანების გადარიცხვის იურიდიულ ან კონსტრუქციულ მოვალეობას (იხ. პუნქტი 50-ე), თუ მზღვეველი არ გადაიხდის პოლისით გათვალისწინებულ დაქირავებულთა სარგებელს. 121-124-ე პუნქტები ეხება სადაზღვევო პოლისებით განსაზღვრული კომპენსაციის უფლებების აღიარებასა და შეფასებას, რომლებიც არ წარმოადგენს პროგრამის აქტივებს.
134. ვალდებულებების დაფარვა და შემცირება ერთდროულად მაშინ ხდება, როდესაც პროგრამის დასრულების შედეგად ვალდებულებაც იფარება და პროგრამის არსებობაც წყდება. თუმცა, პროგრამის დასრულება არ ნიშნავს ვალდებულების შემცირებას ან დაფარვას, თუ იგი იცვლება სხვა პროგრამით, რომელიც, ფაქტობრივად, იმავე სარგებელს ითვალისწინებს.
135. თუ ვალდებულების შემცირება მხოლოდ პროგრამის მონაწილე დაქირავებულთა ნაწილს ეხება, ან პროგრამის ვალდებულება ნაწილობრივ იფარება, წარმოქმნილი მოგება ან ზარალი მოიცავს წარსულში გაწეული მომსახურების აუდიარებელი ღირებულებისა და აქტუარული მოგების ან ზარალის პროპორციულ ნაწილს. ზემოაღნიშნული პროპორციული ნაწილი განისაზღვრება ვალდებულების შემცირებამდე ან დაფარვამდე და მის შემდგომ არსებული ვალდებუ-

ლებების დისკონტირებული ღირებულების საფუძველზე, თუ სხვა მეთოდის გამოყენება მოცემულ პირობებში უფრო რაციონალური არ იქნება. მაგალითად, შეიძლება უფრო მიზანშეწონილი იყოს ამა თუ იმ პროგრამის ვალდებულების შემცირების ან დაფარვის შედეგად მიღებული მოგების გამოყენება, პირველ რიგში, ამავე პროგრამის აუდიარებელი, წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების დასაფარად.

წარდგენა

ურთიერთგადაფარვა

136. ერთეულმა ერთ პროგრამასთან დაკავშირებული აქტივით სხვა პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულება უნდა გადაფაროს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთეულს:

(ა) აქვს ერთი პროგრამის ნამეტის გამოყენების სამართლებრივი უფლება მეორე პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულების დასაფარად; და

(ბ) განზრახული აქვს ვალდებულებების დაფარვა ნეტო საფუძველზე, ან ერთი პროგრამის აქტივების ნამეტის რეალიზაცია და სხვა პროგრამის შესაბამისი ვალდებულების ერთდროულად დაფარვა .

137. ურთიერთგადაფარვის (ჩათვლის) კრიტერიუმები სსბასს 28-ში - *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა* – ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის დადგენილი კრიტერიუმების მსგავსია.

მიმდინარე და გრძელვადიანი მუხლების გამიჯვნა

138. ზოგიერთ ერთეულს მიმდინარე აქტივები და ვალდებულებები გამიჯნული აქვს გრძელვადიანი აქტივებისა და ვალდებულებებისაგან. წინამდებარე სტანდარტი კონკრეტულად არ განსაზღვრავს, სავალდებულოა თუ არა შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის შედეგად წარმოშობილი აქტივებისა და ვალდებულებების მიმდინარე და გრძელვადიანი ნაწილების გამიჯვნა.

შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის ღირებულების ფინანსური კომპონენტები

139. წინამდებარე სტანდარტი არ განსაზღვრავს, აუცილებელია თუ არა მიმდინარე მომსახურების ღირებულების, საპროცენტო დანახარჯისა და პროგრამის აქტივებზე მოსალოდნელი უკუგების ასახვა ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში შემოსავლის ან დანახარჯების ცალკეული მუხლის შემადგენელ კომპონენტებად.

განმარტებითი შენიშვნები

140. ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ისეთი ინფორმაცია უნდა გააშუქოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების

მომხმარებელმა შეძლოს მისი ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის არსისა და საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ამ პროგრამაში მომხდარი ცვლილებების შეფასება.

141. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის შესახებ ერთეულმა უნდა ასახოს შემდეგი ინფორმაცია:
- (ა) აქტუარული მოგებისა და ზარალის აღიარების სააღრიცხვო პოლიტიკა;
 - (ბ) პროგრამის ტიპის ზოგადი დახასიათება;
 - (გ) ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულების საწყისი და საბოლოო ნაშთების დისკონტირებული ღირებულების შემაჯერებელი მონაცემები. ამასთან, ცალკე უნდა აჩვენოს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ქვემოთ ჩამოთვლილ თითოეულ მუხლზე მისაკუთვნებელი შედეგები (თუ შესაფერისია):
 - (i) მიმდინარე მომსახურების ღირებულება;
 - (ii) საპროცენტო დანახარჯი;
 - (iii) პროგრამის მონაწილეთა მიერ გადახდილი შენატანები;
 - (iv) აქტუარული მოგება და ზარალი;
 - (v) იმ პროგრამებთან დაკავშირებული სავალუტო კურსის ცვლილებები, რომლებიც შეფასებულია ერთეულის წარსადგენი ვალუტისაგან განსხვავებულ ვალუტაში;
 - (vi) გადახდილი სარგებელი;
 - (vii) წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება;
 - (viii) ერთეულთა გაერთიანება;
 - (ix) ვალდებულების შემცირება; და
 - (x) ვალდებულების დაფარვა.
 - (დ) ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულების ანალიზი, მთლიანად დაუფინანსებელი პროგრამებიდან წარმოქმნილ თანხებად და მთლიანად ან ნაწილობრივ დაუფინანსებელი პროგრამებიდან წარმოქმნილ თანხებად;
 - (ე) პროგრამის აქტივების საწყისი და საბოლოო ნაშთების რეალური ღირებულებისა და 121-ე პუნქტის შესაბამისად აქტივად აღიარებული კომპენსაციის უფლების საწყისი და საბოლოო ნაშთების შემაჯერებელი მონაცემები. ამასთან, თუ შესაფერისია,

ცალკე აჩვენოს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ქვემოთ ჩამოთვლილ თითოეულ მუხლზე მისაკუთვნებელი შედეგები:

- (i) პროგრამის აქტივებზე მოსალოდნელი უკუგება;
 - (ii) აქტუარული მოგება და ზარალი;
 - (iii) იმ პროგრამებთან დაკავშირებული სავალუტო კურსის ცვლილებები, რომლებიც შეფასებულია ერთეულის წარსადგენი ვალუტისაგან განსხვავებულ ვალუტაში;
 - (iv) დამქირავებლის შენატანები;
 - (v) პროგრამის მონაწილეთა შენატანები;
 - (vi) გადახდილი სარგებელი;
 - (vii) ერთეულთა გაერთიანება; და
 - (viii) ვალდებულებების დაფარვა.
- (3) (გ) პუნქტის მიხედვით წარმოდგენილი ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულებისა და (ე) პუნქტის მიხედვით წარმოდგენილი პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულების შეჯერება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებულ აქტივებთან და ვალდებულებებთან, სულ მცირე შემდეგი ინფორმაციის გაშუქებით:
- (i) წმინდა აქტუარული მოგება ან ზარალი, რომელიც აღიარებული არ არის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში (იხ. პ. 105);
 - (ii) წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება, რომელიც აღიარებული არ არის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში (იხ. პ. 112);
 - (iii) ნებისმიერი თანხა, რომელიც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული არ არის აქტივად, 69-ე (ბ) პუნქტით გათვალისწინებული ზღვრის გამო;
 - (iv) 121-ე პუნქტის შესაბამისად, აქტივად აღიარებული ნებისმიერი კომპენსაციის უფლების რეალური ღირებულება საანგარიშგებო თარიღისთვის (კომპენსაციის უფლებასა და შესაბამის ვალდებულებას შორის კავშირის მოკლე განმარტებასთან ერთად); და
 - (v) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული სხვა თანხები.
- (ზ) ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში ქვემოთ ჩამოთვლილ თითოეულ მუხლთან დაკავშირებით აღიარებული ხარჯების მთლიანი თანხა, ასევე ანგარიშგების მუხლები, რომლებშიც ისინია ჩართული:

- (i) მიმდინარე მომსახურების ღირებულება;
 - (ii) საპროცენტო დანახარჯი;
 - (iii) მოსალოდნელი უკუგება პროგრამის აქტივებზე;
 - (iv) მოსალოდნელი უკუგება კომპენსაციის უფლებაზე, რომელიც აქტივად არის აღიარებული, 121-ე პუნქტის შესაბამისად;
 - (v) აქტუარული მოგება და ზარალი;
 - (vi) წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება;
 - (vii) პროგრამის ვალდებულების შემცირების ან დაფარვის შედეგი; და
 - (viii) 69-ე (ბ) პუნქტით გათვალისწინებული ზღვრის შედეგი.
- (თ) წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში თითოეული ქვემოთ ჩამოთვლილი მუხლისთვის აღიარებული მთლიანი თანხა:
- (i) აქტუარული მოგება და ზარალი; და
 - (ii) 69-ე (ბ) პუნქტით გათვალისწინებული ზღვრის შედეგი.
- (ი) ერთეულმა, რომელიც აქტუარულ მოგებასა და ზარალს 107-ე პუნქტის შესაბამისად წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში აღიარებს - ამ ანგარიშგებაში აღიარებული აქტუარული მოგებისა და ზარალის მთლიანი თანხა;
- (კ) პროგრამის აქტივების თითოეული ძირითადი კატეგორიისათვის, რომელიც მოიცავს (მაგრამ მარტო ამით არ შემოიფარგლება) წილობრივ ინსტრუმენტებს, სავალო ინსტრუმენტებს, ქონებას, ასევე ყველა სხვა აქტივისათვის, მათი პროცენტული წილი ან თანხა, რომელიც თითოეულ ძირითად კატეგორიას უკავია პროგრამის მთლიანი აქტივების რეალურ ღირებულებაში;
- (ლ) პროგრამის აქტივების რეალურ ღირებულებაში ჩართული თანხა:
- (i) ერთეულის საკუთარი ფინანსური ინსტრუმენტების თითოეული კატეგორიისათვის; და
 - (ii) ნებისმიერი სხვა უძრავი ქონება, რომელიც დაკავებული აქვს ერთეულს, ან სხვა აქტივები, რომელსაც ერთეული იყენებს.
- (მ) იმ საფუძვლის ტექსტური აღწერილობა, რომელიც გამოიყენება აქტივების მოსალოდნელი საერთო უკუგების ნორმის განსაზღვრად, მათ შორის პროგრამის ძირითადი კატეგორიის აქტივების გავლენა;
- (ნ) პროგრამის აქტივების ფაქტობრივი უკუგება, ასევე ყველა იმ კომპენსაციის უფლების ფაქტობრივი უკუგება, რომელიც აქტივად არის აღიარებული, 121-ე პუნქტის შესაბამისად;

- (ო) ძირითადი აქტუარული დაშვებები, რომლებიც ერთეულს გამოყენებული აქვს საანგარიშგებო თარიღისთვის, მათ შორის, როდესაც შესაფერისია:
- (i) დისკონტირების განაკვეთები;
 - (ii) დისკონტირების განაკვეთის დასადგენად გამოყენებული საფუძველი;
 - (iii) პროგრამის აქტივებზე მოსალოდნელი უკუგების ნორმები ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი პერიოდებისათვის;
 - (iv) 121-ე პუნქტის შესაბამისად, აქტივად აღიარებული ნებისმიერ კომპენსაციის უფლებაზე მოსალოდნელი უკუგების ნორმები, ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი პერიოდებისათვის;
 - (v) ხელფასების მოსალოდნელი ზრდის ტემპები (ასევე ნებისმიერი ინდექსის ან სხვა ცვლადის ცვლილება, რომლებიც პროგრამის ფორმალური ან კონსტრუქციული პირობებით განსაზღვრულია, როგორც სამომავლო სარგებლის ზრდის საფუძველი);
 - (vi) სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების ზრდის ტენდენციები; და
 - (vii) ერთეულის მიერ გამოყენებული სხვა არსებითი აქტუარული დაშვებები.

განმარტებით შენიშვნებში ერთეულმა თითოეული აქტუარული დაშვება უნდა ასახოს აბსოლუტური გამოსახულებით (მაგალითად, როგორც აბსოლუტური პროცენტი) და არა როგორც სხვადასხვა პროცენტულ თანაფარდობებს ან სხვა ცვლადებს შორის სხვაობა;

- (პ) სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების მოსალოდნელი ცვლილების ტემპის ერთი პროცენტული ერთეულით ზრდის გავლენა და ერთი პროცენტული ერთეულით შემცირების გავლენა:
- (i) მიმდინარე მომსახურების ღირებულებისა და შრომითი საქმიანობის შემდგომ პერიოდულ წმინდა სამედიცინო დანახარჯებში შემაჯალი საპროცენტო დანახარჯების კომპონენტების აგრეგირებულ თანხაზე; და
 - (ii) სამედიცინო მომსახურების დანახარჯებთან დაკავშირებულ, შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის აკუმულირებულ ვალდებულებაზე.

მოცემული განმარტებითი შენიშვნების მიზნებისთვის ყველა სხვა დაშვება მუდმივი უნდა იყოს. იმ პროგრამებისათვის, რომლებიც მაღალი ინფლაციის მქონე გარემოში მოქმედებს, განმარტებით შენიშვნებში აისახება სამედიცინო დანახარჯების მოსალოდნელი ცვლილების ტემპის ისეთი დონის პროცენტული ზრდის ან შემცირების გავლენა, რომელიც დაბალი ინფლაციის მქონე

გარემოსთვის განსაზღვრული ერთი პროცენტული ერთეულის გავლენის მნიშვნელოვნად მსგავსია;

(ქ) მიმდინარე წლიური პერიოდისა და წინა ოთხი წლიური პერიოდის შესაბამისი თანხები:

(i) ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება, პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება და პროგრამის ნამეტის ან დეფიციტის თანხა; და

(ii) წინა წლების გამოცდილების გათვალისწინებით გაკეთებული კორექტირებები, რომლებიც წარმოიშვა:

ა. პროგრამის იმ ვალდებულებებთან დაკავშირებით, რომლებიც გამოსახულია (1) თანხით, ან (2) საანგარიშგებო თარიღისთვის არსებული პროგრამის ვალდებულებების მიმართ პროცენტის სახით; და

ბ. პროგრამის იმ აქტივებთან დაკავშირებით, რომლებიც გამოსახულია (1) თანხით, ან (2) საანგარიშგებო თარიღისთვის არსებული პროგრამის აქტივების მიმართ პროცენტის სახით.

(რ) შეძლებისდაგვარად, დასაბუთებულად განსაზღვრული, დამქირავებლის საუკეთესო შეფასება მოსალოდნელი შენატანებისა, რომლებიც პროგრამაში გადასახდელია საანგარიშგებო პერიოდის მომდევნო წლიური პერიოდის განმავლობაში.

142. 141-ე პუნქტის (ბ) ქვეპუნქტის მიხედვით, მოითხოვება პროგრამის ტიპის ზოგადი აღწერა, მაგალითად, ამ აღწერილობაში ფიქსირებული ხელფასის საპენსიო პროგრამები უნდა გაიმიჯნოს საბოლოო ხელფასების საპენსიო პროგრამებისა და შრომითი საქმიანობის შემდგომი სამედიცინო დახმარებების პროგრამებისაგან. პროგრამის დახასიათებაში უნდა შედიოდეს არაფორმალური მეთოდები, რომლებიც ისეთ კონსტრუქციულ მოვალეობას წარმოშობს, რომელიც 63-ე პუნქტის შესაბამისად გათვალისწინებულია ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების შეფასებაში. უფრო დეტალური აღწერა არ მოითხოვება.

143. თუ ერთეულს ერთზე მეტი ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამა გააჩნია, მათ შესახებ ინფორმაცია უნდა ასახოს გაერთიანებულად, ცალ-ცალკე თითოეული პროგრამისთვის ან ისე დაჯგუფდეს, როგორც მოსახერხებელი იქნება. დაჯგუფება შესაძლოა ხელსაყრელი იყოს შემდეგი კრიტერიუმების მიხედვით:

(ა) პროგრამის გეოგრაფიული ადგილმდებარეობა; ან

(ბ) პროგრამების არსებითი რისკისადმი დამოკიდებულებით, მაგალითად, ფიქსირებული ხელფასიანი საპენსიო პროგრამებისა

და შრომითი საქმიანობის შემდგომი სამედიცინო მომსახურების პროგრამებისაგან.

თუ ერთეული პროგრამების ჯგუფს ერთიანად ასახავს, განმარტებით შენიშვნებში წარმოდგენილ უნდა იქნეს საშუალო შეწონილი მაჩვენებლებით ან მათი შედარებით ვიწრო დიაპაზონით.

144. 33-ე პუნქტის მიხედვით, ერთეულს მოეთხოვება დამატებით ასახოს დამქირავებელთა ჯგუფის ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამები, რომლებიც ისე განიხილება, თითქოს ისინი ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამებია.
145. როდესაც ამას მოითხოვს სსბასს 2, ერთეული ასახავს შემდეგ ინფორმაციას:
- (ა) დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის პროგრამებში; და
 - (ბ) შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი ერთეულის მაღალი თანამდებობის ხელმძღვანელი პერსონალისთვის.
146. თუ სსბასს 19-ის შესაბამისად მოთხოვნილია, ერთეულმა უნდა გახსნას ინფორმაცია, შრომითი საქმიანობის შედეგად წარმოშობილი პირობითი ვალდებულებების შესახებ.

