

**სსბასს 5— ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები  
გამომცემლისაგან**

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

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასსს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასსს-ის საგამომცემლო დეპარტამენტში შემდეგ მისამართზე: Publications Department, 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, ბასს, განსახილველი პროექტები და ბასსს-ს სხვა გამოცემები დაცულია ფასსს-ის საავტორო უფლებით.

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

## სსბასს 5— ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები

### სსბასს-ის ისტორია

წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2018 წლის 31 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ებით გამოწვეულ ცვლილებებს.

სსბასს 5 - ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები გამოიცა 2000 წლის მაისში.

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

- სსბასს-ების გამოყენება (2016 წლის აპრილის გამოცემა)
- 2015 წლის სსბასს-ების გაუმჯობესება (2016 წლის აპრილის გამოცემა)
- სსბასს 33, დარიცხვის მეთოდის საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) პირველად გამოყენება, (2015 წლის იანვრის გამოცემა)
- სსბასს 32 - შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი (2011 წლის ოქტომბრის გამოცემა)

### სსბასს 5-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
2	ამოღებულია	სსბასს-ების გამოყენება, 2016 წლის აპრილი
3	ამოღებულია	სსბასს-ების გამოყენება, 2016 წლის აპრილი
6	შეცვლილია	სსბასს 32, 2011 წლის ოქტომბერი
11	ამოღებულია	სსბასს-ების გამოყენება, 2016 წლის აპრილი
19	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2016 წლის აპრილი
41	ამოღებულია	სსბასს 33,

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
		2015 წლის იანვარი
42ა	დამატებულია	სსბასს 32, 2011 წლის ოქტომბერი
42ბ	დამატებულია	სსბასს 33, 2015 წლის იანვარი
42გ	დამატებულია	სსბასს-ების გამოყენება, 2016 წლის აპრილი
43	შეცვლილია	სსბასს 33, 2015 წლის იანვარი

2000 წლის მაისი

სსზასს 5— ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი .....	1–4
განმარტებები.....	5–13
ნასესხებ სახსრებთან 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
ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები - სტანდარტული მეთოდი .....	14–16
აღიარება .....	14–15
გამჟღავნება.....	16
ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები - ნებადართული ალტერნატიული მეთოდი.....	17–39
აღიარება .....	17–20
დანახარჯები, რომლებიც ექვემდებარება კაპიტალიზაციას.....	21–29
კვალიფიცირებადი აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულების გადამეტება აღდგენით ღირებულებაზე .....	30
კაპიტალიზაციის დაწყება.....	31–33
კაპიტალიზაციის პროცესის დროებით შეჩერება.....	34–35
კაპიტალიზაციის შეწყვეტა .....	36–39
განმარტებითი შენიშვნები.....	40
გარდამავალი დებულებები .....	41

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 5 - *ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები* წარმოდგენილია მიზანსა და 1-43 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 5 გააზრებული უნდა იყოს 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* - დეტალური მითითებების არარსებობის შემთხვევაში სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საფუძველია.

## მიზანი

წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდს. როგორც წესი, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების მყისიერად ხარჯებში აღიარებას, თუმცა, მოცემული სტანდარტით ნებადართულია ალტერნატიული მეთოდიც, რომელიც გულისხმობს ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული იმ დანახარჯების კაპიტალიზაციას, რომლებიც უშუალოდ უკავშირდება კვალიფიცირებადი აქტივის შექმნას, წარმოებას ან მშენებლობას.

## მოქმედების სფერო

1. წინამდებარე სტანდარტი გამოყენებული უნდა იქნას ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის.
2. [ამოღებულია]
3. [ამოღებულია]
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 ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების განსაზღვრებას და მიჩნეულ უნდა იქნას თუ არა ის, როგორც წმინდა აქტივების/კაპიტალის ფაქტობრივი თუ პირობითად დარიცხული დანახარჯი.

## განმარტებები

5. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

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

კვალიფიცირებადი აქტივი არის ისეთი აქტივი, რომლის დანიშნულებიდან 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.

### ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები

6. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები შეიძლება მოიცავდეს:
  - (ა) საბანკო ოვერდრაფტებზე, მოკლევადიან და გრძელვადიან სესხებზე დარიცხულ პროცენტს;
  - (ბ) ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული ფასდათმობების ან პრემიალური თანხების ამორტიზაციას;
  - (გ) სესხების მიღებასთან დაკავშირებით გაღებული დამატებითი ხარჯების ამორტიზაციას;
  - (დ) ფინანსურ იჯარასთან და შეღავათიანი მომსახურების 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 სარგებლის 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. [ამოღებულია]

### **წმინდა აქტივები/კაპიტალი**

12. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინი „წმინდა აქტივები/კაპიტალი“ გამოყენებულია ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებაში ნარჩენი (აქტივებს მინუს ვალდებულებები) სიდიდის აღსანიშნავად. წმინდა აქტივები/კაპიტალი შეიძლება იყოს დადებითი ან უარყოფითი. ტერმინის „წმინდა აქტივები/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, როგორცაა გზები, ხიდები და ენერგომეურნეობა, ასევე მატერიალური მარაგები, 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.

### **ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები - სტანდარტული მეთოდი**

#### **აღიარება**

14. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების აღიარება ხდება დანახარჯების სახით იმ პერიოდისთვის, რომელშიც ისინი იქნა გაღებული.
15. სტანდარტული მეთოდით, ნასესხებ სახსრებთან 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 ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯებისთვის მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკა.

### **ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები - ნებადართული ალტერნატიული მეთოდი**

#### **აღიარება**

17. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების ხარჯად აღიარება ხდება იმ პერიოდში, რომელშიც ისინი იქნა გაღებული, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ისინი კაპიტალიზირდება მე-18 პუნქტის შესაბამისად.
18. კვალიფიცირებადი აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებული ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია უნდა მოხდეს როგორც აღნიშნული აქტივის თვითღირებულების ნაწილი. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხა, რომელიც

**ექვემდებარება კაპიტალიზაციას, უნდა განისაზღვროს წინამდებარე სტანდარტით.**

19. ნებადართული ალტერნატიული მეთოდით, აქტივის შექმნასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებული სესხით სარგებლობის დანახარჯები ჩაირთვება აღნიშნული აქტივის თვითღირებულებაში. ნასესხებ სახსრებთან 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<sup>1</sup>. ნასესხებ სახსრებთან 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 ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებულ ყველა დანახარჯთან მიმართებით, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულია კვალიფიცირებადი აქტივის შექმნასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან.

**სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები, რომლებიც ექვემდებარება კაპიტალიზაციას**

21. კვალიფიცირებადი აქტივის შექმნასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებულ დანახარჯებს მიეკუთვნება ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული ის დანახარჯები, რომელთა თავიდან აცილება შესაძლებელი იქნებოდა, აუცილებელი რომ არ ყოფილიყო კვალიფიცირებად აქტივთან დაკავშირებული დანახარჯების გაწევა. თუ ერთეული სესხს იღებს მხოლოდ კონკრეტული კვალიფიცირებადი აქტივის შექმნის მიზნით, აღნიშნულ აქტივთან უშუალოდ დაკავშირებული ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული 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

---

<sup>1</sup> ინფორმაცია, რომელიც საიმედოა, თავისუფალია არსებითი შეცდომებისგან და მიკერძოებისგან, და შეიძლება მომხმარებლებზე იყოს დამოკიდებული, რომ ერთგულად წარმოადგენდეს იმას, რასაც უნდა წარმოადგენდეს ან გონივრულად მოსალოდნელია, რომ წარმოადგენდეს. სსბასს 1-ის დს16 პუნქტში განხილულია საიმედოობის ახსნის გარდამავალი მიდგომა.

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 კვალიფიცირებადი აქტივის შექმნასთან უშუალოდ დაკავშირებული სესხით სარგებლობის დანახარჯების თანხის განსაზღვრა, საჭიროა მსჯელობის შედეგად შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღება.

23. თუ სესხის აღება ხდება რომელიმე კონკრეტული კვალიფიცირებადი აქტივის მისაღებად, ამ აქტივთან მიმართებაში ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზებადი ნაწილი განისაზღვრება მოცემულ პერიოდში ამ სესხთან დაკავშირებით გაწეული ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული ფაქტობრივი დანახარჯებიდან იმ საინვესტიციო შემოსავლების თანხის გამოქვითვით, რომელიც მიიღება მოცემული სესხის მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებიდან.

