

## 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 ფონდის (ფასსფ) ნებართვით ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) 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](mailto:publications@ifrs.org)

ვებ-გვერდი: [www.ifrs.org](http://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 2018 წლის 31 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-ების გამოყენება (2016 წლის აპრილის გამოცემა)
- სსბასს-ების გაუმჯობესება 2015 (2016 წლის აპრილის გამოცემა)
- სსბასს 37, ერთობლივი შეთანხმებები (2015 წლის იანვრის გამოცემა)
- სსბასს 33, დარიცხვის მეთოდის საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) პირველად გამოყენება, (2015 წლის იანვრის გამოცემა)
- სსბასს 27 – სოფლის მეურნეობა (2009 წლის დეკემბრის გამოცემა);
- სსბასს 29 – ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება - (2010 წლის იანვრის გამოცემა) ;
- სსბასს-ების გაუმჯობესება (2010 წლის ნოემბრის გამოცემა)

### სსბასს 9-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
1	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის ნოემბერი
2	ამოღებულია	სსბასს-ების გამოყენება, 2016 წლის აპრილი
3	ამოღებულია	სსბასს-ების გამოყენება, 2016 წლის აპრილი
9	შეცვლილია	სსბასს 37, 2015 წლის იანვარი სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის ნოემბერი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
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
19	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
41ა	დამატებულია	სსბასს 33, 2015 წლის იანვარი
41ბ	დამატებულია	სსბასს 37, 2015 წლის იანვარი
41გ	დამატებულია	სსბასს-ების გამოყენება, 2016 წლის აპრილი
42	დამატებულია	სსბასს 33, 2015 წლის იანვარი
მდ1	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 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

<b>შეცვლილი პუნქტი</b>	<b>ცვლილების შედეგი</b>	<b>ცვლილების საფუძველი</b>
მდ33	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის ნოემბერი
მდ34	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის ნოემბერი

სსბას 9—შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	
მოქმედების სფერო .....	1–10
განმარტებები .....	11–13
შემოსავალი .....	12–13
შემოსავლის შე–ფა–სე–ბა .....	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 მიზნის, *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობისა და საჯარო სექტორის ერთეულებისთვის ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების* 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 აქტივების გაყიდვიდან მიღებული შემოსულობა ცალკე კონკრეტულად არის განხილული ძირითადი აქტივების 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. [ამოღებულია]
3. [ამოღებულია]
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 აქტივების 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 საცხოვრებლით უზრუნველყოფას, წყალმომარაგების სისტემებისა და...ფასიანი საავტომობილო 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 აქტივების გაყიდვიდან მიღებული შემოსულობებიდან (განხილულია სსბასს 17-ში, *ძირითადი აქტივები*);
  - (დ) სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული შესაბამისი საერთაშორისო თუ ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების მოქმედების სფეროში შემავალი სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან;
  - (ე) ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების სამართლიანი 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 სამართლიანი 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).

სამართლიანი 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, როგორცაა ტელეფონითა და

ელექტროენერჯით 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 სამართლიანი 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 სამართლიანი 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 სამართლიანი 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 დაბალპროცენტოანი თამასუქის მიღებას. თუ ხელშეკრულება, თავისი

არსით, ფაქტობრივად, ფინანსურ ოპერაციას წარმოადგენს, ანაზღაურების სამართლიანი 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.

სამართლიან 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 სამართლიანი ღირებულების მიხედვით და მისი კორექტირება ხდება გადაცემული ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების თანხით. იმ შემთხვევაში, თუ შეუძლებელია მიღებული საქონლისა და მომსახურების სამართლიანი ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა, შემოსავლის შეფასება ხდება გაცემული საქონლის ან მომსახურების სამართლიანი ღირებულებით, 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 ანულირდება 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 საეჭვო 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 გაურკვეველობა, 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 დაკავშირებული 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 შექმნაზე 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