სხვა გრძელვადიანი სარგებლის სახეები

147. სხვა გრძელვადიანი სარგებლის სახეებია:
- (ა) გრძელვადიანი კომპენსირებადი გაცდენა. მაგალითად, შვებულება ხანგრძლივი სამუშაო სტაჟისათვის ან ანაზღაურებადი შემოქმედებითი შვებულება;
 - (ბ) საიუბილეო ან სხვა სარგებელი ხანგრძლივი მუშაობის სტაჟისათვის;
 - (გ) გრძელვადიანი სარგებელი, შრომისუუნარობის შემთხვევაში;
 - (დ) მოგებაში მონაწილეობა და პრემიები, რომლებიც გადაიხდება იმ პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვის განმავლობაში, როდესაც დაქირავებულებმა გასწიეს შესაბამისი მომსახურება; და
 - (ე) გადავადებული კომპენსაცია, რომელიც გადაიხდება იმ პერიოდის დასრულებიდან 12 თვის ან უფრო მეტი ხნის შემდეგ, როდესაც გაწეულ იქნა შესაბამისი მომსახურება.
- (ვ) ერთეულის მიერ გადასახდელი კომპენსაცია მანამ, სანამ ფიზიკური პირი აახალ სამუშაოს დაიწყებს.

148. საზოგადოდ, დაქირავებულის სხვა გრძელვადიანი დახმარებების შეფასება არ შეიცავს ისეთივე განუსაზღვრელობის ხარისხს, როგორსაც შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი. უფრო მეტიც, სხვა გრძელვადიანი სარგებლის შემოღება ან მათში ცვლილებების შეტანა იშვიათად წარმოშობს წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებას, მნიშვნელოვანი ოდენობით. ამ მიზეზთა გამო, აღნიშნული სტანდარტით მოითხოვება გამარტივებული მეთოდის გამოყენება დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი სარგებლის აღრიცხვისთვის. აღნიშნულ მეთოდს შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის აღრიცხვის მეთოდისაგან შემდეგი ნიშნების ასხვავებს:

- (ა) დაუყოვნებლივ ხდება აქტუარული მოგების ან ზარალის აღიარება და არ გამოიყენება „კორიდორი“; და
- (ბ) დაუყოვნებლივ ხდება წარსულში გაწეული მომსახურების აღიარება.

149. წინამდებარე სტანდარტით გათვალისწინებულია უარყოფადი დაშვება, რომ გრძელვადიანი შრომისუუნარობის დახმარება არ შეიცავს ისეთივე განუსაზღვრელობის ხარისხს, როგორსაც შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი. როდესაც ეს დაშვება უარყოფილია, ერთეული განიხილავს, სრულად აღრიცხოს გრძელვადიანი შრომისუუნარობის სარგებელი თუ მხოლოდ მისი ნაწილი, 59-146-ე პუნქტების შესაბამისად.

აღიარება და შეფასება

150. თანხა, რომელიც აღიარდა დაქირავებულის სხვა გრძელვადიანი სარგებლის ვალდებულებად, ტოლი უნდა იყოს შემდეგი ნეტო ჯამური სიდიდის:

- (ა) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულების (იხ. პუნქტი 77);
- (ბ) რომელსაც აკლდება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს განსაზღვრული პროგრამის აქტივების (თუ ასეთი არსებობს) რეალური ღირებულება, საიდანაც უშუალოდ უნდა დაიფაროს აღნიშნული ვალდებულებები (იხ. პუნქტი 118-120-ე).

ვალდებულებების შეფასებისას ერთეულმა უნდა იხელმძღვანელოს 55-104-ე პუნქტების მიხედვით, 54-ე და 61-ე პუნქტების გარეშე, ხოლო კომპენსაციის უფლების აღიარებისა და შეფასებისას - 121-ე პუნქტით.

151. დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი სარგებლის შემთხვევაში, თუ სხვა სსზასს არ მოითხოვს ან ნებას არ რთავს, რომ ჩაირთოს აქტივის თვითღირებულებაში, ერთეულმა ქვემოთ ჩამოთვლილი თანხების ნეტო ჯამური სიდიდე უნდა აღიაროს ხარჯად ან შემოსავლად (იხ. პუნქტი 69):

- (ა) მიმდინარე მომსახურების ღირებულება (იხ. 76-104-ე პუნქტები);

- (ბ) საპროცენტო ხარჯი (იხ. 95-ე პუნქტი);
- (გ) მოსალოდნელი უკუგება პროგრამის აქტივებზე (იხ. 125-127-ე პუნქტები) და აქტივის სახით აღიარებული კომპენსაციის უფლებაზე (იხ. 121-ე პუნქტი);
- (დ) აქტუარული მოგება და ზარალი, რომელიც დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს;
- (ე) წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება, რომელიც დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს;
- (ვ) პროგრამის შემცირების ან დაფარვის შედეგები (იხ. 129-ე და 130-ე პუნქტები).

152. დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი დახმარებების სარგებლის მაგალითია დახმარება, შრომის უნარის ხანგრძლივად დაკარგვის შემთხვევაში. თუ დახმარების ოდენობა დამოკიდებულია მომსახურების ხანგრძლივობაზე, ვალდებულება წარმოიშობა მაშინ, როდესაც დაქირავებული გასწევს მომსახურებას. ამ ვალდებულების შეფასება ასახავს გადახდის მოთხოვნის შესაძლებლობას და დროის იმ ხანგრძლივობას, როდესაც, სავარაუდოდ, გადახდილ უნდა იქნეს ეს თანხა. თუ შრომისუნარო დაქირავებულისათვის დახმარების ოდენობა ერთი და იგივეა, ნამსახურები წლების მიუხედავად, აღნიშნული დახმარებების მოსალოდნელი ღირებულება აღიარდება მაშინ, როდესაც მოხდება მოვლენა, რომლის მიზეზითაც დაქირავებული ხანგრძლივი დროით დაკარგავს შრომის უნარს. 149-ე პუნქტში განმარტებულია ის ალბათობა, რომ გრძელვადიანი სარგებელი შრომისუნარობის შემთხვევაში მოიცავს განუსაზღვრელობის უფრო მაღალ ხარისხს, ვიდრე დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი სარგებელი.

განმარტებითი შენიშვნები

153. მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული სტანდარტით არ მოითხოვება დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი სარგებლის შესახებ ინფორმაციის გახსნა, სხვა სტანდარტი შეიძლება შეიცავდეს ასეთ მოთხოვნას. მაგალითად, თუ ასეთი სარგებლის ხარჯი არსებითია, საჭიროა განმარტების წარდგენა, როგორც გათვალისწინებულია სსპასს 1-ით. ასევე, როდესაც სსპასს 20 მოითხოვს, ინფორმაციის გახსნას დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი დახმარებების (სარგებლის) შესახებ მაღალი თანამდებობის ხელმძღვანელი პერსონალისთვის.

შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელი

154. აღნიშნული სტანდარტი შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის ვალდებულებას სხვა სარგებლისგან ცალკე განიხილავს, რადგან სარგებლის ვალდებულებას წარმოშობს არა დაქირავებულთა მომსახურება, არამედ შრომითი საქმიანობის შეწყვეტა.

ადიარება

155. ერთეულმა შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელი ვალდებულებად ან ხარჯად უნდა აღიაროს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთეული მტკიცედ გადაწყვეტს:
- (ა) დაქირავებული ან დაქირავებულთა ჯგუფი სამუშაოდან დაითხოვოს საპენსიო ასაკის მიღწევამდე; ან
 - (ბ) შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებლის გადახდით წაახალისოს დაქირავებულთა მიერ სამუშაოს ნებაყოფლობით დატოვება.
156. მხოლოდ მაშინ მიიჩნევა, რომ ერთეულს მტკიცედ აქვს გადაწყვეტილი დაქირავებულთა სამუშაოდან დათხოვნა, როდესაც მას გააჩნია დაქირავებულთა შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის ოფიციალური გეგმა და არ არსებობს მისი შეუსრულებლობის რეალური ალტერნატივა. გეგმა, მინიმუმ, უნდა მოიცავდეს:
- (ა) იმ დაქირავებულთა ადგილმდებარეობას, ფუნქციებსა და მიახლოებით რაოდენობას, რომლებმაც უნდა შეწყვიტონ შრომითი საქმიანობა;
 - (ბ) შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელს, თითოეული სამუშაოს კატეგორიის ან ფუნქციების მიხედვით; და
 - (გ) პროგრამის განხორციელების პერიოდს. პროგრამის განხორციელება, შეძლებისდაგვარად, მალე უნდა დაიწყოს და მისი შესრულების პერიოდის ხანგრძლივობა არ უნდა უშვებდეს პროგრამაში არსებითი ცვლილებების შეტანის ალბათობას.
157. დასაქმების შეწყვეტის შემთხვევაში, დაქირავებულთათვის ფულადი დახმარების (ან სხვა სახის სარგებლის) გაცემის ვალდებულება ერთეულს შეიძლება ეკისრებოდეს კანონის, ხელშეკრულების, ან დასაქმებულებთან (ან მათ წარმომადგენლებთან) სხვა სახის შეთანხმების თუ პრაქტიკით წარმოშობილი ვალდებულების, ტრადიციის ან სამართლიანად მოქმედების სურვილის შესაბამისად. ასეთი ტიპის სარგებელი განიხილება როგორც შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელი. შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელი, როგორც წესი, ერთჯერადად გადასახდელი თანხაა, მაგრამ ზოგჯერ ასევე მოიცავს:
- (ა) საპენსიო ან შრომითი საქმიანობის შემდგომი სხვა სახის სარგებლის გაზრდას არაპირდაპირ დაქირავებულთა სარგებლის პროგრამის მეშვეობით, ან პირდაპირ; და
 - (ბ) ხელფასით უზრუნველყოფას დადგენილი პერიოდის დასრულებამდე, თუ დაქირავებული, რომელსაც შეიძლება ერთეული უზრუნველყო ეკონომიკური სარგებლის მიღებით, შეწყვეტს მუშაობას.

158. არსებობს ზოგიერთი ისეთი სარგებელი, რომელიც დაქირავებულებზე გაიცემა, მიუხედავად იმისა, თუ რა მიზეზის გამო დატოვეს მათ ერთეული. ამ სარგებლის გაცემა განსაზღვრულია (დამოკიდებულია კანონით განსაზღვრულ პირობებსა და მინიმალურ ნამსახურებ წლებზე), მაგრამ მათი გაცემის ვადა განუსაზღვრელია. მიუხედავად იმისა, რომ ამგვარი სარგებელი ზოგიერთ ქვეყანაში აღიწერება, როგორც შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელი ან ფულადი საჩუქარი, ისინი შრომითი საქმიანობის შემდგომ სარგებელს უფრო წარმოადგენენ, ვიდრე შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელს. შესაბამისად, ერთეულები მათ ასახავენ როგორც შრომითი საქმიანობის შემდგომ სარგებელს. ზოგიერთი ერთეული, მუშაობის ნებაყოფლობით შეწყვეტის შემთხვევაში, უფრო ნაკლებ დახმარებას (რომელიც, ფაქტობრივად, შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელია) გასცემს, ვიდრე ერთეულის იძულებით დატოვების შემთხვევაში. სამუშაოს იძულებითი შეწყვეტის შემთხვევაში გაცემული დამატებითი სარგებელი წარმოადგენს შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელს.
159. შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელი გადახდისთანავე აღიარდება ხარჯად, რადგან ერთეულისთვის ისინი არ წარმოადგენს მომავალში მისაღებ ეკონომიკურ სარგებელს.
160. შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებლის აღიარებასთან ერთად, ერთეულს შეიძლება ასევე მოუწიოს საპენსიო პროგრამის ან პენსიაზე გასვლის სარგებლის ან სხვა სარგებლის შემცირების აღრიცხვა (იხ. პუნქტი 129).

შეფასება

161. თუ შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელი გადახდილ უნდა იქნეს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვეზე მეტი ხნის განმავლობაში, მათი დისკონტირება უნდა მოხდეს 91-ე პუნქტში განსაზღვრული დისკონტირების ფორმით.
162. სამუშაოს ნებაყოფლობით დატოვების სტიმულირებისათვის გაკეთებული შეთავაზების შემთხვევაში, შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებლის შეფასება უნდა დაეყრდნოს დაქირავებულთა იმ რაოდენობას, რომლებიც, სავარაუდოდ, შეთავაზებას მიიღებენ.

განმარტებითი შენიშვნები

163. როდესაც დაუზუსტებელია დაქირავებულთა ის რაოდენობა, რომელიც მუშაობის შეწყვეტის შესახებ წინადადებას მიიღებს, მაშინ ადგილი აქვს პირობით ვალდებულებას. სსბასს 19-ის შესაბამისად, ერთეული ვალდებულია, ინფორმაცია ასახოს პირობითი ვალდებულების შესახებ,

გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ვალდებულების დასაფარად თანხის გადინების ნაკლები ალბათობა არსებობს.

164. სსბასს 1-ის შესაბამისად, ერთეული განმარტებით შენიშვნებში ასახავს ხარჯების შინაარსსა და თანხას, როდესაც არსებითია. შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელმა შეიძლება ისეთი ხარჯი გამოიწვიოს, რომელიც საჭიროებს განმარტებას ამ მოთხოვნის შესაბამისად.
165. როდესაც სსბასს 20-ით მოთხოვნილია, ერთეული ინფორმაციას აშუქებს, მაღალი თანამდებობის ხელმძღვანელი პერსონალის შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებლის შესახებ.

სტანდარტის პირველადი მიღება

166. ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტის პირველად მიღებისას, ამ დროისთვის არსებული ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის საწყისი ვალდებულება უნდა განსაზღვროს, როგორც:
- (ა) სტანდარტის გამოყენების თარიღისათვის არსებული ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულება (იხ. პუნქტი 64-ე);
 - (ბ) რომელსაც აკლდება ამ სტანდარტის მიღების თარიღისათვის არსებული პროგრამის აქტივების (თუ ასეთი არსებობს) რეალური ღირებულება, რომლის მეშვეობით უშუალოდ უნდა დაიფაროს ვალდებულებები (იხ. პუნქტები 118-120);
 - (გ) აგრეთვე აკლდება ნებისმიერი წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება, რომელიც 112-ე პუნქტის მიხედვით შემდგომ პერიოდებში უნდა აღიარდეს.
167. თუ 166-ე პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული საწყისი ვალდებულება მეტია ან ნაკლებია ერთეულის მიერ ძველი სააღრიცხვო პოლიტიკის მიხედვით აღიარებულ იმავე პერიოდის ვალდებულებაზე, ერთეულმა ეს ზრდა ან შემცირება უნდა აღიაროს საწყისი აკუმულირებულ ნამეტში ან დეფიციტში.
168. სტანდარტის პირველად გამოყენების შედეგად სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები მოიცავს წინა პერიოდებში წარმოშობილ ყველა აქტუარულ მოგებასა და ზარალს, თუნდაც ისინი ხვდებოდნენ 105-ე პუნქტით განსაზღვრული დიაპაზონის ფარგლებში. ერთეულები, რომლებიც პირველად ამზადებენ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით ანგარიშგებას, დასაწყისში არ აღიარებენ რომელიმე ვალდებულებას, ამ შემთხვევაში, 166-ე პუნქტის (ბ) ქვეპუნქტის შესაბამისად, ვალდებულების ზრდა წარმოადგენს ვალდებულების მთლიან სიდიდეს გამოკლებული სტანდარტის მიღების თარიღისთვის არსებული პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება და 166-ე პუნქტის (გ) ქვეპუნქტის შესაბამისად, ნებისმიერი წარსულში გაწეული

მომსახურების ღირებულება, რომელიც შემდგომ პერიოდებში უნდა აღიარდეს. წინამდებარე სტანდარტის დებულებების მიხედვით, ეს გაზრდილი ვალდებულება უნდა აღიარდეს აკუმულირებულ ნამეტში ან დეფიციტში.

169. წინამდებარე სტანდარტის თავდაპირველი მიღებისას, ერთეულმა აკუმულირებული აქტუარული მოგება და ზარალი არ უნდა დაყოს აღიარებულ ან აუღიარებელ ნაწილებად, ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის დაწყების თარიღიდან სტანდარტის თავდაპირველი მიღების თარიღამდე. ყველა აკუმულირებული აქტუარული მოგება და ზარალი უნდა აღიარდეს საწყის აკუმულირებულ ნამეტში ან დეფიციტში.
170. წინამდებარე სტანდარტის თავდაპირველი გამოყენებისას, ერთეულებს უფლება არა აქვთ, აკუმულირებული აქტუარული მოგება და ზარალი დაყონ აღიარებულ ან აუღიარებელ ნაწილებად. ყველა აკუმულირებული აქტუარული მოგება და ზარალი უნდა აღიარდეს საწყის აკუმულირებულ ნამეტსა და დეფიციტში. ეს მოთხოვნა, რომელიც მოქმედებს სტანდარტის თავდაპირველი გამოყენებისას, ერთეულს არ უკრძალავს, შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებში აქტუარული მოგებისა და ზარალის მხოლოდ ნაწილი აღიაროს ისე, როგორც ეს განსაზღვრულია 105-107-ე პუნქტებში.
171. წინამდებარე სტანდარტის გამოყენების პირველ წელს, ერთეულს არ მოეთხოვება შესადარისი ინფორმაციის გამჟღავნება.
172. 171-ე პუნქტის მიხედვით, წინამდებარე სტანდარტის გამოყენების პირველ წელს ნებისმიერი ერთეული თავისუფლდება შესადარისი ინფორმაციის წარდგენის ვალდებულებისაგან. თუმცა, როდესაც ეს შესაძლებელია, რეკომენდებულია, ერთეულმა გახსნას შესადარისი ინფორმაცია.
173. წინამდებარე სტანდარტის გამოყენების პირველ წელს, ერთეულს არ მოეთხოვება ინფორმაციის გახსნა, 141-ე პუნქტის (გ), (ე) და (ვ) ქვეპუნქტების შესაბამისად.
174. 141-ე პუნქტის ორივე, (გ) და (ე) ქვეპუნქტებში მოცემული შეჯერებაში იგულისხმება ინფორმაციის გახსნა ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის სარგებლის, პროგრამის აქტივებისა და კომპენსაციის უფლების ვალდებულებების კომპონენტების საწყისი ნაშთის შესახებ. 141-ე პუნქტის (ვ) ქვეპუნქტში მოცემული ინფორმაციის გახსნა გულისხმობს მონაცემების შეჯერებას, რომელიც სრულდება 141-ე პუნქტის (გ) და (ე) ქვეპუნქტებში მოცემული ინფორმაციის საფუძველზე. ამ ინფორმაციის გამჟღავნება სავალდებულო არ არის წინამდებარე სტანდარტის გამოყენების პირველ წელს. როდესაც ეს ინფორმაცია არსებობს, რეკომენდებულია, ერთეულმა გახსნას ეს ინფორმაცია.
175. წინამდებარე სტანდარტის გამოყენების პირველ წელს, ერთეულს შეუძლია 141-ე პუნქტის (ჟ) ქვეპუნქტით მოთხოვნილი ინფორმაცია წარადგინოს პერსპექტიულად.

