

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 სსბასსსს-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 საავტორო და მომსახურების მარკებს.

საავტორო 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: “საავტორო 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



სარჩევი

ტომი II

	გვერდი
სსბასს 26—ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება.....	1119
სსბასს 27—სოფლის მეურნეობა	1198
სსბასს 28—ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა	1237
სსბასს 29—ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება	1356
სსბასს 30—ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები	1730
სსბასს 31—არამატერიალური აქტივები	1802
სსბასს 32—შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი	1870
აღრიცხვის საკასო მეთოდის შესაბამისი საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის შესავალი	1938
საკასო მეთოდის სსბასს—ფინანსური ანგარიშგება აღრიცხვის საკასო მეთოდის შესაბამისად	1939
სსბასს 1-32-ის განმარტებულ ტერმინთა გლოსარი	2101
სხვა დოკუმენტების შეჯამება	2173

სსბასს 26—ფულადი სახსრების წარმომქმნელი 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*. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ზსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები ბასს 36-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს-ების) 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 26—ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება

სსბასს-ის ისტორია

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

სსბასს 26 - ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება - გამოიცა 2008 წლის თებერვალში.

მოგვიანებით სსბასს 26-ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ების შესაბამისად:

- სსბასს-ების გაუმჯობესება (გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში)
- სსბასს-ების გაუმჯობესება (გამოიცა 2010 წლის იანვარში)
- სსბასს 27, სოფლის მეურნეობა (გამოიცა 2009 წლის დეკემბერში)
- სსბასს 29, ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება (გამოიცა 2010 წლის იანვარში);
- სსბასს 31, არამატერიალური აქტივები (გამოიცა 2010 წლის იანვარში)
- სსბასს-ების გაუმჯობესებები (გამოიცა 2011 წლის ნოემბერში).

სსბასს 26-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 სსბასს 29- 2010 წლის იანვარი სსბასს 31-2010 წლის 31 იანვარი
8	შეცვლილია	სსბასს 27, 2009 წლის დეკემბერი სსბასს 29, 2010 წლის იანვარი
9	შეცვლილია	სსბასს 29, 2010 წლის

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
		იანვარი
27	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის ნოემბერი
123	შეცვლილია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის იანვარი
126ა	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის იანვარი
126ბ	დამატებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2010 წლის იანვარი
126გ	დამატებულია	სსბასს 31, 2010 წლის იანვარი

სსპას 26—ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1
მოქმედების სფერო	2–12
განმარტებები	13–20
ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები	14–18
ცვეთა	19
გაუფასურება	20
შესაძლო გაუფასურებული აქტივის იდენტიფიცირება.....	21–30
ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება.....	31–70
განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება	37
გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება	38–42
აქტივის გამოყენების ღირებულება.....	43–70
ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასების საფუძველი	46–51
ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასების კომპონენტები	52–66
ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადები უცხოურ ვალუტაში	67
დისკონტის განაკვეთი.....	68–70
ცალკეული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება და შეფასება.....	71–75
ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულები	76–97
იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიკაცია, რომელსაც განეკუთვნება აქტივი	77–84
ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი	

და საბალანსო ღირებულება	85–90
ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალი	91–97
გაუფასურების ზარალის კომპენსირება	98–111
ცალკეული აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება	106–109
ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება.....	110–111
აქტივების დანიშნულების შეცვლა.....	112–113
განმარტებითი შენიშვნები	114–125
განუსაზღვრელი სასარგებლო ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების ანაზღაურებადი ღირებულების განსასაზღვრად გამოყენებული შეფასებების განმარტება.....	123–125
ძალაში შესვლის თარიღი	126–127
დანართი ა: მითითებები გამოყენებაზე	
დანართი ბ: სხვა სსბასს-ებში შესწორებები	
დასკვნის საფუძველი	
გადაწყვეტილებების საილუსტრაციო ხე	
მითითებები დანერგვაზე	
ბასს 36-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 26 - *ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება* - ჩამოყალიბებულია 1-127 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 26 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 იმ პროცედურების განსაზღვრა, რომლებსაც გამოიყენებს ერთეული, რათა განსაზღვროს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივი არის თუ არა გაუფასურებული და უზრუნველყოს გაუფასურების ზარალის აღიარება. წინამდებარე სტანდარტით აგრეთვე განსაზღვრულია, თუ როდის უნდა მოხდეს გაუფასურების ზარალის კომპენსირება ერთეულის მიერ და მოთხოვნილია განმარტებითი შენიშვნები.