შიძლება მოსალოდნელი არ იყოს მანამ, სანამ ერთეული არ მიიღებს ანაზღაურებას, ან არ გაირკვევა ოპერაციის შესრულებასთან დაკავშირებული საექვო პირობები. მაგალითად, შემოსავალი შიძლება დამოკიდებული იყოს სხვა ერთეულის საქონლის მიწოდების უნარზე, როგორც ხელშეკრულების ნაწილზე და თუ არსებობს რაიმე ექვი საქონლის მიწოდების თაობაზე, აღიარება შიძლება დაყოვნდეს მანამდე, სანამ ეს მოხდება. როდესაც საქონლის მიწოდება განხორციელდება, გაურკვეველობა მოიხსნება და შიძლება 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 პროცენტ-ტიანი ინვესტიციების შექენამდე მოხდა, მომავალ პერიოდში მიღებული საპროცენტო შემოსავალი გადანაწილდება პროცენტ-ტიანი ინვესტიციების შექენის წინა და შექენის შემდგომ პერიოდებზე; ამ შემთხვევაში, შემოსავლის სახით აღიარდება მხოლოდ შექენის შემდგომი პერიოდის საპროცენტო შემოსავალი. თუ ერთეულის წილობრივი ფასიანი ქაღალდების დივიდენდების ან მსგავსი განაწილებების გამოცხადება შექენის წინა პერიოდში მიღებული წმინდა ნამეტიდან მოხდა, ასეთი დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები გამოიქვითება 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 როგორც 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.
- 41ა. 42 პუნქტი შეცვლილია სსბასს 33-ის, *დარიცხვის მეთოდის საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) პირველად გამოყენება*, 2015 წლის იანვარში გამოცემის შედეგად. ერთეულმა აღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვის, 2017 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული პერიოდებისთვის. ადრეული გამოყენება ნებადართულია. თუ ერთეული სსბასს 33-ს გამოიყენებს 2017 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის, მან ასევე უნდა გამოიყენოს აღნიშნული ცვლილება ადრინდელი პერიოდისათვის.
- 41ბ. მე-10 პუნქტის (ბ) პუნქტი შესწორებულია სსბასს 37-ის, *ერთობლივი შეთანხმებები*, 2015 წლის იანვარში გამოცემის შედეგად, ერთეულმა

უნდა გამოიყენოს აღნიშნული ცვლილება, როდესაც ის გამოიყენებს სსბასს 37-ს.

- 41გ. მე -2 და მე -3 პუნქტები ამოღებულია 2016 წლის აპრილში *სსბას-ების გამოყენების* გამოცემის შედეგად. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებები წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, 2018 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული პერიოდებისთვის. ადრინდელი გამოყენება რეკომენდებულია. თუ ერთეული აღნიშნულ ცვლილებებს გამოიყენებს 2018 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისთვის, მან უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი.
42. როდესაც ერთეული ნერგავს დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე სსბასს-ებს, როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს 33-ში, *დარიცხვის მეთოდის საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) პირველად გამოყენება*, ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის, ძალაში შესვლის თარიღისათვის, წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება ერთეულის წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს პერიოდებს, დაწყებულს სსბასს-ების დანერგვის თარიღიდან ან მის შემდეგ.

## დასკვნის საფუძველი

*წინამდებარე დასკვნის საფუძველი თან ერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 9-ის შემადგენელი ნაწილი.*

**სსბასს 9-ის გადახედვა სსბასსს-ს მიერ 2016 წლის აპრილში. სსბასს-ების გამოყენების გამოცემის შედეგად,**

დს.1. **სსბასსს-მ 2016 წლის აპრილში გამოსცა სსბასსს-ების გამოყენება. ამ დოკუმენტით, ყველა სსბასსს-ში იქნა ცვლილებები შეტანილი შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:**

- (ა) თითოეული სტანდარტის მოქმედების სფეროდან ამოღებულია სტანდარტული პუნქტები სსბასსსს-ების „საჯარო სექტორის ერთეულებისთვის, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა (სკს)“ გამოყენების შესახებ;
- (ბ) ტერმინი „სკს“ შეცვლილია ტერმინით „საჯარო სექტორის კომერციული ერთეული“, საჭიროების შემთხვევაში; და
- (გ) ცვლილებები იქნა შეტანილი *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის* მე-10 პუნქტში, იმ საჯარო სექტორის ერთეულების პოზიტიური აღწერით, რომლისთვისაც არის განკუთვნილი სსბასსს-ები.

ამ ცვლილებების მიზეზები განხილულია სსბასსს 1-ის დასკვნის საფუძველში.

## 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 სამართლიანი ღირებულებით ხდება, ხოლო სამართლიან 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 შექმნასთან, გარდა იმ აქტივებისა, რომლებიც სსბასს 29-ის შესაბამისად კლასიფიცირებულია, როგორც „სამართლიანი ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივი, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით“*

ამგვარი საკომისიო გადასახდელი შეიძლება მოიცავდეს ისეთი საქმიანობის ანაზღაურებას, როგორცაა: 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 შექმნის 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, აღრიცხება, როგორც წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი და შეფასდება სამართლიანი 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 `სამართლიანი 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, როგორცაა, 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, აღიარდება, როგორც წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი და შეფასდება სამართლიანი 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. სსბასს 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 შექმნას, 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 სამართლიან 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) **საშუამავლო 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 შექმნის 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 მიწოდებისათვის, რომელიც მოცემულ მომენტში არ არსებობს მატერიალური მარაგების 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 ქოლ-ოფციონი საქონლის უკან შესყიდვაზე, ან, მყიდველს აქვს ფუტ-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, მიუხედავად 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 (როგორცაა: 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 ადებით;
- (ბ) ერთეულს გააჩნია მატერიალურ მარაგებთან 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.
- 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“.