176. 141-ე პუნქტის (ე) ქვეპუნქტში განსაზღვრული ინფორმაცია დაკავშირებულია ფიქსირებულსარგებლიანი სარგებლის ვალდებულებასთან, პროგრამის აქტივების რეალურ ღირებულებასთან, პროგრამის ნამეტან ან დეფიციტთან და წინა წლების გამოცდილების გათვალისწინებით გაკეთებულ კორექტირებებთან. ამ ინფორმაციის გამჟღავნება ერთეულს მოეთხოვება მხოლოდ მიმდინარე წლიური პერიოდისთვის სტანდარტის თავდაპირველი გამოყენებიდან პირველ წელიწადს. ანალოგიური ინფორმაცია წინა წლიური პერიოდებისთვის ერთეულს შეუძლია გახსნას პერსპექტიულად, მას შემდეგ, როდესაც ერთეული დაიწყებს ანგარიშგების წარმოებას, წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად. ეს ერთეულებს საშუალებას მისცემს, დააგროვონ საკმარისი ინფორმაცია, კონკრეტული პერიოდებისთვის დამახასიათებელი ტენდენციების შესახებ, წინამდებარე სტანდარტის მიღებამდე საანგარიშგებო პერიოდებისთვის ანალოგიური ინფორმაციის მომზადების ნაცვლად.

ძალაში შესვლის თარიღი

177. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება იმ ფინანსურ წლიურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მოიცავს 2011 წლის 1 იანვრიდან დაწყებულ და შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებს. წინამდებარე სტანდარტის უფრო ადრე გამოყენება მისასალმებელია. თუ ერთეული აღნიშნული სტანდარტის გამოყენებას დაიწყებს 2011 წლის იანვრამდე, იგი ვალდებულია გაამჟღავნოს ეს ფაქტი.
- 177ა. პუნქტები მე-10, მე-11, 37-ე, 113-ე, 114-ე და 131-ე შეიცვალა და დაემატა 131 ა პუნქტი, 2010 წლის იანვარში გამოცემული დოკუმენტის - „სსბასს-ების გაუმჯობესება“ - შესაბამისად. ერთეულმა მე-10, მე-11, 37-ე პუნქტებში შესული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2011 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. მისასალმებელია ვადაზე ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს გამოიყენებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს. ერთეულმა 113-ე, 114-ე და 131-ე პუნქტებში შესული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს სარგებელში მომხდარი ისეთ ცვლილებების მიმართ, რომლებიც წარმოიშვა 2011 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ.
178. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ერთეული პირველად იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, სსბასს-ების დებულებების შესაბამისად, მისი ძალაში შესვლის თარიღიდან სავალდებულოა წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება, ერთეულის ყოველწლიურ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებაში, მისი მიღების თარიღიდან ან შემდგომ.

მითითებები გამოყენებაზე

წინამდებარე დანართი წარმოადგენს სსპას 25-ის განუყოფელ ნაწილს.

21-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი: შედეგზე დაფუძნებული პრემიის სისტემის აღრიცხვა

მგ1. შედეგებზე დაფუძნებული პრემიების პროგრამის შესაბამისად, სახელმწიფო ბეჭდვით სამსახურს მოეთხოვება წლის ნამეტადან გარკვეული ნაწილი გადაუხადოს იმ დაქირავებულებს, რომლებიც მთელი წლის განმავლობაში მუშაობდნენ ერთეულში. თუ ამ ხნის მანძილზე ერთეულს არავინ დატოვებს, მიმდინარე წელს გადასახდელი მთლიანი თანხა იქნება ფაქტობრივი ნამეტის 3%. ერთეულის შეფასებით სამუშაო ძალის დენადობა გადასახდელ თანხას ფაქტობრივი ნამეტის 2,5 %-მდე შეამცირებს.

ერთეული აღიარებს ვალდებულებას და ხარჯს, რომელიც ფაქტობრივი ნამეტის 2,5%-ს უდრის.

36-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი: დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამის აღრიცხვა

მგ2. სხვა ანალოგიური ერთეულების მსგავსად, X სახელმწიფოში ადგილობრივი სამთავრობო დეპარტამენტი A მონაწილეობს დამქირავებელთა ჯგუფის ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამაში; იმდენად, რამდენადაც პროგრამა მონაწილე ერთეულებს აქტუარული რისკის წინაშე აყენებს, რომელიც დაკავშირებულია პროგრამაში მონაწილე სხვა ადგილობრივ დეპარტამენტებში დასაქმებულ და ყოფილ დაქირავებულებთან, არ არსებობს პროგრამაში მონაწილე ინდივიდუალურ ადგილობრივ ერთეულებზე ვალდებულების, პროგრამის აქტივებისა და დანახარჯების განაწილების თანმიმდევრული და სარწმუნო საფუძველი. შესაბამისად, ადგილობრივი სამთავრობო დეპარტამენტი პროგრამას ისე აღრიცხავს, თითქოს იყოს ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამა. შეფასებები დაფინანსების შესახებ, რომლებიც გამოთვლილი არ არის წინამდებარე სტანდარტით გათვალისწინებული დამკვეთების შესაბამისად, გვიჩვენებს პროგრამის 480 მლნ ფულადი ერთეულის დეფიციტს. პროგრამა შეთანხმებულია, იურიდიული ძალის მქონე ხელშეკრულებით, პროგრამის მონაწილე თანამშრომლებთან შენატანების გეგმის შესახებ დადებული დამავალდებულებელი შეთანხმებით, რომელიც ითვალისწინებს დეფიციტის აღმოფხვრას მომდევნო ხუთი წლის მანძილზე. ერთეულის მთლიანი შენატანების თანხა ხელშეკრულების მიხედვით შეადგენს 40 მლნ ფულად ერთეულს.

ერთეული აღიარებს ფულის დროითი ღირებულებით კორექტირებულ ვალდებულებას შენატანებისათვის და იმავე სიდიდის ხარჯს ნამეტში ან დეფიციტში.

73-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი: დამქირავებულთა ჯგუფის პროგრამის აღრიცხვა

მგ3. ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამას აქვს შემდეგი მახასიათებლები:

ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება	1100
პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება	(1190)
	(90)
აუღიარებელი აქტუარული ზარალი	(110)
წარსულში გაწეული მომსახურების აუღიარებელი ღირებულება	(70)
65-ე პუნქტის მიხედვით განსაზღვრული უარყოფითი თანხა	(270)
მომავალში შესაძლებელი უკან დასაბრუნებელი ფულადი სახსრების და მომავალში შემცირებული შენატანების დისკონტირებული ღირებულება	60
69-ე (ბ) პუნქტში მოცემული შეზღუდვა გამოიანგარიშება შენდენიარად:	
აუღიარებელი აქტუარული ზარალი	110
წარსულში გაწეული მომსახურების აუღიარებელი ღირებულება	70
მომავალში შესაძლებელი უკან დასაბრუნებელი ფულადი სახსრებისა და მომავალში შემცირებული შენატანების ღირებულება	60
შეზღუდვა	240

240 ნაკლებია 270-ზე. მაშასადამე, ერთეული აღიარებს 240-ს აქტივად და განმარტებით შენიშვნებში ასახავს, რომ 69 (ბ) პუნქტით განსაზღვრულმა შეზღუდვამ 30 ერთეულით შეამცირა აქტივის საბალანსო ღირებულება (იხ. პუნქტი 141-ე (ვ), (iii)).

78-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი: პროგნიზირებადი პირობითი ერთეულის მეთოდით

მგ4. ერთდროული სარგებლის თანხა გადაიხდება მომსახურების შეწყვეტისას და უდრის საბოლოო ხელფასის 1%-ს, მომსახურების თითოეულ წელზე. პირველ წელს ხელფასი არის 10,000 და ვარაუდობენ, რომ ყოველ წელს გაიზრდება 7%-ით (რთული პროცენტი). დისკონტირების საპროცენტო განაკვეთია წლიური 10%. შემდეგი ცხრილი გვიჩვენებს იმ მომუშავეს სარგებელს, რომელიც, სავარაუდოდ, 5 წლის ბოლოს დატოვებს ერთეულს. ივარაუდება, რომ ცვლილებები არ არის აქტუარულ დაშვებებში. მაგალითის გასაადვილებლად იგნორირებულია დამატებითი კორექტირების საჭიროება იმ ალბათობის ასახვისათვის, რომ დაქირავებულმა შესაძლოა ერთეული დატოვოს უფრო ადრე ან მოგვიანებით.

წელი	1	2	3	4	5
<i>მიღებული სარგებელი:</i>					
– წინა წლებისათვის	0	131	262	393	524
– მიმდინარე წლისათვის (ბოლო ხელფასის 1%)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
– მიმდინარე და წინა წლებისათვის	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
წელი	1	2	3	4	5
საწყისი ვალდებულება	–	89	196	324	476
საპროცენტო განაკვეთი 10%	–	9	20	33	48
მიმდინარე მომსახურების ღირებულება	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
ვალდებულება პერიოდის ბოლოს	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

შენიშვნა:

- ვალდებულება პერიოდის დასაწყისში არის წინა წლებზე განაწილებული სარგებლის დისკონტირებული ღირებულება.
- მიმდინარე მომსახურების ღირებულება არის მიმდინარე წელზე განაწილებული სარგებლის დისკონტირებული ღირებულება.
- ვალდებულება პერიოდის ბოლოს არის მიმდინარე და წინა წლებზე განაწილებული სარგებლის დისკონტირებული ღირებულება.

81-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი: სარგებლის განაწილება მომსახურების წლებზე

- მგ5. პენსიაზე გასვლის შემდეგ ყოველი ნამსახურები წლისათვის 100 ერთეულის გადახდას.

სარგებელი 100 ერთეულის ოდენობით მიეკუთვნება თითოეულ წელს. მიმდინარე მომსახურების ღირებულება არის 100-ის დისკონტირებული ღირებულება. ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება არის 100-ის დისკონტირებული ღირებულება გამრავლებული საანგარიშგებო თარიღამდე ნამსახურები წლების რაოდენობაზე.

თუ სარგებლის გადახდა დაქირავებულის ერთეულიდან წასვლისთანავე უნდა მოხდეს, მაშინ მიმდინარე მომსახურების ღირებულება და ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამისათვის ასახავს დაქირავებულის ერთეულიდან წასვლის სავარაუდო თარიღს. ამგვარად, დისკონტირების გამო მათი ღირებულება უფრო ნაკლები იქნება, ვიდრე იმ შემთხვევაში, დაქირავებული საანგარიშგებო თარიღისათვის რომ წასულიყო.

- მგ6. პროგრამა უზრუნველყოფს ყოველთვიურ პენსიას საბოლოო ხელფასის 0.2 %-ის ოდენობით, ყოველი ნამსახურები წლისათვის. პენსია ინიშნება 65 წლის ასაკიდან.

სარგებელი, რომელიც ტოლია შეფასებული საბოლოო ხელფასის 0,2%-ის ოდენობის ყოველთვიური პენსიის დისკონტირებული ღირებულების (რომელიც განსაზღვრულია შრომითი საქმიანობის დასრულების სავარაუდო თარიღისათვის) და გადასახდელია პენსიაზე გასვლის მოსალოდნელი თარიღიდან მოსალოდნელი გარდაცვალების თარიღამდე, ნაწილდება თითოეულ ნამსახურებ წელზე. მიმდინარე მომსახურების ღირებულება არის მოცემული სარგებლის შენატანების დისკონტირებული ღირებულება. ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამისათვის ტოლია საბოლოო ხელფასის 0.2%-ით გამოთვლილი ყოველთვიური პენსიის დისკონტირებული ღირებულება გამრავლებული საანგარიშგებო თარიღამდე ნამსახურები წლების რაოდენობაზე. მიმდინარე მომსახურების ღირებულება და ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება დისკონტირებას ექვემდებარება, რადგან პენსია გაიცემა 65 წლის ასაკიდან.

82-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი - გარანტირებული და არაგარანტირებული სამუშაო

მგ7. პროგრამის მიხედვით დახმარება გაიცემა 100 ერთეულის ოდენობით თითოეული ნამსახურები წლისათვის. სარგებლის გაცემა გარანტირებული ხდება 10 წლის მუშაობის შემდეგ.

თითოეულ ნამსახურებ წელზე სარგებელი ნაწილდება 100 ერთეულის ოდენობით. პირველი 10 წლის განმავლობაში მიმდინარე მომსახურების ღირებულება და ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება ასახავს ალბათობას, რომ დაქირავებულმა შესაძლოა 10 წელი არ იმსახუროს.

მგ8. პროგრამის მიხედვით პენსია გადაიხდება 100 ერთეულის ოდენობით, თითოეულ ნამსახურებ წელზე, 25 წლის ასაკამდე ნამსახურები წლების გამოკლებით. სარგებლის გაცემა გარანტირებულია დაუყოვნებლივ.

სარგებელი არ მიეწერება 25 წლის ასაკამდე ნამსახურებ წლებს, რადგან ამ პერიოდამდე შრომითი საქმიანობა არ წარმოშობს არავითარ სარგებელს (არც პირობითს, არც უპირობოს). სარგებელი 100 ერთეულის ოდენობით ნაწილდება ყოველ მომდევნო წელზე.

83-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი: სარგებლის განაწილება საანგარიშგებო პერიოდებზე

მგ9. პროგრამა ითვალისწინებს ერთდროული დახმარების გაცემას 1,000 ერთეულის ოდენობით, რომელიც გარანტირებული იქნება 10 წლიანი შრომითი საქმიანობის შემდეგ. პროგრამა არ ითვალისწინებს სხვა დამატებით დახმარებას შემდგომში გაწეული მომსახურებისათვის.

დახმარება 100 ერთეულის ოდენობით (1,000 გაყოფილი 10-ზე) ნაწილდება შრომითი საქმიანობის პირველი 10 წლის ყოველ წელიწადზე. მიმდინარე მომსახურების ღირებულება პირველი 10 წლის ყოველ წელიწადს ასახავს იმის ალბათობას, რომ დაქირავებულმა შეიძლება 10 წელი არ იმსახუროს. მომდევნო წლებზე დახმარება არ ნაწილდება.

AG10. პროგრამა ითვალისწინებს ერთდროული საპენსიო დახმარების გაცემას 2,000 ერთეულის ოდენობით იმ დაქირავებულებზე, რომლებიც 20 წელი შრომითი საქმიანობის შემდეგ 55 წლის ასაკშიც განაგრძობენ მუშაობას, ან, რომლებიც 65 წლის ასაკშიც მუშაობენ, მიუხედავად მათი შრომითი საქმიანობის ვადისა.

დაქირავებულებს, რომლებიც 35 წლის ასაკამდე იწყებენ შრომით საქმიანობას, პროგრამის მიხედვით სარგებელი პირველად ერიცხებათ 35 წლის ასაკიდან (დაქირავებულმა შეიძლება ერთეული დატოვოს 30 წლის ასაკში და დაბრუნდეს 33 წლის ასაკში, მაგრამ ამას არავითარი გავლენა არ ექნება სარგებლის

სიდიდესა და გაცემის ვადაზე). აღნიშნული საქმიანობა დამოკიდებულია შემდგომ შრომით საქმიანობაზე. ამასთან, შრომითი საქმიანობა 55 წლის ასაკის შემდეგ არსებითად არ ზრდის სარგებლის ოდენობას. ამ დაქირავებულობათვის ერთეული 35 წლის ასაკიდან 55 წლის ასაკამდე მუშაობის თითოეულ წელზე ანაწილებს 100 ფულად ერთეულს (2000 გაყოფილი 20-ზე).

იმ დაქირავებულებისათვის, რომლებიც შრომით საქმიანობას იწყებენ 35 წლის ასაკიდან 45 წლამდე, 20 წელზე მეტი ხნის მომსახურება არსებითი ოდენობით არ ზრდის დახმარებას. ერთეული მათთვის დახმარებას ანაწილებს 100 ერთეულის ოდენობით (2000 გაყოფილი 20-ზე) პირველი 20 წლის თითოეულ წელზე.

დაქირავებულს, რომელიც მუშაობას იწყებს 55 წლის ასაკში, 10 წელზე მეტი შრომითი საქმიანობის შემთხვევაში, დახმარება არსებითად არ გაეზრდება. ამ დაქირავებულისათვის ერთეული პირველ 10 წელს დახმარებას 200 ერთეულის ოდენობით (2,000 გაყოფილი 10-ზე) ანაზღაურებს.