მოქმედების სფერო

2. ერთეულმა, რომელიც ამზადებს და წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით, წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების ბუღალტრული აღრიცხვისას, გარდა ქვემოთ ჩამოთვლილისა:
 - (ა) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (იხ. სსბასს 12 - *სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები*);
 - (ბ) სამშენებლო ხელშეკრულებების შედეგად მიღებული აქტივების (იხ. სსბასს 11 - *სამშენებლო ხელშეკრულებები*);
 - (გ) იმ ფინანსური აქტივების, რომლებზეც ვრცელდება სსბასს 29 - *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*;
 - (დ) რეალური ღირებულებით შეფასებული საინვესტიციო ქონების (იხ. სსბასს 16 - *საინვესტიციო ქონება*);
 - (ე) ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ძირითადი საშუალებების, რომელთა შეფასებაც ხდება გადაფასებული ღირებულებით (იხ. სსბასს 17 - *ძირითადი საშუალებები*);
 - (ვ) გადავადებული საგადასახადო აქტივების (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტი, რომელიც განიხილავს გადავადებულ საგადასახადო აქტივებს);
 - (ზ) დაქირავებულთა სარგებლის მიხედვით წარმოქმნილი აქტივების (იხ. სსბასს 25 - *დაქირავებულთა სარგებელი*);
 - (თ) ფულადი სახსრების წარმომქმნელი არამატერიალური აქტივების, რომელთა შეფასებაც ხდება გადაფასებული ღირებულებით (იხ. სსბასს 31 - *არამატერიალური აქტივები*);
 - (ი) გუდვილის;
 - (კ) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული იმ ბიოლოგიური აქტივების, რომელთა შეფასებაც ხდება გაყიდვის

ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით (იხ. სსბასს 27 - *სოფლის მეურნეობა*);

- (ლ) გადავადებული შეძენის დანახარჯებისა და არამატერიალური აქტივების, რომლებიც წარმოქმნილია სადაზღვევო ხელშეკრულებებში მზღვეველის სახელშეკრულებო უფლებებიდან და რომლებზედაც ვრცელდება შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები, რომლებიც განიხილავს სადაზღვევო ხელშეკრულებებს;
- (მ) გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების (ან გამსვლელი ჯგუფის), რომელთა შეფასებაც ხდება გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და საბალანსო ღირებულებას შორის უმცირესი სიდიდით, იმ შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად, რომელიც განიხილავს გასაყიდად გამიზნულ გრძელვადიან აქტივებს და შეწყვეტილ ოპერაციებს; და
- (ნ) სხვა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების, რომელთა გაუფასურების ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნები გათვალისწინებულია სხვა სტანდარტებით.

3. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ნებისმიერ ერთეულზე, სახელმწიფო კომერციული საწარმოების გარდა.
4. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა, რომელიც გამოცემულია სსბასსს-ის მიერ, განმარტავს, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები იყენებენ ბასსს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-ებს. სსბასს 1-ში - *ფინანსური ანგარიშგებების წარდგენა* - განმარტებულია სახელმწიფო კომერციული საწარმოები.
5. სახელმწიფო კომერციული საწარმოები იყენებენ ბასს 36-ს - *აქტივების გაუფასურება* - და, შესაბამისად, მათ არ ეხებათ წინამდებარე სტანდარტის დებულებები. საჯარო სექტორის ერთეულებს, რომლებიც ფლობენ ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივებს, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა, მე-13 პუნქტის შესაბამისად, მოეთხოვებათ გამოიყენონ სსბასს 21 - *ფულადი აქტივების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება* - ასეთი აქტივების ბუღალტრული აღრიცხვისთვის. საჯარო სექტორის ერთეულებმა, რომლებიც ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებს ფლობენ, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა, უნდა იხელმძღვანელონ წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებით.
6. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ისეთ არამატერიალურ აქტივებზე, რომელთა რეალური

ღირებულებით გადაფასებაც რეგულარულად ხდება. წინამდებარე სტანდარტი მოიცავს ფულადი სახსრების ყველა წარმომქმნელ არამატერიალურ აქტივს (მაგალითად, თვითღირებულებით ასახულ აქტივებს, რომლებიც მცირდება აკუმულირებული ამორტიზაციის ოდენობით).

7. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება გუდვილს. ერთეულებს მოეთხოვებათ იხელმძღვანელონ შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებით, სადაც განსაზღვრულია გუდვილის გაუფასურების აღრიცხვის მოთხოვნები, გუდვილის განაწილება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გაუფასურების ტესტირება გუდვილის საშუალებით.
8. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს და სამშენებლო ხელშეკრულებების შედეგად მიღებულ ნაღდი ფულის წარმომქმნელ აქტივებს, რადგან ამჟამად არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები, რომლებიც ეხება ჩამოთვლილ აქტივებს, შეიცავს მათი აღიარებისა და შეფასების სპეციფიკურ მოთხოვნებს. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება გადავადებულ საგადასახადო აქტივებს, დაქირავებულთა სარგებელთან დაკავშირებულ აქტივებს, გადავადებული შემდგომი დანახარჯებსა და არამატერიალურ აქტივებს, რომლებიც წარმოქმნილია სადაზღვევო ხელშეკრულებებში მზღვეველის სახელშეკრულებო უფლებებიდან. ასეთი აქტივების გაუფასურების აღრიცხვას განიხილავს შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები. ამასთან, წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება: (ა) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებულ იმ ბოილოგიურ აქტივებს, რომელთა შეფასებაც ხდება გაყიდვისათვის საჭირო დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით და (ბ) გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების (ან გამსვლელი ჯგუფის), რომელთა შეფასებაც ხდება გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და საბალანსო ღირებულებას შორის უმცირესი სიდიდით. სსპას 27, რომელიც განიხილავს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ბოილოგიურ აქტივებს და შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები, რომლებიც განიხილავს გასაყიდად გამიზნულ გრძელვადიან აქტივებს (ან გამსვლელ ჯგუფს), შეიცავს მათი შეფასების მოთხოვნებს.
9. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება სსპას 28-ის - ფინანსური ინსტრუმენტები, წარდგენა - მოქმედების სფეროში მყოფ ფინანსურ აქტივებზე. ასეთი აქტივების გაუფასურების შეფასების მოთხოვნები განხილულია სსპას 29-ში.
10. წინამდებარე სტანდარტით ერთეულს არ მოეთხოვება თვითღირებულებით ასახული საინვესტიციო ქონებისთვის

გაუფასურების ტესტის ჩატარება სსბასს 16-ის შესაბამისად. სსბასს 16-ის რეალური ღირებულების მოდელის მიხედვით, საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულებით ასახვა ხდება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს და შეფასებისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ნებისმიერი გაუფასურება.

11. წინამდებარე სტანდარტით ერთეულს არ მოეთხოვება გაუფასურების ტესტის ჩატარება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივებისთვის, რომლებიც ასახულია სსბასს 17-ით განსაზღვრული გადაფასების მოდელის შესაბამისად გადაფასებული ღირებულებით. სსბასს 17-ით განსაზღვრული აქტივების გადაფასების მოდელის მიხედვით, აქტივების გადაფასება უნდა მოხდეს საკმარისად რეგულარულად იმისათვის, რომ უზრუნველყოფილი იყოს ის ფაქტი, რომ აქტივების აღრიცხული ღირებულება არსებითად არ განსხვავდებოდეს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მათი რეალური ღირებულებისგან.

12. ინვესტიციები:

- (ა) კონტროლირებულ ერთეულებში, სსბასს 6-ში - *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება* - მოცემული განმარტებების შესაბამისად;
- (ბ) მეკავშირე ერთეულებში, სსბასს 7-ში - *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში* - მოცემული განმარტებების შესაბამისად;
- (გ) ერთობლივ საქმიანობაში, სსბასს 8-ში - *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა* - მოცემული განმარტებების შესაბამისად;

წარმოადგენენ ფინანსურ აქტივებს, რომლებზედაც არ ვრცელდება სსბასს 29. როდესაც ამ ინვესტიციებს ფულადი სახსრების გამომუშავებელი აქტივების მახასიათებლები გააჩნია, ისინი აღირიცხება წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით. თუ ამგვარ საინვესტიციო აქტივებს ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების მახასიათებლები გააჩნია, ისინი აღირიცხება სსბასს 21-ის შესაბამისად.

განმარტებები

13. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული არის, ძირითადად, კომერციული მოგების გამოსამუშავებლად გამიზნული აქტივების უმცირესი იდენტიფიცირებადი ჯგუფი, რომლის უწყვეტად გამოყენების შედეგად ხდება ფულადი ნაკადების მიღება, რაც, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი ნაკადების მიღებაზე;

ანაზღაურებადი ღირებულება არის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი;

აქტივის გამოყენების ღირებულება არის აქტივიდან ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან აქტივის უწყვეტად გამოყენების ან მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის დასასრულს აქტივის გასვლის შედეგად მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება.