24. კვალიფიცირებადი 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 კვალიფიცირებად აქტივებზე. მოცემული პერიოდის დანახარჯების კაპიტალიზებადი თანხის განსაზღვრისას ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებულ დანახარჯებს აკლდება ამ სახსრების მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებიდან მიღებული ნებისმიერი საინვესტიციო შემოსავალი.

25. თუ სესხი აღებულია ზოგადი დანიშნულებით, მაგრამ გამოიყენება კვალიფიცირებადი აქტივის შესაძენად, ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზებადი თანხის დასადგენად გამოიყენება ამ აქტივზე გაწეული დანახარჯების კაპიტალიზაციის ნორმა. კაპიტალიზაციის ნორმად უნდა განისაზღვროს ერთეულის მიერ აღებულ იმ სესხებთან მიმართებაში გაწეული ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდე, რომლებიც მოცემულ პერიოდში დაფარული არ არის, გარდა სპეციალურად კვალიფიცირებადი აქტივის შესაძენად აღებული სესხებისა. მოცემული პერიოდის განმავლობაში კაპიტალიზირებული სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ამავე პერიოდში გაწეულ ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხას.
26. კაპიტალიზდება მხოლოდ ერთეულის მიერ აღებულ სესხებთან მიმართებაში არსებული სესხით სარგებლობის დანახარჯები. თუ მაკონტროლებელი ერთეული სესხად იღებს თანხებს, რომლებიც კონტროლირებულ ერთეულზე გადადის ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების გამოყოფის გარეშე, ან მათი მხოლოდ ნაწილობრივი გამოყოფით, კონტროლირებულმა ერთეულმა შეიძლება მოახდინოს მხოლოდ მის მიერ გაღებული ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზება. თუ კონტროლირებული ერთეული დებულობს კაპიტალურ გრანტს ან მის კაპიტალში ხორციელდება უპროცენტო შენატანი, იგი არ გაიღებს ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებულ დანახარჯებს და, შესაბამისად, არ მოახდენს მათ კაპიტალიზაციას.
27. როდესაც მაკონტროლებელი ერთეული თანხებს გადასცემს კონტროლირებულ ერთეულს სესხთან დაკავშირებული დანახარჯების გარკვეული ნაწილის ფასად, კონტროლირებულმა ერთეულმა ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზება შეიძლება მოახდინოს მხოლოდ მის მიერ გაღებული დანახარჯების ნაწილში. ეკონომიკური ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაძლებელია ნასესხებ სახსრებთან 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 ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციის კრიტერიუმებს. თუმცა, იმ შემთხვევაში, თუ ეკონომიკური ერთეული დააკმაყოფილებდა ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციის კრიტერიუმებს, იგი შეძლებდა თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კვალიფიცირებად აქტივებში კაპიტალიზაციას.
29. ზოგჯერ ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდის განსაზღვრისას მართებულია მაკონტროლებელი და მის მიერ კონტროლირებული ერთეულების მიერ აღებული ყველა სესხის გათვალისწინება. ზოგჯერ კი უფრო მართებულია თითოეულმა კონტროლირებულმა ერთეულმა გაითვალისწინოს მხოლოდ საკუთარ სესხებთან მიმართებაში გაღებული ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდე.

**კვალიფიცირებადი აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულების გადამეტება აღდგენით ღირებულებაზე**

30. როდესაც კვალიფიცირებადი აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულება ან მოსალოდნელი საბოლოო ღირებულების თანხა გადააჭარბებს მის აღდგენით 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. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია, კვალიფიცირებადი აქტივის ღირებულების ნაწილის სახით, უნდა დაიწყოს, როდესაც:
- (ა) ხდება კვალიფიცირებად აქტივზე დანახარჯების გაწევა;
  - (ბ) ხდება ნასესხებ სახსრებთან 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 პროცენტური ვალდებულებების წარმოქმნა. მიმდინარე პერიოდში მოცემული აქტივის საშუალო მიმდინარე საბალანსო ღირებულება, ნასესხებ სახსრებთან 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 ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია ხდება შესაბამისი სამუშაოების განხორციელების პერიოდში. თუმცა ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები, რომელიც გაწეულია იმ დროს, როდესაც არ მიმდინარეობს მშენებლობისთვის შეძენილი მიწის სამშენებლოდ მომზადება, არ ექვემდებარება კაპიტალიზაციას.