მიმდინარე მომსახურების ღირებულება და ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება ყველა დაქირავებულისათვის ასახავს ალბათობას, რომ მათ შეიძლება სრულად ვერ დააგროვონ მომსახურების საკმარისი პერიოდი.

- მგ11. შრომითი საქმიანობის შემდგომი სამედიცინო პროგრამის მიხედვით, დაქირავებულს უნაზღაურდება შრომითი საქმიანობის შემდგომი სამედიცინო დანახარჯების 40%, თუ იგი სამსახურს დატოვებს 10 წელზე მეტი და 20 წელზე ნაკლები პერიოდის განმავლობაში, ხოლო თუ სამსახურს დატოვებს 20 წელზე მეტი ხნის მუშაობის შემდეგ - 50%.

პროგრამის ფორმულის მიხედვით, ერთეული ანაწილებს მოსალოდნელი სამედიცინო დანახარჯების დისკონტირებული ღირებულების 4%-ს (40 გაყოფილი 10-ზე) მუშაობის პირველი 10 წლის თითოეულ წელზე, ხოლო 1%-ს (10% გაყოფილი 10-ზე) მომდევნო 10 წლის თითოეულ წელზე. მიმდინარე მომსახურების ღირებულება თითოეულ წელს ასახავს ალბათობას, რომ დაქირავებულმა დახმარების ნაწილობრივ ან სრულად მიღებისათვის საჭირო წლების რაოდენობა შეიძლება ვერ დააგროვოს. დაქირავებულებზე, რომლებიც, სავარაუდოდ, 10 წლის ვადის გასვლამდე დატოვებენ ერთეულს, დახმარების განაწილება არ ხდება.

- მგ12. შრომითი საქმიანობის შემდგომი სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების 10%-ს ანაზღაურებს, თუ იგი სამუშაოს დატოვებს 10 წელზე მეტი და 20 წელზე ნაკლები ხნის მუშაობის შემდეგ და 50%-

ს, თუ სამუშაოს დატოვებს 20 წლის და მეტი ხნის მუშაობის შემდეგ.

ვინაიდან წინა წლებთან შედარებით შემდგომ წლებში გაწეული მომსახურება სარგებელს უფრო მნიშვნელოვნად გაზრდის იმ დაქირავებულთათვის, რომლებიც, სავარაუდოდ, 20 ან მეტი წლის შემდეგ დატოვებენ სამუშაოს, ერთეული დახმარებას ანაწილებს წრფივი მეთოდის გამოყენებით. 20 წელზე მეტი ხნის მომსახურება მნიშვნელოვნად არ გაზრდის სარგებელს. ამრიგად, სარგებელი, რომელიც მიეწერება პირველი 20 წლის თითოეულ წელს, მოსალოდნელი სამედიცინო მომსახურების დანახარჯების დისკონტირებული ღირებულების 2,5%-ია (50% გაყოფილი 20-ზე).

იმ დაქირავებულთათვის, რომლებიც, სავარაუდოდ, 10-დან 20 წლამდე დატოვებენ ერთეულს, პირველ 10 წელზე გასანაწილებელი სარგებელი მოსალოდნელი სამედიცინო დანახარჯების დისკონტირებული ღირებულების 1%-ია. ამ დაქირავებულთათვის სარგებელი არ განაწილდება მათ მიერ გაწეულ მომსახურებაზე, მეათე წლის ბოლოდან სამუშაოს დატოვების მოსალოდნელ თარიღამდე.

დაქირავებულთათვის, რომლებიც, სავარაუდოდ, 10 წლის განმავლობაში დატოვებენ სამუშაოს, სარგებელი არ გაიცემა.

84-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი - სარგებლის განაწილება საანგარიშგებო პერიოდებზე

მგ13. დაქირავებულებს უფლება აქვთ, თითოეულ წამსახურებ წელზე მიიღონ საბოლოო ხელფასის 3%, 55 წლის ასაკამდე.

საბოლოო ხელფასის 3%-ის ოდენობით შეფასებული სარგებელი ნაწილდება 55 წლის ასაკამდე, თითოეულ წამსახურებ წელზე. ეს ის ასაკია, რომლის შემდგომ დაქირავებულის მიერ გაწეული მომსახურება არსებითად არ გაზრდის პროგრამით გათვალისწინებულ დახმარებებს. ამ ასაკის შემდეგ გაწეული მომსახურებისათვის გათვალისწინებული არ არის რაიმე დახმარება. საბოლოო ხელფასის 3%-ის ოდენობით შეფასებული სარგებელი ნაწილდება 55 წლის ასაკამდე, თითოეულ წამსახურებ წელზე. ეს ის ასაკია, რომლის შემდგომ დაქირავებულის მიერ გაწეული მომსახურება არსებითად არ გაზრდის პროგრამით გათვალისწინებულ დახმარებებს ამ ასაკის შემდეგ გაწეული მომსახურებისათვის გათვალისწინებული არ არის რაიმე დახმარება.

113-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი; წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების აღრიცხვა

- მგ14. ერთეულს გააჩნია საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამა, რომელიც გულისხმობს პენსიას საბოლოო ხელფასის 2%-ის ოდენობით, ნამსახურები თითოეული წლისათვის. პენსიის გაცემა გარანტირებულია ხუთი წლის მუშაობის შემდეგ. 20X9 წლის 1 იანვრიდან ერთეული პენსიას ზრდის საბოლოო ხელფასის 2,5%-მდე, 20X5 წლის 1 იანვრის შემდგომ ნამსახურები თითოეული წლისათვის. პენსიის გაზრდის თარიღისათვის, 20X5 წლის 1 იანვრიდან 20X9 წლის 1 იანვრამდე მუშაობისათვის დამატებითი სარგებლის დისკონტირებული ღირებულება იქნება:

დაქირავებულთათვის, რომლებსაც 1/1/X9-თვის 5 წელზე მეტი სტაჟი აქვთ	150
დაქირავებულთათვის, რომლებსაც 1/1/X9-თვის 5 წელზე ნაკლები სტაჟი აქვთ (პერიოდის საშუალო ხანგრძლივობა პენსიის გარანტირებულ გაცემამდე - 3 წელი)	120
	270

ერთეული 150-ს დაუყოვნებლივ აღიარებს, რადგან მისი გაცემა უკვე გარანტირებულია. ერთეული 120-ს აღიარებს წრფივი მეთოდის საფუძველზე. 20X9 წლის 1 იანვრიდან 3 წლის განმავლობაში.

121-123-ე პუნქტების საილუსტრაციო მაგალითი - კომპენსაციები

- მგ15. კომპენსაციები

ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება	1,241
აღიარებული აქტუარული მოგება	17
ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული ვალდებულება	1,258
სადაზღვევო პოლისით განსაზღვრული უფლებები, რასაც ზუსტად მოჰყავს შესაბამისობაში პროგრამის მიხედვით გადასახდელი სარგებლის თანხა და გადახდის დრო. აღნიშნული სარგებლის დისკონტირებული ღირებულებაა 1,092	1,092

აღიარებული აქტუარული მოგება 17 არის ვალდებულებებსა და კომპენსაციის უფლებებზე წმინდა აკუმულირებული აქტუარული მოგება..

125-127-ე პუნქტების საილუსტრაციო მაგალითი: უკუგება პროგრამის აქტივებზე

მგ16. 20X7 წლის 1 იანვარს პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება შეადგენდა 10,000, ხოლო წმინდა აკუმულირებული აუდიარებელი აქტუარული მოგება - 760-ს. 20X7 წლის 30 ივნისს პროგრამიდან გადახდილ იქნა დახმარებები 1,900, ხოლო მიღებულმა შენატანებმა შეადგინა 4,900. 20X7 წლის 31 დეკემბერს პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება იყო 15,000, ხოლო ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება - 14, 792. 20X7 წლისათვის ვალდებულების აქტუარული ზარალი შეადგენდა 60-ს.

20X7 წლის 1 იანვარს ანგარიშვალდებულმა ერთეულმა, საბაზრო ფასებზე დაყრდნობით, აღნიშნული თარიღისათვის გამოითვალა შემდეგი შეფასებები:

	%
საპროცენტო და დივიდენდებიდან მიღებული შემოსავალი ფონდის მიერ გადასახადების გადახდის შემდეგ	9.25
პროგრამის აქტივების რეალიზებული და არარეალიზებული მოგება (გადასახადების გამოკლების შემდეგ)	2.00
ადმინისტრაციული დანახარჯები	(1.00)
უკუგების მოსალოდნელი განაკვეთი	10.25
20X7 წლისათვის პროგრამის აქტივების მოსალოდნელი და ფაქტობრივი უკუგება არის შემდეგი:	
10,000 ღირებულების აქტივზე 12 თვის განმავლობაში უკუგება 10,25%-ით	1,025
უკუგება 3,000 ღირებულების აქტივზე, რომელსაც ერთეული ფლობს 6 თვის განმავლობაში 5%-ით (რომელიც შეადგენს 10.25%-ს წლიურად და გამოიანგარიშება რთული პროცენტით 6 თვეში ერთხელ)	150
20X7 წლისათვის პროგრამის აქტივებზე მოსალოდნელი უკუგება	1,175
20X7 წლის 31 დეკემბრისათვის პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება	15,000
გამოკლებული 20X7 წლის 1 იანვრისათვის პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება	(10,000)
გამოკლებული მიღებული შენატანები	(4,900)
დამატებული გადახდილი სარგებელი	1,900
პროგრამის აქტივებზე ფაქტობრივი უკუგება	2,000

პროგრამის აქტივებზე მოსალოდნელ უკუგებასა (1,175) და პროგრამის აქტივების ფაქტობრივ უკუგებას (2,000) შორის სხვაობა არის აქტუარული მოგება, რომელიც 825-ის ტოლია. შესაბამისად,

აკუმულირებული ნეტო აუდიარებელი მოგება არის 1, 525 (760-ს დამატებული 825 და გამოკლებული 60). 105-ე პუნქტის მიხედვით „კორიდორის“ ზღვარი შეადგენს 1,500-ს (უდიდესი შემდეგი ორი სიდიდიდან: (i) 15,000-ის 10%-სა და (ii) 14,792-ის 10%-ს). მომდევნო წელს (20X8) ერთეული ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებს აქტუარულ მოგებას 25-ს (1, 525-ს გამოკლებული 1,500) გაყოფილს დაქირავებულების სავარაუდო დარჩენილ საშუალო სამუშაო წლებზე.

20X8 წლისათვის პროგრამის აქტივებზე მოსალოდნელი უკუგება დაემყარება საბაზრო მოლოდინს 20X8 წლის 1 იანვრისათვის, ვალდებულების არსებობის მთელ პერიოდზე.

135-ე პუნქტის საილუსტრაციო მაგალითი: დაფარვის გარეშე ვალდებულების შემცირების აღრიცხვა

მგ17. კანონის თანახმად, ერთეული ვალდებულია შეწყვიტოს ნარჩენების შეგროვებისა და გატანის უშუალო მომსახურება. ერთ-ერთი ქვეგანაყოფის ფუნქციონირების შეწყვეტის გამო, ერთეულში დაქირავებულები ვეღარ გამოიმუშავენ შემდგომ სარგებელს. ეს შემთხვევა არის ვალდებულების შემცირება, ვალდებულების დაფარვის გარეშე. მიმდინარე აქტუარული დაშვებებით (რომელიც მოიცავს მიმდინარე საბაზრო განაკვეთებს და სხვა საბაზრო ფასებს) სარგებლობის გამო, უშუალოდ ვალდებულების შემცირების წინ, ერთეულს გააჩნია საპენსიო ვალდებულება, რომლის წმინდა დისკონტირებული ღირებულება 1000-ს შეადგენს, პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება არის 820, ხოლო წმინდა კუმულაციური აქტუარული მოგება -50. ერთეულმა პირველად ერთი წლის წინ იხელმძღვანელა აღნიშნული სტანდარტით. ამის შედეგად წმინდა ვალდებულების შემცირება ვალდებულების წმინდა დისკონტირებულ ღირებულებას ამცირებს 100-ით - 900-მდე.

წარსულში აუდიარებელი აქტუარული მოგებიდან 10% (100/1,000) დაკავშირებულია იმ ვალდებულების ნაწილთან, რომელიც ანულირდა შემცირების დროს. შესაბამისად, ვალდებულების შემცირების შედეგად მივიღებთ:

	შემცირება მდე	შემცირებით მიღებული მოგება	შემცირების შემდეგ
ვალდებულების წმინდა დისკონტირებული ღირებულება	1000	(100)	900
პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება	(820)	—	(820)
	180	(100)	80

აღიარებული აქტუარული მოგება	50	(5)	45
ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული ნეტო ვალდებულება	230	(105)	125

166-168-პუნქტების საილუსტრაციო მაგალითი: საწყისი ვალდებულების განსაზღვრა

მგ18. 1998 წლის 31 დეკემბრისთვის ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახულია საპენსიო ვალდებულება 100 ერთეულის ოდენობით. ერთეული წინამდებარე სტანდარტით ხელმძღვანელობს 2011 წლის 1 იანვრიდან. ამ პერიოდისთვის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს 1,300, ხოლო პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება არის 1,000. 2005 წლის 1 იანვარს ერთეულმა პენსიები გაზარდა (არაგარანტირებული სარგებლის ღირებულება: 160; ამ პერიოდისთვის პენსიის მიღებამდე საშუალოდ დარჩენილია 10 წელი).

სტანდარტზე გადასვლის საწყისი შედეგი:

ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება	1,300
პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება	(1,000)
გამოკლებული: წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება, რომელიც უნდა აღიარდეს შემდგომ სააღრიცხვო პერიოდებში (160X4/10)	(64)
თავდაპირველი ვალდებულება	236
ძველი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად აღიარებული ვალდებულება	100
დამატებითი ვალდებულება	136

ერთეული აღიარებს დამატებით ვალდებულებას 136-ს საწყისი აკუმულირებულ ნამეტში ან დეფიციტში..

დასკვნის საფუძველი

წინამდებარე დასკვნის საფუძველი თან ერთვის სსბასს 25-ს, თუმცა არ წარმოადგენს მის ნაწილს.

სსბასს 25-ის შექმნა ბასსს-ის მიერ 2004 წელს გამოცემული განახლებული ბასს 19-ის საფუძველზე.

შესავალი

- დს1. სსბასსს-ის ფასს-ებთან კონვერგენციის პროგრამა წარმოადგენს მნიშვნელოვან ელემენტს, სსბასსს-ის სამუშაო პროგრამის ფარგლებში. სსბასსს-ის პოლიტიკა გულისხმობს სსბასსს-ის დარიცხვის მეთოდის თანხვედრას ბასსს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-თან, როდესაც ეს მართებულია საჯარო სექტორის ერთეულებთან მიმართებით.
- დს2. საჯარო სექტორის მრავალ ერთეულში წარმოებული შრომატევადი ოპერაციებიდან გამომდინარე, არსებობს დიდი ალბათობა, რომ ამ ერთეულების ფინანსური შედეგებისა და მდგომარეობის შეფასებისას დიდი მნიშვნელობა მიენიჭოს დაქირავებულთა სარგებელთან დაკავშირებულ ხარჯებსა და ვალდებულებებს. ამიტომაც არსებითად მნიშვნელოვანია, რომ საჯარო სექტორის ერთეულებმა ზოგადი მნიშვნელობის ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიტანონ დაქირავებულთა სარგებელთან დაკავშირებული ხარჯები და ვალდებულებები, ამასთან, ეს განახორციელონ სისტემატურად და თანმიმდევრულად. აგრეთვე, მნიშვნელოვანია, რომ ერთეულმა სათანადო ინფორმაცია გაამჟღავნოს მომხმარებლებისთვის.
- დს3. დასაქმებულთა სარგებლის შესახებ სტანდარტის შექმნა აქამდე 2 მიზეზის გამო გადაიდო. პირველი იყო ის, რომ სსბასსს-მა გადაწყვეტილება მიიღო, უპირატესობა მიენიჭებინა საჯარო სექტორის სპეციფიკური პროექტებისთვის, მათ შორის სოციალური დახმარების პროექტებისთვის, რომლებსაც საჯარო სექტორი არაგაცვლითი ოპერაციებისა და ასეთი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის საშუალებით უზრუნველყოფს. მეორე, ეს განპირობებულია იმით, რომ მიმდინარე ათწლეულის დასაწყისში იყო ვარაუდი, რომ მნიშვნელოვანი ცვლილებები შევიდოდა ბასს 19-ში. სსბასსს მიუთითებს რომ ბასსს ამჟამად ახორციელებს პროექტს, შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის შესახებ. პროექტი სრულდება ორ ეტაპად, რაც მოიცავს შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის აღრიცხვის ყველა ასპექტის ძირფესვიან გადახედვას. პირველი ეტაპი წარმოადგენს ბასსსს-სა და აშშ-ის ფინანსური აღრიცხვის სტანდარტების საბჭოს კონვერგენციის მოკლევადიანი პროექტის ნაწილს. იმისდა მიუხედავად, რომ ამ პროექტის ფარგლებში შესაძლებელი იქნება ისეთი საკითხების დასმა, რომელთა გადაჭრაც შედარებით უფრო სწრაფად არის შესაძლებელი, სსბასსსს-ს მიაჩნია, რომ წინადადებები,

შრომითი საქმიანობის შემდგომი აღრიცხვის საქმეში ფუნდამენტური ცვლილებების შეტანის შესახებ, ჯერ კიდევ არ არის ისე კარგად ჩამოყალიბებული და მომზადებული, რომ გაამართლოს წინამდებარე სტანდარტის შემუშავების ვადების გადაწევა (მიუღებლობა). სსპასსს გააგრძელებს ბასსს-ის პროექტის რეალიზაციის პროცესების მონიტორინგს.

სოციალური დაცვის კომბინირებული პროგრამები და სახელმწიფო საპენსიო პროგრამები

დს4. ბევრ იურისდიქციაში შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის გადახდა ხდება სოციალური დაცვის კომბინირებული პროგრამების მეშვეობით. კომბინირებული სოციალური დაცვის პროგრამებით ხდება ისეთი სარგებლის გადახდაც, რომელიც არ წარმოადგენს არსებულ ან ყოფილ დაქირავებულთა მიერ მომსახურების გაწევის სანაცვლოდ გადახდილ ანაზღაურებას. სსპასსს-მა დაასკვნა, გამომდინარე იქიდან, რომ ეს პროგრამები ძალიან მნიშვნელოვან როლს თამაშობს ზოგიერთ იურისდიქციაში, მათ შორის ევროპის მრავალ ქვეყანაში, საჭიროა განისაზღვროს კომბინირებული სოციალური დაცვის პროგრამები და შემუშავდეს მათი ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნები. წინამდებარე სტანდარტში შესულია მე-10 პუნქტი - „კომბინირებული სოციალური დაცვის პროგრამები“, რომელიც მოიცავს ასეთი ტიპის პროგრამების ორივე კომპონენტს.

დს5. წინამდებარე სტანდარტი არ განიხილავს სოციალური დაცვის კომბინირებული პროგრამებით გათვალისწინებულ საჯარო სექტორის ერთეულების ყველა პოტენციურ ვალდებულებას. იმდენად, რამდენადაც წინამდებარე სტანდარტი ადგენს მხოლოდ ანგარიშვალდებული ერთეულების დაქირავებულთა სარგებელს, მასში შესულია სოციალური დაცვის კომბინირებული პროგრამებით გადასახდელი ისეთი დახმარება, რომელიც წარმოადგენს დაქირავებულთა მიერ გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ გადასახდელ ანაზღაურებას. სსპასსს-ი სოციალური დახმარების ცალკე პროექტში განიხილავს კომბინირებული სოციალური დაცვის პროგრამით გათვალისწინებულ სხვა კონკრეტული სოციალური დაცვის პროგრამებით გადასახდელ სარგებლის სახეებსაც.

დს6. წინამდებარე სტანდარტში შენარჩუნებულია ბასს 19-ის მოთხოვნა, რომ ერთეულმა სახელმწიფო პროგრამა აღრიცხოს დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამების ანალოგიურად. სსპასსს-მა დაასკვნა, რომ საჯარო სექტორის მიერ სახელმწიფო პროგრამების აღრიცხვის მეთოდისთვის მეტი ნათელის მოსაფენად, ერთეულმა დამატებითი კომენტარი უნდა გააკეთოს. 46-ე პუნქტში მოცემულია უარყოფადი დაშვება, რომ სახელმწიფო პროგრამა მაკონტროლებელმა ერთეულმა უნდა ასახოს როგორც ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამა. მხოლოდ

მაშინ, როდესაც ეს დაშვება უარყოფილია, სახელმწიფო საპენსიო პროგრამა აღირიცხება, როგორც ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამა.

ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამა, როდესაც მონაწილე ერთეულები საერთო კონტროლის ქვეშ იმყოფებიან

დს7. საჯარო სექტორში, მრავალი ისეთი შემთხვევის არსებობის ალბათობაა, სადაც საერთო კონტროლის ქვეშ მყოფი ერთეულები მონაწილეობენ ფიქსირებულშენატანიან პროგრამაში. ბასს 19-ში შესულია კომენტარები, ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამების შესახებ, სადაც საერთო კონტროლის ქვეშ მყოფი ერთეულები იზიარებენ რისკებს. სსბასსს-მა მიიჩნია, რომ ბასს 19-ით გათვალისწინებული მოთხოვნები მართებულია საჯარო სექტორისთვისაც. სსბასსს-მა აგრეთვე ხაზი გაუსვა, იმ ფაქტს, რომ როდესაც არ არსებობს სახელმეკრულებო შეთანხმება, იურიდიული ძალის მქონე შეთანხმება, ან გაცხადებული პოლიტიკა, ინდივიდუალური ერთეულისთვის პროგრამის წმინდა დადგენილი სარგებლის მთლიანად დარიცხვის შესახებ, მიზანშეწონილი არ არის, კონტროლირებულმა ერთეულმა პროგრამა აღრიცხოს ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის საფუძველზე. ასეთ შემთხვევაში, მაკონტროლებელ ერთეულს მოეთხოვება, ასეთი პროგრამები თავის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღრიცხოს ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამის საფუძველზე. კონტროლირებული ერთეულები: (ა) აღრიცხვას აწარმოებენ ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამის საფუძველზე, (ბ) ადგენენ მაკონტროლებელ ერთეულს და (გ) განმარტავენ, რომ მაკონტროლებელი ერთეული ფიქსირებულგადასახდელიანი პროგრამის საფუძველზე აღრიცხავს თავის კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში, რაც ასახულია 41-ე პუნქტში. კონტროლირებული ერთეულები აგრეთვე განმარტავენ ინფორმაციას, რომელიც მოცემულია 42-ე პუნქტში.

დისკონტირების განაკვეთი

დს8. ბასს 19 მოითხოვს დისკონტირების განაკვეთის მიღებას, საბაზრო საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მაღალი ხარისხის კორპორაციული ობლიგაციების საბაზრო შემოსავლების საფუძველზე. სსბასსს-ის გადაწყვეტილებით დისკონტირების განაკვეთი უნდა ასახავდეს ფულის დროით ღირებულებას და მიიჩნია, რომ ერთეულს ნება უნდა მიეცეს, თავად განსაზღვროს ის განაკვეთი, რომელიც საუკეთესოდ დაეხმარება მას მიზნების რეალიზებაში. სსბასსს-მა მიიჩნია, რომ ფულის დროითი ღირებულების ყველაზე საიმედოდ ასახვა შესაძლებელია სახელმწიფო ობლიგაციებიდან, მაღალი ხარისხის კორპორაციული ობლიგაციებიდან და სხვა ფინანსური ინსტრუმენტებიდან, საბაზრო შემოსავლიანობის საფუძველზე.

დისკონტირების განაკვეთი, რომელსაც ერთეული იყენებს, არ უნდა შეიცავდეს ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულებებთან დაკავშირებულ ან ერთეულისთვის დამახასიათებელ სპეციფიკურ საკრედიტო რისკს.

დს9. სსბასსს-მა განიხილა, რამდენად მართებული იქნებოდა წინამდებარე მითითებებით ეხელმძღვანელათ იმ ერთეულებს, რომლებიც ოპერირებას ეწევიან ისეთ იურისდიქციაში, სადაც არ არსებობს არც სახელმწიფო ობლიგაციების და არც მაღალი ხარისხის კორპორაციული ობლიგაციების საკმარისად აქტიური ბაზარი დისკონტირების ისეთი განაკვეთის დასადგენად, რომელიც ასახავს ფულის დროით ღირებულებას. სსბასსს უშვებს, რომ ასეთ იურისდიქციაში მოღვაწე ერთეულებისათვის, სავარაუდოდ, დისკონტირების შესაბამისი განაკვეთის დადგენა გართულდება და ასეთი ერთეულები შესაძლოა გადადიოდნენ ან სულ ცოტა ხნის წინ გადავიდნენ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე. ამასთან, სსბასსს-მა მიუთითა, რომ ეს არ არის საკითხი, რომელიც მხოლოდ საჯარო სექტორისთვის არის აქტუალური და არ არსებობს საკმარისად ნათლად გამოკვეთილი საჯარო სექტორისთვის სპეციფიკური მიზეზი ასეთი მითითებების მისაცემად.

აქტუარული მოგება და ზარალი - „კორიდორი“

დს10. სსბასსს-მ განიხილა აქტუარული მოგებისა და ზარალის აღრიცხვის მოთხოვნები. კერძოდ, სსბასსს-მა განიხილა წინამდებარე სტანდარტში შესულიყო თუ არა ბასს 19-ის მიდგომა, რომელიც ცნობილია „კორიდორის“ სახელით და რომლის თანახმად აქტუარული მოგებისა და ზარალის დაუყოვნებელი აღიარება მხოლოდ მაშინ ხდება, როდესაც ის წინასწარგანსაზღვრულ პარამეტრებს გარეთ ხვდება, რომელიც დამოკიდებულია პროგრამის აქტივების რეალურ ღირებულებასა და ფიქსირებულშენატანიანი პროგრამის ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებაზე ბოლო საანგარიშგებო თარიღისათვის. სსბასსს-ი იზიარებდა ზოგიერთი სპეციალისტის შეხედულებას, იმის შესახებ, რომ კორიდორის მიდგომა კონცეპტუალურად მყარი არ არის და ამას მივყავართ შემოსავლისა და ხარჯების გაუმართლებელ გადავადებამდე. თუმცა, სსბასსს-მა ბოლოს დაასკვნა, რომ არ არსებობს საჯარო სექტორისთვის სპეციფიკური მიზეზი „კორიდორის“ დებულებების ამოღებისა და ყველა აქტუარული მოგებისა და ზარალის დაუყოვნებელი აღიარების მოთხოვნის გასამართლებლად. შესაბამისად, სსბასსს-მა გადაწყვიტა, დაეტოვებინა „კორიდორის“ მიდგომა წინამდებარე სტანდარტში და ერთეულებისთვის ნება მიეცა „კორიდორის“ დიაპაზონში მოხვედრილი აქტუარული მოგებისა და ზარალის აღსარიცხად თავად აერჩიათ ბასს 19-ით ნებადართული 3 ვარიანტიდან ერთ-ერთი. ესენია:

- (ა) აუდიარებლობა;
- (ბ) ყველა ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამასთან დაკავშირებული აქტუარული მოგებისა და ზარალის სისტემატური და თანმიმდევრული აღიარება ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში; და
- (გ) ყველა ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამასთან დაკავშირებული აქტუარული მოგებისა და ზარალის სისტემატური და თანმიმდევრული აღიარება ფინანსური შედეგების ანგარიშგების გარეთ.

აქტუარული მოგება და ზარალი: წარდგენა, როდესაც აღიარება ფინანსური შედეგების ანგარიშგების გარეთ ხდება

დს11. როდესაც სსბასს-მა შეიმუშავა დს 31 (დაქირავებულთა სარგებელი), ბასს 19-მა (2004) და ფასს 1-მა მოითხოვა ტერმინი - „საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება“ - შეცვლილიყო და ჩამოყალიბებულიყო შემდეგნაირად: „აღიარებული შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშგება“, როდესაც ერთეული იყენებს ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის აქტუარული მოგებისა და ზარალის აღიარების პოლიტიკას მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების გარეთ. სსბასს 1-ის - *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა* - მიხედვით ფინანსური ანგარიშგების ნაკრები არ მოიცავს „აღიარებული შემოსავლისა და ხარჯების ანგარიშგებას“. შესაბამისად, სსბასსს-მ იმსჯელა, შეეტანა თუ არა შესწორებები სსბასს 1-ში და ტერმინი „წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება“ შეეცვალა „აღიარებული შემოსავლისა და ხარჯების ანგარიშგებით“ კონკრეტულ გარემოებებში, თუ ერთეულებისთვის უფლება მიეცა, აქტუარული მოგება და ზარალი აღიარონ არსებულ „წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში“, რომელსაც ითხოვს სსბასს 1. თავდაპირველად, სსბასსს-მ გადაწყვიტა, რომ ფასს-ებთან თანხვედრის ხელშეწყობის მიზნების გათვალისწინებით, ცვლილებები შეეტანა სსბასს 1-ში და შეეცვალა ტერმინი „წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება“, როგორც „აღიარებული შემოსავლისა და ხარჯების ანგარიშგება“ მაშინ, როდესაც იგი შეიცავს მხოლოდ გარკვეული ტიპის მუხლებს, მათ შორის, აქტუარულ მოგებასა და ზარალს.

დს12. ბასსს-მა შემდგომში გამოსცა განახლებული ბასს 1, რომელიც მოიცავს ბასს 19-ში მოგვიანებით შესულ ცვლილებას. ამით ამოღებულ იქნა აღიარებული შემოსავლისა და ხარჯების ანგარიშგება და მოითხოვს, რომ მოგებისა და ზარალის გარეთ აღიარებული აქტუარული მოგება და ზარალი წარდგენილ იქნეს, როგორც სხვა ერთიანი შემოსავლის კომპონენტი. სსბასსს-ს ჯერ არ განუხილია განახლებული ფასს 1. იმის მაგივრად, რომ მიეღო

მიდგომა, რომლის მიზანი სტანდარტის მიახლოებაა (თანხვედრაა) ფასს-ებთან (რომელიც უკვე ჩანაცვლებულია), სსბასსს-მა გადაწყვიტა დაემტკიცებინა მიდგომა, რომ როდესაც აქტუარული მოგება და ზარალი აღიარებულია ფინანსური შედეგების ანგარიშგების გარეთ, ისინი წარდგენილ იქნეს წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში.

კომპენსაციები

დს13. იმის მიუხედავად, რომ ბასს 19-ით გათვალისწინებული კომპენსაციებთან დაკავშირებული მოთხოვნები ზოგადია, კომენტარები მოცემულია არამკვალიფიცირებელი სადაზღვევო პოლისებთან მიმართებაში და, შესაბამისად, ესენი არ წარმოადგენს პროგრამის აქტივებს. სსბასსს-მ იმსჯელა, შესაძლებელია თუ არა საჯარო სექტორში ისეთი გარემოებების არსებობა, როდესაც სხვა საჯარო სექტორის ერთეულს შეუძლია იურიდიულად დამავალდებულებელი პასუხისმგებლობის აღება, რომ ანგარიშვალდებული ერთეულის ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების ხარჯი ნაწილობრივ ან მთლიანად დაფაროს. სსბასსს-მ მიიჩნია, რომ ასეთი შემთხვევების არსებობის ალბათობა შესაძლებელია. განსახილველ პროექტ 31-ში შესულია ვრცელი კომენტარი, სადაც დაშვებულია ასეთი შემთხვევების წარმოშობა. ზოგიერთი მოსაზრების მიხედვით, განახლებული კომენტარები დამაზნეველია. გაითვალისწინა რა ეს მოსაზრებები, სსბასსს-მ გადაწყვიტა, გამოეყენებინა ბასს-ში მოცემული კომენტარები და ერთეულებს მიანიჭა პასუხისმგებლობა, თავად განსაზღვრონ კომპენსაციის უფლება წარმოშობს თუ არა აქტივს, ამ სსბასსს-ის ლიტერატურაში აქტივის განმარტებაზე მითითებების პარალელურად.

დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი სარგებელი: გრძელვადიანი სარგებელი შრომისუუნარობის შემთხვევაში

დს14. ბასს 19-ში გრძელვადიანი სარგებელი, შრომისუუნარობის შემთხვევაში, მოცემულია, როგორც „დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი სარგებლის“ ერთ-ერთი მაგალითი. ბასს 19-ით დადგენილია, რომ „დაქირავებულის სხვა გრძელვადიანი დახმარებების შეფასება არ შეიცავს ისეთივე განუსაზღვრელობის ხარისხს, როგორსაც შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი“ და „სხვა გრძელვადიანი სარგებლის შემოღება ან მათში ცვლილებების შეტანა იშვიათად წარმოშობს წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებას, მნიშვნელოვანი ოდენობით“. საჯარო სექტორში, გრძელვადიანი სარგებელი შრომისუუნარობის შემთხვევაში, ზოგიერთ მომსახურების სფეროში, როგორიცაა, მაგალითად, სამხედრო სამსახური, შეიძლება საკმაოდ მნიშვნელოვანი იყოს, ფინანსური თვალსაზრისით, ხოლო

დაკავშირებული აქტუარული მოგება და ზარალი კი - არასტაბილური.

დს15. სსბასს 25-ში მოცემულია უარყოფადი დაშვება, რომ შრომისუუნარობის გრძელვადიანი სარგებლის შეფასება არ შეიცავს ისეთივე განუსაზღვრელობის ხარისხს, როგორსაც შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი. როდესაც ეს დაშვება უარყოფილია, ერთეული თავად გადაწყვეტს, შრომისუუნარობის გრძელვადიანი დახმარება სრულად აღრიცხოს გრძელვადიანი შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის მოთხოვნების შესაბამისად, თუ მხოლოდ მისი ნაწილი აღრიცხოს ზემოთ მითითებული წესით.

დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი სარგებელი - კომპენსაცია, რომელიც ანგარიშვალდებულმა ერთეულმა უნდა გადაუხადოს პირს, სანამ ეს უკანასკნელი ხელახლა დასაქმდება

დს16. იმისდა მიუხედავად, რომ სსბასსს მიიჩნევს, რომ ასეთი შემთხვევები ხშირად არ გვხვდება, იგი უშვებს, რომ შესაძლოა იყოს ისეთი შემთხვევები, როდესაც ანგარიშვალდებული ერთეული, ხელშეკრულებიდან გამომდინარე, ვალდებულია ყოფილ დაქირავებულს გადაუხადოს კომპენსაცია, დასაქმების შეწყვეტის სარგებლისაგან განცალკევებით, მანამდე სანამ ეს უკანასკნელი ხელახლა დასაქმდება. შესაბამისად, შეიცვალა 147-ე პუნქტში მოცემული დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი სარგებლის ჩამონათვალი და მასში შევიდა ნახსენები გარემოებები.