**კაპიტალიზაციის პროცესის დროებით შეჩერება**

34. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია დროებით უნდა შეჩერდეს და დანახარჯები მიეკუთვნოს მიმდინარე პერიოდის ხარჯებს იმ მომენტში, როდესაც ხანგრძლივი დროით შეფერხდება აქტივზე აქტიური სამუშაოების წარმართვის პროცესი.
35. ნასესხებ სახსრებთან 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, ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციის პროცესის დროებით შეჩერება, როგორც წესი, არ ხდება იმ პერიოდში, როდესაც მიმდინარეობს მნიშვნელოვანი ტექნიკური და ადმინისტრაციული სამუშაოები. კაპიტალიზაციის პროცესის დროებით შეჩერება ასევე არ 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 მატერიალური მარაგების 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. ნასესხებ სახსრებთან 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, ნასესხებ სახსრებთან 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 კვალიფიცირებადი აქტივის მაგალითი, რომლის ცალკეული ნაწილის გამოყენება შესაძლებელია სხვა ნაწილების მშენებლობის დამთავრებამდე. ისეთ კვალიფიცირებად 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) ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯებისთვის მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;
- (ბ) მოცემულ პერიოდში კაპიტალიზებული ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხა; და
- (გ) ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზებადი თანხის განსაზღვრისას გამოყენებული კაპიტალიზაციის ნორმა (როდესაც აუცილებელი იყო ზოგადი დანიშნულების სესხის თანხებისადმი კაპიტალიზაციის ნორმის გამოყენება).

#### გარდამავალი დებულებები

41. [ამოღებულია]

#### 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 შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი. 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, სსბასს 13-ის 25--27-ე და 85-ე ბ , სსბასს 17-ის მე-5, მე-7 და 107-ე გ , სსბასს 29-ის მე-2 და 125-ე ა და სსბასს 31-ის მე-6 და 132-ე ა პუნქტებში შეტანილი ცვლილებები.

42ბ. 41-ე და 43-ე პუნქტები შეიცვალა სსბასს 33-ის, *დარიცხვის მეთოდის საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) პირველად გამოყენება*, 2015 წლის იანვარში გამოცემის შედეგად. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილება წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, 2017 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული პერიოდებისთვის. ადრეული გამოყენება ნებადართულია. თუ ერთეული იყენებს სსბასს 33-ს 2017 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისთვის, ამ ადრინდელი პერიოდისთვის ასევე უნდა იქნას გამოყენებული აღნიშნული ცვლილება.

42გ. მე-2, მე-3 და მე-11 პუნქტები ამოღებულია 2016 წლის აპრილში *სსბასს-ების გამოყენების* გამოცემის შედეგად. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს აღნიშნული ცვლილებები წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, 2018 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული პერიოდებისთვის. ადრეული გამოყენება რეკომენდებულია. თუ ერთეული ცვლილებებს გამოიყენებს 2018 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისთვის, მან უნდა გამაჟღავნოს აღნიშნული ფაქტი.

43. როდესაც ერთეული ნერგავს დარიცხვის მეთოდის 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 5-ის შემადგენელი ნაწილი.*

**სსბასს 5-ის გადახედვა 2016 წლის აპრილში სსბასსს-ს მიერ გამოცემული სსბასს-ების გამოყენების შედეგად**

**დს1. 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.

### ბასს 23-თან შედარება

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

- სსბასს 5 ზოგიერთ შემთხვევაში იყენებს ბასს 21-საგან განსხვავებულ ტერმინოლოგიას. სსბასს 5-ში ასეთი ტერმინების ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითებია, „შემოსავალი“, „ეკონომიკური ერთეული“, „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“ და „წმინდა აქტივები/კაპიტალი“. ბასს-23-ში ეკვივალენტური ტერმინებია: „ამონაგები“, „ჯგუფი“, „მოგება-ზარალის ანგარიშგება“ და „საკუთარი კაპიტალი“.
- სსბასს 5-ში მოცემულია ბასს 23-საგან (მე-5 პუნქტი) განსხვავებული ტექნიკური ტერმინების განმარტებების პაკეტი.