გამოყენებასთან დაკავშირებული ღონისძიებები

დს17. სსბასსს-მ დაუშვა, რომ წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების გამოყენება იმ ვალდებულებებთან მიმართებით, რომლებიც დაკავშირებულია ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის მოვალეობებთან, შეიძლება საკმაოდ რთული შესასრულებელი აღმოჩნდეს საჯარო სექტორის ერთეულებისთვის. ამჟამად ბევრი საჯარო სექტორის ერთეული შესაძლოა არ აღიარებდეს ასეთი მოვალეობებიდან წარმოშობილ ვალდებულებებს და, აქედან გამომდინარე, დანერგილი არ ჰქონდეთ ისეთი სისტემა, ანგარიშგება წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად რომ აწარმოონ. როდესაც ერთეულები აღიარებენ ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამიდან წარმოშობილ მოვალეობებთან დაკავშირებულ ვალდებულებებს, მათ შეიძლება აღიარება აწარმოონ წინამდებარე სტანდარტისგან განსხვავებული მეთოდით. ზოგიერთ შემთხვევაში, წინამდებარე სტანდარტის გამოყენებისას შესაძლოა წარმოიქმნას წინააღმდეგობა საბიუჯეტო პროგნოზებთან და სხვა პროგნოზირებულ ინფორმაციასთან.

დს18. ბასს 19 მოითხოვს, რომ ერთეულებმა წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენონ გარდამავალი ვალდებულების განსაზღვრისთვის.

როდესაც გარდამავალი ვალდებულების სიდიდე აღემატება იმ ვალდებულებას, რომელიც ძველი სააღრიცხვო პოლიტიკის მიხედვით იმავე თარიღზე უნდა აღიარებულიყო, ბასს 19 ერთეულებს უფლებას აძლევს, ეს განსხვავება ხარჯში გაატარონ წრფივი მეთოდით, მიღების თარიღიდან 5 წლის განმავლობაში.

დს19. წინამდებარე სტანდარტის მიღებით წარმოშობილი ვალდებულებების ზრდის გავლენა, ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაზე მრავალი საჯარო სექტორის ერთეულისთვის პრობლემატური საკითხი გახდება. თუმცა, როგორც დს 17-შია მითითებული, უპირველესი პრობლემა თავად ინფორმაციის მოპოვებაა. შესაბამისად, სსბასს-მ დაასკვნა, იმისათვის, რომ საჯარო სექტორის ერთეულებს საკმარისი დრო ჰქონდეთ ახალი სისტემების დასანერგად და არსებული სისტემების გასახლეზად, წინამდებარე სტანდარტი ძალაში შევა 2011 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებში. შესაბამისად, სტანდარტის მიღების პირველ წელიწადს ერთეულებს არ მოეთხოვებათ შესადარისი ინფორმაციის წარდგენა. თუმცა, სტანდარტის უფრო ადრე მიღება წახალისებულა.

დს20. წინამდებარე სტანდარტის 166-ე პუნქტით ერთეულებს მოეთხოვებათ ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის საწყისი ვალდებულებების განსაზღვრა. იმდენად, რამდენადაც ერთეულებს არ მოეთხოვებათ სტანდარტის მიღება 2011 წლის 1 იანვრის შემდგომ პერიოდებამდე, სსბასს-მა გადაწყვიტა, რომ არ არსებობს ისეთი გარდამავალი დებულებების შემოღების აუცილებლობა, რომლის თანახმადაც, ერთეულებს მიენიჭებოდათ უფლება, ხარჯებში გაეტარებინათ კონკრეტული პერიოდის სხვაობა საწყის ვალდებულებას და იმ ვალდებულებას შორის, რომელიც აღიარდებოდა ძველი სააღრიცხვო პოლიტიკის თანახმად. იმისათვის, რომ სტანდარტის მიღების პირველ წელიწადს თავიდან იქნეს აცილებული ფინანსური შედეგის ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაციის პოტენციური დამახინჯება და უზრუნველყოფილ იქნეს შესაბამისობა სსბასს 3-თან - *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები* - წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილია, რომ სხვაობა საწყის ვალდებულებასა და იმ ვალდებულებას შორის, რომელიც აღიარდებოდა იმავე თარიღით, ძველი სააღრიცხვო პოლიტიკის მიხედვით, აისახოს საწყის აკუმულირებულ ნამეტში ან დეფიციტში.

დს21. გაითვალისწინა რა ის შესაძლო სირთულეები ინფორმაციის მოპოვებასთან დაკავშირებით, რომლის წინაშეც ანგარიშვალდებული ერთეულები დგანან, სსბასს-მ იმსჯელა, რამდენად მართებული იქნებოდა ერთეულების განთავისუფლება 141-ე პუნქტით განსაზღვრული კონკრეტული ინფორმაციის გამჟღავნების ვალდებულებისგან. ინფორმაციის გამჟღავნებაში

იგულისხმება - ინფორმაცია, მთელი რიგი კომპონენტების ვალდებულებებისა და პროგრამის აქტივების საწყისი ნაშთის ან მიმდინარე და წინა ოთხ საანგარიშგებო პერიოდში არსებული ტენდენციების შესახებ. სსბასსს-მ გადაწყვიტა, რომ ამის გაკეთება მიზანშეწონილია, რადგანაც ზოგიერთ ერთეულს შეიძლება საკმაოდ დიდი დრო დასჭირდეს სისტემების განსავითარებლად. ამგვარად, ეს შედავათი გათვალისწინებულია წინამდებარე სტანდარტის 173-ე და 175-ე პუნქტებით.

სსბასს 25-ის განახლება ბასსს-ის მიერ 2008 წელს გამოცემული დოკუმენტის – ფასს-ების გაუმჯობესება – შედეგად

დს22.სსბასსს-მა განიხილა ბასსს 19-ში შეტანილი ცვლილებები, რომლებიც შევიდა ბასსს-ის მიერ 2008 წლის მაისში გამოცემულ დოკუმენტში - „ფასს-ების გაუმჯობესება“ და, ზოგადად, დაეთანხმა ბასსს-ის მიერ მოყვანილ მიზეზებს სტანდარტის გადახედვასთან დაკავშირებით. სსბასსს-მა გადაწყვიტა, რომ არ არსებობს საჯარო სექტორთან დაკავშირებული რაიმე სპეციფიკური მიზეზი ცვლილებების არ შესატანად.

საილუსტრაციო მაგალითები

წინამდებარე მაგალითები დაერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს სსბას 25-ის ნაწილს.

დაფინანსებული ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამა

ფინანსური შედეგების ანგარიშებიდან და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშებიდან ამონარიდები ემსახურება ქვემოთ აღწერილი ოპერაციების შედეგების ჩვენებას. აუცილებელი არ არის აღნიშნული ამონარიდები შეესაბამებოდეს ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა სტანდარტებით გათვალისწინებულ განმარტებით შენიშვნებში ასახვისა და წარდგენის წესებს.

შესავალი ინფორმაცია

სმ1. დაფინანსებული ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის შესახებ წარმოდგენილია შემდეგი ინფორმაცია. საპროცენტო გაანგარიშების გასამარტივებლად მიჩნეულია, რომ ყველა ოპერაცია შესრულდა წლის ბოლოს. 20X7 წლის 1 იანვრისათვის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება და პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება 1,000-ს უდრიდა. ამავე დროისთვის წმინდა დაგროვილი აუღიარებელი აქტუალური მოგება შეადგენდა 140-ს.

	20X7	20X8	20X9
დისკონტირების განაკვეთი წლის დასაწყისში	10.0%	9.0%	8.0%
პროგრამის აქტივებზე მოსალოდნელი უკუგების ნორმა წლის დასაწყისში	12.0%	11.1%	10.3%
მიმდინარე მომსახურების ღირებულება	130	140	150
გადახდილი დახმარებები	150	180	190
შენატანები	90	100	110
ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება 31 დეკემბრისათვის	1,141	1,197	1,295
პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება 31 დეკემბრისათვის	1,092	1,109	1,093
დაქირავებულთა მოსალოდნელი დარჩენილი მომსახურების საშუალო პერიოდი (წლები)	10	10	10

სმ2. 20X8 წლის 1 იანვრიდან დამატებითი სარგებელის გადახდის უზრუნველსაყოფად, 20X8 წელს პროგრამაში ცვლილებები შევიდა. დაქირავებულთა მომსახურებისათვის გასაცემი დამატებითი სარგებლის დისკონტირებული ღირებულება 20X8 წლის 1 იანვრისათვის შეადგენდა 50-ს გარანტირებული სარგებლისთვის,

ხოლო 30-ს - არაგარანტირებული სარგებლისთვის. 20X8 წლის 1 იანვრისათვის ერთეულის შეფასებით, სანამ არაგარანტირებული სარგებელი გახდება გარანტირებული, საჭიროა საშუალოდ 3 წელი. ამიტომ დამატებითი არაგარანტირებული სარგებლის შედეგად წარმოშობილი წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება უნდა აღიარდეს წრფივი მეთოდის გამოყენებით სამი წლის განმავლობაში. დამატებით გამოყოფილი გარანტირებული სარგებლის შედეგად წარმოშობილი წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების აღიარება დაუყოვნებლივ ხდება (წინამდებარე სტანდარტის 112-ე პუნქტი). ერთეულმა გადაწყვეტილება მიიღო აქტუარული მოგებისა და ზარალის აღიარების პოლიტიკის შესახებ, 106-ე პუნქტით გათვალისწინებული მინიმალურ მოთხოვნათა შესაბამისად.

ვალდებულების დისკონტირებულ ღირებულებასა და პროგრამის აქტივების რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები

სმ3. პირველ რიგში, ხდება ვალდებულების მიმდინარე ღირებულებასა და პროგრამის აქტივების რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებების შეჯამება და მის საფუძველზე აქტუარული მოგებისა და ზარალის განსაზღვრა სააღრიცხვო პერიოდისათვის.

	20X7	20X8	20X9
ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება 1 იანვარს	1,000	1,141	1,197
საპროცენტო ხარჯი	100	103	96
მიმდინარე მომსახურების ღირებულება	130	140	150
წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება - არაგარანტირებული სარგებლისთვის	–	30	–
წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება - გარანტირებული სარგებლისთვის	–	50	–
გადახდილი სარგებელი	(150)	(180)	(190)
აქტუარული (მოგება) ზარალი ვალდებულებაზე (დამაბალანსებელი ციფრი)	61	(87)	42
ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება 31 დეკემბერს	1,141	1,197	1,295
პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება 1 იანვარს	1,000	1,092	1,109
პროგრამის აქტივებზე მოსალოდნელი უკუგება	120	121	114
შენატანები	90	100	110
გადახდილი სარგებელი	(150)	(180)	(190)
აქტუარული მოგება (ზარალი) აქტივებზე (დამაბალანსებელი ციფრი)	32	(24)	(50)

პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება 31 დეკემბერს	1,092	1,109	1,093
---	-------	-------	-------

კორიდორის ზღვრები

სმ4. შემდეგი საფეხურია კორიდორის ზღვრების განსაზღვრა და მათი შედარება დაგროვილ აუდიარებელ აქტუარულ მოგებასა და ზარალთან, მომდევნო სააღრიცხვო პერიოდში ასაღიარებელი ნეტო აქტუარული მოგების ან ზარალის განსაზღვრის მიზნით. წინამდებარე სტანდარტის 105-ე პუნქტის, შესაბამისად, კორიდორის ზღვრები აღემატება უდიდესს:

(ა) ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულების 10%-ს, პროგრამის აქტივების გამოკლებამდე; და

(ბ) პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულების 10%-ს.

სმ5. აღნიშნული ზღვრები, აღიარებული და აუდიარებელი აქტუარული მოგება და ზარალი იქნება:

	20X7	20X8	20X9
წმინდა მაგროვებადი აუდიარებელი აქტუარული მოგება (ზარალი) 1 იანვრისათვის	140	107	170
კორიდორის ზღვარი 1 იანვრისათვის	100	114	120
ნამეტი (ა)	40	–	50
დაქირავებულთა დარჩენილი მომსახურების საშუალო პერიოდი (წლები) (ბ)	10	10	10
ასაღიარებელი აქტუარული მოგება (ზარალი) (ა/ბ)	4	–	5
აუდიარებელი აქტუარული მოგება (ზარალი) 1 იანვრისათვის	140	107	170
წლიური აქტუარული მოგება (ზარალი) - ვალდებულება	(61)	87	(42)
წლიური აქტუარული მოგება (ზარალი) – პროგრამის აქტივები	32	(24)	(50)
ქვეჯამი	111	170	78
აღიარებული აქტუარული მოგება (ზარალი)	(4)	–	(5)
აუდიარებელი აქტუარული მოგება (ზარალი) 31 დეკემბრისათვის	107	170	73

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში და ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში აღიარებული თანხები და მასთან დაკავშირებული ანალიზი

სმ6. საბოლოო საფეხურს წარმოადგენს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში და ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში ასაღიარებელი თანხის განსაზღვრა და მასთან დაკავშირებული ანალიზის ასახვა, წინამდებარე სტანდარტის 141-ე პუნქტის (ვ), (ზ) და (ნ) ქვეპუნქტების შესაბამისად (წინამდებარე თავის სმ-ში მოცემულია 141-ე პუნქტის (გ) და (ე) ქვეპუნქტების შესაბამისად ასახული ანალიზი, რომლის გახსნაც მოეთხოვება ერთეულს შემდეგო დასათაურებით - „ცვლილებები ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულებასა და პროგრამის აქტივების რეალურ ღირებულებაში“. მაგალითი იხილეთ ქვემოთ.

	20X7	20X8	20X9
ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება	1,141	1,197	1,295
პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება	(1,092)	(1,109)	(1,093)
	49	88	202
აუღიარებელი აქტუარული მოგება (ზარალი)	107	170	73
აუღიარებელი წარსულში გაწეული მომსახურების დანახარჯი - არაგარანტირებული სარგებლისთვის	-	(20)	(10)
ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული ვალდებულება	156	238	265
მიმდინარე მომსახურების ღირებულება	130	140	150
საპროცენტო ხარჯი	100	103	96
მოსალოდნელი უკუგება პროგრამის აქტივებზე	(120)	(121)	(114)
მიმდინარე წელს აღიარებული ნეტო აქტუარული მოგება (ზარალი)	(4)	-	(5)
წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება - არაგარანტირებული სარგებელი	-	10	10
წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება - გარანტირებული სარგებელი	-	50	-
ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში აღიარებული ხარჯი	106	182	137
<i>აქტუარული უკუგება პროგრამის აქტივებზე</i>			
მოსალოდნელი უკუგება პროგრამის აქტივებზე	120	121	114
აქტუარული მოგება (ზარალი) პროგრამის აქტივებზე	32	(24)	(50)
აქტუარული უკუგება პროგრამის აქტივებზე	152	97	64
<i>შენიშვნა: კომპენსაციების წარდგენისთვის იხილეთ 121-123-ე პუნქტების საილუსტრაციო მაგალითი.</i>			

განმარტებითი შენიშვნები

ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნების ამონარიდებიდან ჩანს, თუ როგორ შეიძლება განხორციელდეს საჭირო განმარტებითი შენიშვნების აგრეგირება ისეთი ერთეულის შემთხვევაში, რომელიც სხვადასხვა სახის სარგებელს სთავაზობს დაქირავებულებს. აუცილებელი არ არის, აღნიშნული ამონარიდები შეესაბამებოდეს სსბას 25-ითა და სხვა სტანდარტებით გათვალისწინებულ ყველა განმარტებითი შენიშვნისა და წარდგენის წესს. კერძოდ, აქ ილუსტრებული არ არის შემდეგი საკითხების განმარტებითი შენიშვნები:

- (ა) დაქირავებულთა სარგებლის სააღრიცხვო პოლიტიკა (იხ. სსბას 1 - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა). აღნიშნული სტანდარტის 141(ა) ქვეპუნქტის მიხედვით, განმარტებითი შენიშვნები უნდა შეიცავდეს ერთეულის აქტუარული მოგებისა და ზარალის აღიარების სააღრიცხვო პოლიტიკას;
- (ბ) პროგრამის ტიპის ზოგადი დახასიათება (პ.141(ბ));
- (გ) იმ საფუძვლის ტექსტური აღწერილობა, რომელიც გამოიყენება აქტივებზე მოსალოდნელი საერთო უკუგების ნორმის განსასაზღვრად (პ.141 (ი));
- (დ) მაღალი თანამდებობის ხელმძღვანელ პერსონალზე გაცემული სარგებელი (იხ. სსბას 20 - “დაკავშირებული მხარეების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება”); ან
- (ე) დაქირავებულთა სარგებელი, რომელიც გაცემულია წილობრივი გადახდის სახით (იხ. საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტი, რომელიც განიხილავს წილობრივ გადახდებს).

სმ7. საილუსტრაციო განმარტებები მოცემულია ქვემოთ:

დაქირავებულთა სარგებლის ვალდებულებები

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარდება შემდეგი თანხები:

	ფიქსირებულსარგებლიანი საპენსიო პროგრამები		შრომითო საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სამედიცინო დახმარებები	
	20X8	20X7	20X8	20X7
დაფინანსებული ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება	20,300	17,400	—	—

	ფიქსირებულსარგებლიანი საპენსიო პროგრამები		შრომითო საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სამედიცინო დახმარებები	
	20X8	20X7	20X8	20X7
პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება	(18,420)	(17,280)	–	–
	1,880	120	–	–
დაუფინანსებელი ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება	2,000	1,000	7,337	6,405
აუღიარებელი აქტუარული მოგება (ზარალი)	(1,605)	840	(2,707)	(2,607)
წარსულში გაწეული მომსახურების აუღიარებელი ღირებულება	(450)	(650)	–	–
წმინდა ვალდებულება	1,825	1,310	4,630	3,798
ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშებაში ასახული თანხები:				
ვალდებულებები	1,825	1,400	4,630	3,798
აქტივები	–	(90)	–	–
წმინდა ვალდებულება	1,825	1,310	4,630	3,798

საპენსიო პროგრამის აქტივები მოიცავს (ანგარიშვალდებული ერთეულის სახელწოდება) მიერ გამოშვებულ ჩვეულებრივ აქციებს, 317 რეალური ღირებულებით (20X7:281). პროგრამის აქტივები ასევე მოიცავს (ანგარიშვალდებული ერთეულის სახელწოდება) მიერ დაკავებულ უძრავ ქონებას, რომლის რეალური ღირებულებაა 200 (20X7-185).

ნამეტში ან დეფიციტში აღიარდება შემდეგი თანხები:

	ფიქსირებულსარგებლიანი საპენსიო პროგრამები		შრომითო საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სამედიცინო დახმარებები	
	20X8	20X7	20X8	20X7
მიმდინარე მომსახურების ღირებულება	850	750	479	411
პროცენტი ვალდებულებაზე	950	1,000	803	705
პროგრამის აქტივებზე მოსალოდნელი უკუგება	(900)	(650)		
წლის განმავლობაში აღიარებული ნეტო აქტუარული ზარალი (მოგება)	(70)	(20)	150	140

დაქირავებულთა სარგებელი

წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება	200	200		
ზარალი (მოგება) ვალდებულებების შემცირებასა და დაფარვაზე	175	(390)		
სულ „დაქირავებულთა ხარჯებში“ გათვალისწინებული	1,205	890	1,432	1,256
პროგრამის აქტივებზე ფაქტობრივი უკუგება	600	2,250	–	–

ცვლილებები ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების დისკონტირებულ ღირებულებაში:

	ფიქსირებულსარგებლიანი საპენსიო პროგრამები		შრომითო საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სამედიცინო დახმარებები	
	20X8	20X7	20X8	20X7
ფიქსირებულსარგებლიანიპროგრამის ვალდებულების საწყისი ნაშთი	18,400	11,600	6,405	5,439
მომსახურების ღირებულება	850	750	479	411
საპროცენტო დანახარჯი	950	1,000	803	705
აქტუარული მოგება (ზარალი)	2,350	950	250	400
ვალდებულების შემცირებასთან დაკავშირებული ზარალი (მოგება)	(500)	–		
დაფარული ვალდებულებები	–	(350)		
ერთეულთა გაერთიანების დროს აღიარებული ვალდებულებები	–	5,000		
უცხოურ პროგრამებთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობები E	900	(150)		
გადახდილი დახმარებები	(650)	(400)	(600)	(550)
ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულების საბოლოო ნაშთი	22,300	18,400	7,337	6,405

ცვლილებები პროგრამის აქტივების რეალურ ღირებულებაში:

	ფიქსირებულსარგებლიანი საპენსიო პროგრამები	
	20X8	20X7
პროგრამის აქტივების საწყისი რეალური ღირებულება	17,280	9,200
მოსალოდნელი უკუგება	900	650

აქტუარული მოგება (ზარალი)	(300)	1,600
პროგრამის ვალდებულების დაფარვაზე განაწილებული აქტივები	(400)	–
დაქირავებლის მიერ გადახდილი შენატანები	700	350
ერთეულთა გაერთიანების დროს შემენილი აქტივები	–	6,000
უცხოურ პროგრამებთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობები	890	(120)
გადახდილი დახმარებები	(650)	(400)
	<u>18,420</u>	<u>17,280</u>

20X9 წელს ერთეული ვარაუდობს 900 ერთეულის (თანხის) შეტანას თავის ფიქსირებულსარგებლიან საპენსიო პროგრამაში.

პროგრამის აქტივების ძირითადი კატეგორიები პროგრამის მთლიანი აქტივების მიმართ, ხვედრითი წილის სახით: არის შემდეგი:

	20X8	20X7
ევროპის კაპიტალი	30%	35%
ჩრდილოეთ ამერიკის კაპიტალი	16%	15%
ევროპის ობლიგაციები	31%	28%
ჩრდილოეთ ამერიკის ობლიგაციები	18%	17%
უძრავი ქონება	5%	5%

ძირითადი აქტუარული დაშვებები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის (გამოსახული საშუალო შეწონილი სიდიდეების სახით):

	20X8	20X7
დისკონტირების განაკვეთი 31 დეკემბრისათვის	5%	6.5%
მოსალოდნელი უკუგება პროგრამის აქტივებზე 31 დეკემბრისათვის	5.4%	7%
ხელფასის სამომავლო ზრდა	5%	4%
პენსიის სამომავლო ზრდა	3%	2%
პენსიაზე ნაადრევად გასულ თანამშრომელთა ხვედრითი წილი	30%	30%
ჯანდაცვის დანახარჯების წლიური ზრდა	8%	8%
სახელმწიფო ჯანდაცვის მაქსიმალური დახმარებების სამომავლო ცვლილებები	3%	2%
ჯანდაცვის დანახარჯების სავარაუდო ზრდის ტემპები მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებულ თანხებზე. ჯანდაცვის დანახარჯების მოსალოდნელი ზრდის ერთი პროცენტული ერთეულით ცვლილება გამოიწვევს შემდეგ შედეგებს:		

დაქირავებულთა სარგებელი

	ერთი პროცენტული ერთეულით ზრდა	ერთი პროცენტული ერთეულით შემცირება
გავლენა მომსახურების ღირებულებისა და და საპროცენტო დანახარჯის აგრეგირებულ თანხაზე	190	(150)
გავლენა ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულებაზე	1,000	(900)

მიმდინარე და წინა ოთხი პერიოდის თანხები:

ფიქსირებულსარგებლიანი საპენსიო პროგრამები

	20X8	20X7	20X6	20X5	20X4
ფიქსირებულსარგებლიანიპროგრამის ვალდებულება	(22,300)	(18,400)	(11,600)	(10,582)	(9,144)
პროგრამის აქტივები	18,420	17,280	9,200	8,502	10,000
ზედმეტობა/(დეფიციტი)	(3,880)	(1,120)	(2,400)	(2,080)	856
პროგრამის ვალდებულებების კორექტირება, წინა წლების გამოცდილების მიხედვით	(1,111)	(768)	(69)	543	(642)
პროგრამის აქტივების კორექტირება, წინა წლების გამოცდილების მიხედვით	(300)	1,600	(1,078)	(2,890)	2,777

შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სამედიცინო დახმარებები

	20X8	20X7	20X6	20X5	20X4
ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის ვალდებულება	7,337	6,405	5,439	4,923	4,221
პროგრამის ვალდებულებების კორექტირება, წინა წლების გამოცდილების მიხედვით	(232)	829	490	(174)	(103)

Y-იურისდიქციაში ანგარიშვალდებული ერთეული ასევე მონაწილეობს ყველა ადგილობრივი სამთავრობო ერთეულისთვის განკუთვნილ ფიქსირებულსარგებლიან პროგრამაში, რომელიც პენსიებს საბოლოო ხელფასების მიხედვით გასცემს და ფინანსდება მიმდინარე შემოსავლიდან გადახდის პრინციპით. პრაქტიკულად შეუძლებელია ეკონომიკური ერთეულის ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულების ან მასთან დაკავშირებული მიმდინარე მომსახურების ღირებულების განსაზღვრა, ვინაიდან პროგრამა ვალდებულებებს ისეთ საფუძველზე ანგარიშობს, რომელიც არსებითად განსხვავდება [ანგარიშვალდებული ერთეულის

სახელწოდება]-ის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული საფუძვლისაგან. [აღწერეთ საფუძველი] მოცემული საფუძვლის მიხედვით, პროგრამის 20X6 წლის 30 ივნისის ფინანსური ანგარიშგება გვიჩვენებს 27,525 დაუფინანსებელ ვალდებულებას. დაუფინანსებელი ვალდებულება მომავალში გამოიწვევს თანხების გადახდას პროგრამაში მონაწილე დამქირავებელთა მხრიდან. პროგრამას დაახლოებით 75,000 წევრი ჰყავს, საიდანაც 5,000-მდე [ანგარიშვალდებული ერთეულის სახელწოდება] ამჟამინდელი ან ყოფილი თანამშრომლები ან მათ კმაყოფაზე მყოფი პირები არიან. ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში აღიარებულმა ხარჯმა, რომელიც პროგრამაში მოცემულ წელს შესატანი თანხების ტოლია და არ არის ჩართული ზემოთ ნაჩვენებ თანხებში, შეადგინა 230 (20X7: 215). ანგარიშვალდებული ერთეულის სამომავლო შენატანები შეიძლება არსებითად გაიზარდოს, თუ სხვა ერთეულები პროგრამიდან გამოვლენ.

70-ე პუნქტის გამოყენების ილუსტრაცია

მიზანი

სმ8. 69-ე პუნქტი ადგენს აღიარებული ფიქსირებულსარგებლიანი აქტივის მაქსიმალურ მნიშვნელობას.

69. 65-ე პუნქტის მიხედვით განსაზღვრული სიდიდე შეიძლება უარყოფითი (აქტივი) იყოს. მიღებული აქტივი ერთეულმა უნდა შეაფასოს უმცირესით შემდეგი სიდიდეებიდან:

(ა) 65-ე პუნქტის მიხედვით განსაზღვრული სიდიდე [ე.ი. პროგრამის ნამეტს/დეფიციტს დამატებული (გამოკლებული) ნებისმიერი აუღიარებელი ზარალი (მოგება)]; და

(ბ) ჯამური თანხა:

(i) აუღიარებელი ნეტო (წმინდა) აქტუარული ზარალისა და წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების (იხ. პუნქტები 105-ე, 106-ე, 112-ე); და

(ii) ნებისმიერი ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებული ღირებულების, რომელიც არსებობს პროგრამიდან სახსრების უკან დაბრუნების ფორმით, ან მომავალში გადასარიცხი შენატანების შემცირების სახით. ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებული ღირებულება უნდა განისაზღვროს, 91-ე პუნქტში მოცემული დისკონტირების საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით.

სმ9. 70-ე პუნქტის გარეშე (იხ. ქვემოთ), 69 (ბ) (i) პუნქტს აქვს შემდეგი შედეგი: ზოგჯერ აქტუარული ზარალის (მოგების) აღიარების გადავადება, 65-ე პუნქტით გათვალისწინებული სიდიდის განსაზღვრისას, იწვევს ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში ასაღიარებელ მოგებას (ზარალს).

სმ10. ქვემოთ მოცემულ მაგალითში ილუსტრირებულია 69-ე პუნქტის, 70-ე პუნქტის გარეშე, გამოყენების ეფექტი. მაგალითი უშვებს, რომ ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკა არ არის იმისათვის, რომ აქტუარული მოგება და ზარალი აღიაროს „კორიდორის“ ფარგლებში და მოახდინოს აქტუარული მოგებისა და ზარალის ამორტიზაცია „კორიდორის“ ფარგლებს გარეთ (მიუხედავად იმისა „კორიდორი“ გამოიყენება თუ არა, საკითხი შეიძლება დადგეს ყოველთვის, როდესაც ადგილი აქვს გადავადებულ აღიარებას, 65-ე პუნქტის შესაბამისად.)

მაგალითი 1. 69-ე პუნქტის, 70-ე პუნქტის გარეშე, გამოყენების ეფექტი.

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= ნაკლები D-ზე და E-ზე	G
წელი	ნამეტი პროგრამა მაში	ხელმისაწვ დომი ეკონომიკუ რი სარგებელი (69(ბ)(ii) პუნქტი)	65-ე პუნქტით აუღიარებ ელი ზარალი	65-ე პუნქტი	69 (ბ) პუნქტი	აქტივის მაქსიმალუ რი მნიშვნელო ბა, ე.ი. აღიარებულ ი აქტივი	მე-2 წელს აღიარებუ ლი მოგება ²
1	100	0	0	100	0	0	–
2	70	0	30	100	30	30	30

სმ11. 1-ლი წლის ბოლოსათვის პროგრამაში ნამეტია 100-ის ოდენობით (ა სვეტი ზემოთ მოცემულ ცხრილში), თუმცა, ერთეულისთვის ხელმისაწვდომი არ არის არანაირი ეკონომიკური სარგებელი, არც რეფინანსირების და არც მომავალი შენატანების * (ბ სვეტი) შედეგად. ასევე არ არსებობს აუღიარებელი მოგება და ზარალი 70-ე პუნქტის შესაბამისად (გ სვეტი). ამგვარად, თუ არ არსებობს აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა, აქტივად უნდა აღიარდეს 100, როგორც 65-ე პუნქტით განსაზღვრული სიდიდე (დ სვეტი). 69-ე პუნქტის მიხედვით, აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა აქტივის ნულამდე ამცირებს (ვ სვეტი).

სმ12. მე-2 წელს პროგრამაში აქტუარული ზარალი 30 ამცირებს ნამეტს 100-დან 70-მდე (ა სვეტი), რომლის აღიარებაც გადავადებულია 65-ე

* პროგრამის მიმდინარე პირობებზე დაყრდნობით

პუნქტით (გ სვეტი). ამგვარად, თუ არსებობს აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა, აქტივად უნდა აღიარდეს 100 (დ სვეტი). აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა 70-ე პუნქტის გარეშე იქნება 30 (ე სვეტი). 30 უნდა აღიარდეს (ვ სვეტი), რაც განაპირობებს მოგებას შემოსავალში (ზ სვეტი) და მთლიანობაში ნამეტი შემცირდება, რომელიც ერთეულისთვის სარგებლის მომტანი არ არის.

- სმ13. ანალოგიური ალოგიკური ეფექტი შეიძლება წარმოიშვას აქტუარული მოგების შემთხვევაში (იმ პირობით, თუ მოგება ამცირებს აკუმულირებულ აუდიარებელ აქტუალურ ზარალს).

პუნქტი 70

- სმ14. 70-ე პუნქტი კრძალავს მხოლოდ და მხოლოდ წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულებისა და აქტუარული ზარალის (მოგების) შედეგად მიღებული მოგების (ზარალის) აღიარებას.

70. 69-ე პუნქტის მიხედვით განსაზღვრული სიდიდე არ უნდა აისახოს მხოლოდ აქტუარული ზარალის ან წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების შედეგად აღიარებულ მოგებაში, ან მიმდინარე პერიოდში მხოლოდ აქტუარული მოგების შედეგად აღიარებულ ზარალში. აქედან გამომდინარე, ერთეულმა, 65-ე პუნქტის, შესაბამისად, დაუყოვნებლივ უნდა აღიაროს შემდეგი თანხები, იმ პირობით, რომ ისინი წარმოიშობა მანამდე, სანამ ფიქსირებულსარგებლიანი აქტივი განისაზღვრება 69-ე (ბ) პუნქტის შესაბამისად:

- (ა) მიმდინარე პერიოდის წმინდა აქტუარული ზარალი და მიმდინარე პერიოდის წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება იმ პირობით, რომ ისინი ჭარბობს 69-ე (ბ) (ii) პუნქტით განსაზღვრული ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებული ღირებულების ნებისმიერ შემცირებას. თუკი ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებული ღირებულება არ იცვლება ან არ იზრდება, მიმდინარე პერიოდის მთლიანი წმინდა აქტუარული ზარალი და მიმდინარე პერიოდის წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს, 65-ე პუნქტის შესაბამისად;
- (ბ) მიმდინარე პერიოდის წმინდა აქტუარული მოგება მიმდინარე პერიოდის წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების შემცირების შემდეგ, იმ პირობით, რომ ისინი ჭარბობს 65-ე (ბ) (ii) პუნქტით განსაზღვრული ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებული ღირებულების ნებისმიერ ზრდას. თუკი ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებული

ღირებულება არ იცვლება ან არ მცირდება, მიმდინარე პერიოდის მთლიანი წმინდა აქტუარული მოგება მიმდინარე პერიოდის წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების შემცირების შემდეგ, დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს 65-ე პუნქტის შესაბამისად..

სმ5. ქვემოთ მოცემულ მაგალითებში ილუსტრირებულია 70-ე პუნქტის გამოყენების შედეგი. როგორც ზემოთ აღინიშნა, კეთდება დაშვება, რომ ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკა არ არის იმისათვის, რომ აღიაროს აქტუარული მოგება და ზარალი „კორიდორის“ ფარგლებში და მოახდინოს აქტუარული მოგებისა და ზარალის ამორტიზაცია „კორიდორის“ ფარგლებს გარეთ. გამარტივების მიზნით, მოცემულ მაგალითებში იგნორირებულია აუდიარებელი მოგებისა და ზარალის პერიოდული ამორტიზაცია „კორიდორის“ ფარგლებს გარეთ.

1-ლი მაგალითის გაგრძელება. მიმდინარე კორექტირება აქტუარული ზარალისა და უცვლელი ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებლის შემთხვევაში.

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= lower of D and E	G
წელი	ნამეტი პროგრამა	ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებელი (69(ბ)(ii) პუნქტი)	65-ე პუნქტით აუდიარებელი ზარალი	65-ე პუნქტი	69 (ბ) პუნქტი	აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა, ე.ი. აღიარებული აქტივი	მე-2 წელს აღიარებული მოგება
1	100	0	0	100	0	0	–
2	70	0	0	70	0	0	0

სმ16. მონაცემები ზემოთ აღწერილი 1-ლი მაგალითის მსგავსია. 70-ე პუნქტის გამოყენებისას არ იცვლება ერთეულისთვის* ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებელი. ამგვარად, მთლიანი აქტუარული ზარალი 30 აღიარებულია დაუყოვნებლივ, 65-ე პუნქტის (დ სვეტი) შესაბამისად. აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა რჩება ნული (სვეტი ვ) და ადგილი არა აქვს არანაირი მოგების აღიარებას.

* „ერთეულისთვის ხელმისაწვდომ ეკონომიკურ სარგებელში“ იგულისხმება ის ეკონომიკური სარგებელი, რომელიც 69-ე (ბ)(ii) პუნქტის თანახმად აღიარებას ექვემდებარება.

სმ17 სინამდვილეში, აქტუარული ზარალი 30 აღიარებულია დაუყოვნებლივ, თუმცა კომპენსირებულია აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობის ეფექტით.

	ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების აქტივი 65-ე პუნქტის (შესაბამისად) (ზემოთ სვეტი დ)	აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობის ზეგავლენა	აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა (ზემოთ ვ სვეტი)
წელი 1	100	(100)	0
წელი 2	70	(70)	0
მოგება (ზარალი)	(30)	(30)	0

სმ18. ზემოთ მოცემულ მაგალითში ცვლილება არ არის ერთეულისთვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებულ ღირებულებაში. 70-ე პუნქტის გამოყენება რთულდება, თუ ცვლილება ხდება ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებულ ღირებულებაში, როგორც ილუსტრირებულია შემდგომ მაგალითებში.

მე-2 მაგალითი. კორექტირება, აქტუარული ზარალისა და ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებლის შემცირების შემთხვევაში.

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= ნაკლები D-ზე და E-ზე	G
წელი	ნამეტი პროგრამა მაში	ერთეული სთვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებელი 69(ბ)(ii) პუნქტი	65-ე პუნქტით აუღიარებული ზარალი	65-ე პუნქტი	69-ე (ბ) პუნქტი	აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა, ე.ი. აღიარებული აქტივი	მე-2 წელს აღიარებული მოგება
1	60	30	40	100	70	70	–
2	25	20	50	75	70	70	0

სმ19. 1-ლი წლის ბოლოსათვის პროგრამაში ნამეტია 60-ის ოდენობით (სვეტი ა) ზემოთ მოცემულ ცხრილში) და ერთეულისთვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებელი 30 (სვეტი ბ). აუღიარებელი ზარალი 40-ია, 65-ე პუნქტის შესაბამისად (გ სვეტი). ამგვარად, თუ არ არსებობს აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა,

აქტივად უნდა აღიარდეს 100 (დ სვეტი). აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა აქტივს ზღუდავს 70-მდე (ვ სვეტი).

- სმ20. მე-2 წელს პროგრამაში აქტუარული ზარალი 35 ნამეტს ამცირებს 60-დან 25-მდე (ა სვეტი). ერთეულისთვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებელი 10-ით ეცემა 30-დან 20-მდე (ბ სვეტი). 70-ე პუნქტის გამოყენებისას აქტუარული ზარალი 35 გაანალიზებულია შემდეგნაირად:

ეკონომიკური სარგებლის შემცირების ეკვივალენტური აქტუარული ზარალი 10

აქტუარული ზარალი, რომელიც სჭარბობს ეკონომიკური სარგებლის შემცირებას 25

- სმ1. 70 პუნქტის შესაბამისად, აქტუარული ზარალი 25 აღიარებულია დაუყოვნებლივ, 65-ე* პუნქტის შესაბამისად (დ სვეტი). ეკონომიკური სარგებლის შემცირება 10-ით ჩართულია აკუმულირებულ აუდიარებელ ზარალში, რაც იზრდება 50-მდე (გ სვეტი). შესაბამისად, აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა რჩება 70 (ე სვეტი) და არ აღიარდება არანაირი მოგება.

- სმ22. სინამდვილეში, აქტუარული ზარალი 25 აღიარებულია დაუყოვნებლივ, თუმცა კომპენსირებულია აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობის ეფექტის შემცირებით.

	ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების აქტივი 65-ე პუნქტის (შესაბამისად) (ზემოთ სვეტი დ)	აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობის ზეგავლენა	აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა (ზემოთ ვ სვეტი)
წელი 1	100	(30)	70
წელი 2	75	(5)	70
მოგება (ზარალი)	(25)	25	0

მე-3 მაგალითი. კორექტირება, აქტუარული მოგებისა და ერთეულისთვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებლის შემცირების შემთხვევაში.

						F= ნაკლები D-ზე და E-ზე	
	A	B	C	D=A+C	E=B+C		G

წელი	ნამეტი პროგრამა მაში	ერთეული სთვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებელი 69(ბ)(ii) პუნქტი	65-ე პუნქტით აუღიარებული ზარალი	65-ე პუნქტი	69-ე (ბ) პუნქტი	აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა, ე.ი. აღიარებული აქტივი	მე-2 წელს აღიარებული მოგება
1	60	30	40	100	70	70	–
2	110	25	40	150	65	65	(5)

სმ23. 1-ლი წლის ბოლოსათვის პროგრამაში ნამეტია 60-ის ოდენობით (ა სვეტი) და ერთეულისათვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებელი 30 (ბ სვეტი). აუღიარებული ზარალი 40-ია 65-ე პუნქტის შესაბამისად, რასაც ადგილი აქვს, სანამ აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობას რაიმე ეფექტი ექნება (გ სვეტი). ამგვარად, თუ არ არსებობს აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა, აქტივად უნდა აღიარდეს 100 (დ სვეტი). აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა აქტივს 70-მდე (ვ სვეტი) ზღუდავს.

სმ24. მე-2 წელს პროგრამაში აქტუარული მოგება 50 ნამეტს 60-დან 110-მდე ზრდის (ა სვეტი). ერთეულისთვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებელი მცირდება 5-ით (ბ სვეტი). 70-ე პუნქტის გამოყენებით არ ხდება ერთეულისთვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებლის გაზრდა. შესაბამისად, მთლიანი აქტუარული მოგება 50 აღიარებულია დაუყოვნებლივ, 65-ე პუნქტის შესაბამისად (დ სვეტი) და აკუმულირებული აუღიარებული ზარალი, 65-ე პუნქტის შესაბამისად, რჩება 40 (გ სვეტი). აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა 65-მდე მცირდება, ეკონომიკური სარგებლის შემცირების შედეგად. ეს შემცირება არ წარმოადგენს აქტუარულ ზარალს, როგორც განსაზღვრულია სსბასს 25-ით და, შესაბამისად, არ კვალიფიცირდება გადავადებული აღიარებისათვის.

სმ25. სინამდვილეში, აქტუარული მოგება 50 აღიარებულია დაუყოვნებლივ, თუმცა კომპენსირებულია (და აჭარბებს კიდეც) აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობის ეფექტის გაზრდით.

	ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშების აქტივი 65-ე პუნქტის შესაბამისად (ზემოთ დ სვეტი)	აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობის ზეგავლენა	აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა (ზემოთ ვ სვეტი)
წელი 1	100	(30)	70
წელი 2	150	(85)	65

მოგება (ზარალი)	50	(55)	(5)
--------------------	----	------	-----

სმ26. ორივე მაგალითში (2 და 3) ერთეულისათვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებელი მცირდება. თუმცა, მე-2 მაგალითში არანაირი ზარალი არ არის აღიარებული მე-3 მაგალითისაგან განსხვავებით, სადაც ზარალი აღიარებულია. აღნიშნული განსხვავება დაკავშირებულია ეკონომიკური სარგებლის მიმდინარე ღირებულებაში ცვლილებების განსაზღვრასთან, სანამ 70-ე პუნქტი იქნება მიღებული. 70-ე პუნქტის მიზანია მხოლოდ და მხოლოდ ის, რომ არ დაუშვას წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების ან აქტუარული ზარალის (მოგების) შედეგად აღიარებული მოგება (ზარალი). სანამ შესაძლებელია, გადავადებული აღიარების ყველა სხვა შედეგი და აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა უცვლელი რჩება.

მე-4 მაგალითი. კორექტირება იმ პერიოდში, როდესაც აქტივის მაქსიმალურ მნიშვნელობას ეფექტი აღარ აქვს.

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= ნაკლები D-ზე და E-ზე	G
წელი	ნამეტი პროგრამაში	ერთეული სთვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებელი 69(ბ)(ii) პუნქტი	65-ე პუნქტით აღიარებული ზარალი	65-ე პუნქტი	69-ე (ბ) პუნქტი	აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა, ე.ი. აღიარებული აქტივი	მე-2 წელს აღიარებული მოგება
1	60	25	40	100	65	65	–
2	(50)	0	115	65	115	65	0

სმ27. 1-ლი წლის ბოლოსათვის პროგრამაში ნამეტია 60-ის ოდენობით (ა სვეტი) და ერთეულისათვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებელი 25 (სვეტი ბ). აღიარებული ზარალი 40-ია, 65-ე პუნქტის შესაბამისად, რასაც ადგილი აქვს, სანამ აქტივის მაქსიმალურ მნიშვნელობას რაიმე ეფექტი ექნება (გ სვეტი). ამგვარად, თუ არ არსებობს აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა, აქტივად უნდა აღიარდეს 100 (დ სვეტი). აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა აქტივს 65-მდე ზღუდავს (ვ სვეტი).

სმ28. მე-2 წელს პროგრამაში აქტუარული ზარალი 110 ზედმეტობას ამცირებს 60-დან მინუს 50-მდე (ა სვეტი). ერთეულისთვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებელი მცირდება 25-დან ნულამდე (ბ სვეტი). 70-ე პუნქტის გამოყენებისათვის აუცილებელია განისაზღვროს, რა რაოდენობის აქტუარული ზარალია, საწარმო ფიქსირებულსარგებლიანი აქტივი განმარტებულია 69-ე (ბ) პუნქტის შესაბამისად. როდესაც ნამეტი გადაიზრდება დეფიციტში, 65-ე პუნქტით განსაზღვრული სიდიდე ნაკლებია, ვიდრე 69-ე (ბ) პუნქტით განსაზღვრული წმინდა მთლიანი სიდიდე. ამგვარად, აქტუარული ზარალი, რასაც ადგილი აქვს, საწარმო ფიქსირებულსარგებლიანი აქტივი განმარტებულია 69(ბ) პუნქტის შესაბამისად, წარმოადგენს ზარალს, რომელიც ზედმეტობას ნულამდე ამცირებს ე.ი.60. აქტუარული ზარალი შესაბამისად გაანალიზებულია:

აქტუარული ზარალი, რომელიც იმიტომ წარმოიშობა, რომ ფიქსირებულსარგებლიანი აქტივი შეფასებულია 69-ე (ბ) პუნქტის შესაბამისად:

ეკონომიკური სარგებლის შემცირების ეკვივალენტური აქტუარული ზარალი	25
აქტუარული ზარალი, რომელიც სჭარბობს ეკონომიკური სარგებლის შემცირებას	35
	60
აქტუარული ზარალი, რომელიც იმიტომ წარმოიშობა, რომ ფიქსირებულსარგებლიანი აქტივი შეფასებულია 65-ე პუნქტის შესაბამისად	50
მთლიანი აქტუარული ზარალი	110

სმ29. 70-ე პუნქტის შესაბამისად, აქტუარული ზარალი 35 აღიარებულია დაუყოვნებლივ 65-ე პუნქტის შესაბამისად (დ სვეტი); აქტუარული ზარალი 75 (25+50) ჩართულია აკუმულირებულ აღიარებულ ზარალში, რაც იზრდება 115-მდე (გ სვეტი). 65-ე პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული თანხა გახდება 65 (სვეტი დ); და 69-ე (ბ) პუნქტის შესაბამისად გახდება 115 (სვეტი ე). აღიარებული აქტივი არის უმცირესი ორიდან, ე.ი. 65 (ვ სვეტი) და არანაირი მოგება ან ზარალი არ არის აღიარებული (ზ სვეტი).

სმ30. სინამდვილეში, აქტუარული ზარალი 35 აღიარებულია დაუყოვნებლივ, თუმცა კომპენსირებულია აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობის ეფექტის შემცირებით.

	ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშების აქტივი 65-ე პუნქტის შესაბამისად (ზემოთ დ სვეტი)	აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობის ზეგავლენა	აქტივის მაქსიმალური მნიშვნელობა (ზემოთ ვ სვეტი)
წელი 1	100	(35)	65

წელი 2	65	0	65
მოგება (ზარალი)	(35)	35	0

შენიშვნები

1. ერთეულისათვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებლის დისკონტირებული ღირებულების გაზრდის შემთხვევაში, 70-ე პუნქტის გამოყენებისას მეტად მნიშვნელოვანია იმის გათვალისწინება, რომ ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებლის მიმდინარე ღირებულებამ არ უნდა გადააჭარბოს პროგრამის ნამეტს (ზედმეტობას).*
2. პრაქტიკაში, სარგებლის გაუმჯობესება ხშირად წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების შედეგია, ხოლო მოსალოდნელი მომავალი შენატანების გაზრდა კი - მომავალი წლების მიმდინარე მომსახურების გაზრდის შედეგი. მოსალოდნელი მომავალი შენატანების გაზრდის შედეგად, შესაძლებელია გაიზარდოს ერთეულისათვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებელი, აღნიშნულ მომავალ შენატანებში მოსალოდნელი შემცირების სახით. იმის შეზღუდვა, რომ მოგება მხოლოდ და მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულების შედეგად უნდა აღიარდეს, ხელს არ უშლის მოგების აღიარებას, ეკონომიკური სარგებლის გაზრდის გამო. ამგვარად, აქტუარულმა დაშვებებმა, რაც იწვევს აქტუარულ ზარალს, შეიძლება გაზარდოს მოსალოდნელი მომავალი შენატანები და, შესაბამისად, ერთეულისათვის ხელმისაწვდომი ეკონომიკური სარგებელი, მომავალ შენატანებში მოსალოდნელი შემცირების სახით. ანალოგიურად, იმის შეზღუდვა, რომ მოგება მხოლოდ და მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის აქტუარული ზარალის შედეგად უნდა აღიარდეს, ხელს არ უშლის მოგების აღიარებას, ეკონომიკური სარგებლის გაზრდის გამო.

* სსპასს 25-ის 73-ე პუნქტში, შენატანებიდან მომავალი დაბრუნებების მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება არ შეიძლება აღემატებოდეს ნამეტს 90-ისპროგრამაში.

ბასს 19-თან შედარება

სსბასს 25, ძირითადად, შედგენილია ბასს 19-ის (2004) საფუძველზე და მოიცავს ბასს-19-ში ფასს-ების გაუმჯობესების პროექტის ფარგლებში შესულ ცვლილებებს, რომელიც გამოიცა 2008 წლის მაისში. მთავარი განსხვავება სსბასს 25-სა და ბასს 19-ს შორის მდგომარეობს შემდეგში:

- სსბასს 25 მოიცავს დამატებით მითითებებს, საჯარო სექტორის პრემიების პროგრამასთან დაკავშირებით;
- შრომითი საქმიანობის შემდგომი ვალდებულების დისკონტირებისთვის, სსბასს 19-ით ერთეულებს მოეთხოვებათ, რომ გამოიყენონ მაღალი ხარისხის კორპორაციულ ობლიგაციებზე საბაზრო შემოსავლიანობის საფუძველზე განსაზღვრული დისკონტირების განაკვეთი, რომელიც შესაბამისობაშია შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის ვალუტასთან და დადგენილ ვადასთან. სსბასს 25-ით განსაზღვრულია მოთხოვნა, რომ ერთეულებმა გამოიყენონ ის განაკვეთი (ნორმა), რომელიც ასახავს ფულის დროით ღირებულებას. სსბასს 25 აგრეთვე მოითხოვს, რომ ერთეულებმა გახსნან დისკონტირების განსაზღვრის საფუძველი;
- სსბასს 25 მოიცავს უარყოფად დაშვებას, რომ გრძელვადიანი შრომისუუნარობის დახმარება (სარგებელი) არ შეიცავს ისეთივე განუსაზღვრელობის ხარისხს, როგორსაც შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის შეფასება. როდესაც ეს დაშვება უარყოფილია, ერთეული განიხილავს, გრძელვადიანი შრომისუუნარობის სარგებელი მთლიანად აღრიცხოს შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის ანალოგიურად, თუ მხოლოდ ნაწილობრივ. ბასს 19-ში შესული არ არის ამგვარი უარყოფადი დაშვება;
- სსბასს 25-ით ერთეულებს სტანდარტის თავდაპირველად მიღებისას მოეთხოვებათ განსაზღვრონ ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამების საწყისი ვალდებულება. თუ ეს ვალდებულება მეტია ან ნაკლებია იმავე პერიოდის ვალდებულებაზე, რომელსაც ერთეული აღიარებდა იმავე პერიოდისთვის, ძველი სააღრიცხვო პოლიტიკის მიხედვით, ერთეულმა ეს ზრდა ან შემცირება უნდა აღიაროს საწყის აკუმულირებულ ნამეტში ან დეფიციტში. სსბასს 19-ით ერთეულებს მოეთხოვებათ, განსაზღვრონ ფიქსირებულსარგებლიანი პროგრამის გარდამავალი ვალდებულება და თუ ეს სიდიდე (თანხა) მეტი ან ნაკლებია იმავე პერიოდის სიდიდეზე, რომელსაც ერთეული აღიარებდა იმავე პერიოდისთვის, ძველი სააღრიცხვო პოლიტიკის მიხედვით, ერთეულებს უფლება ენიჭებათ, ვალდებულების ზრდა აღიარონ სტანდარტის მიღების თარიღიდან 5 წლამდე პერიოდის განმავლობაში;
- სსბასს 25-ში კონკრეტულ კონტექსტებში გამოყენებულია ბასს 19-

ისგან განსხვავებული ტერმინოლოგია. ამის ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითია „შემოსავალი“ და „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“. ბასს 19-ში ეკვივალენტური ტერმინებია „ამონაგები“ და „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“.