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

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები

14. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები, ძირითადად, გამიზნულია კომერციული მოგების გამოსამუშავებლად. აქტივი კომერციულ მოგებას გამოიმუშავებს მაშინ, როდესაც მისი გამოყენება ხდება იმავე წესით, როგორც ამას ახორციელებს მოგებაზე ორიენტირებული ერთეული. კომერციული მოგების მიღების მიზნით, აქტივის ფლობა გულისხმობს, რომ ერთეული აპირებს: (ა) გამოიმუშავოს პოზიტიური ფულადი სახსრების ნაკადები აქტივის (ან იმ წარმომქმნელი ერთეულიდან, რომლის ნაწილსაც წარმოადგენს თავად აქტივი) გამოყენებიდან, და (ბ) მიიღოს ის კომერციული მოგება, რომელიც ასახავს აქტივის ფლობასთან დაკავშირებულ რისკს. ერთეული შეიძლება აქტივს ფლობდეს, უმთავრესად, მის მიერ მოგების გამოიმუშავების მიზნით, მაშინაც კი, როდესაც აქტივი არ გამოიმუშავებს მოგებას კონკრეტული საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. და პირიქით, აქტივს შეიძლება ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის სტატუსი ჰქონდეს, მაშინაც კი, როდესაც ის ინარჩუნებს ნულოვან მოგებას ან გამოიმუშავებს კომერციულ მოგებას კონკრეტული საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. თუ სხვაგვარად არ არის მითითებული, წინამდებარე სტანდარტის მომდევნო პუნქტებში „აქტივი“ ან „აქტივები“ ნიშნავს „ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებს“.
15. არსებობს შემთხვევები, როდესაც საჯარო სექტორის ერთეულები ფლობენ ისეთ აქტივებს, რომლებიც გამიზნულია კომერციული მოგების გამოსამუშავებლად, თუმცა ერთეულების მფლობელობაში არსებული აქტივების უმრავლესობას სხვა დანიშნულება აქვს. მაგალითად, საავადმყოფომ შენობა შეიძლება გამოიყენოს ფასიანი პაციენტებისთვის. საჯარო სექტორის ერთეულების ფულადი

სახსრების წარმომქმნელი აქტივები შესაძლებელია ფუნქციონირებდეს ერთეულის ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივებისგან დამოუკიდებლად. მაგალითად, მიწებთან დაკავშირებული გარიგებების რეგისტრაციის განყოფილებამ მიწის რეგისტრაციის მოსაკრებლების ამოღება შეიძლება აწარმოოს მიწების დეპარტამენტისგან სრულიად დამოუკიდებლად.

16. ზოგიერთ შემთხვევაში, აქტივმა შეიძლება გამოიმუშავოს ფულადი სახსრების ნაკადები, მიუხედავად იმისა, რომ ისინი გამიზნულია, ძირითადად, მომსახურებების უზრუნველსაყოფად. მაგალითად, ნარჩენების სალიკვიდაციო ქარხანა უმთავრესად უზრუნველყოფს, სახელმწიფოს დაქვემდებარებაში არსებული საავადმყოფოებიდან შემოსული სამედიცინო ნარჩენების უსაფრთხო ლიკვიდაციას, მაგრამ, ამავდროულად, ქარხანა კომერციულ საწყისებზე ახორციელებს კერძო საავადმყოფოებიდან შემოსული მცირე რაოდენობის ნარჩენების გადამუშავებას. კერძო საავადმყოფოებიდან შემოსული სამედიცინო ნარჩენების დამუშავება ქარხნის დამხმარე საქმიანობაა და, ამგვარად, შეუძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გარჩევა ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივებისგან.
17. სხვა შემთხვევებში, აქტივი შეიძლება გამოიმუშავებდეს ფულად ნაკადებს და, იმავდროულად, გამოყენებულ იქნეს, როგორც ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივი. მაგალითად, საჯარო საავადმყოფოს აქვს 10 საავადმყოფო პალატა, რომელთაგანაც 9 პალატა გამოიყენება ფასიანი პაციენტებისთვის - როგორც კომერციული პალატები და დარჩენილი ერთი პალატა უფასო პაციენტებისთვის. ორივე ტიპის პალატების პაციენტები თანაბრად სარგებლობენ საავადმყოფოს კაბინეტებით და მოწყობილობებით (მაგალითად საოპერაციო აღჭურვილობით). იმის დასადგენად, ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტის დებულებებით უნდა ისარგებლოს თუ სსბასს 21-ით, აუცილებელია გათვალისწინებულ იქნეს, რამდენად მნიშვნელოვანია აქტივის დანიშნულება, როგორც კომერციული მოგების გამომმუშავებლისა. თუ, მოცემული მაგალითის ანალოგიურად, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი კომპონენტი გარიგების უმნიშვნელო კომპონენტს წარმოადგენს, ერთეულმა უნდა ისარგებლოს წინამდებარე სტანდარტით და არა სსბასს 21-ით.
18. ზოგიერთ შემთხვევაში, გაურკვეველია, ერთეული აქტივს მოგების მიღების მიზნით ფლობს თუ არა. ასეთ სიტუაციაში აუცილებელია შეფასდეს, რამდენად არსებითია ფულადი სახსრების ნაკადების ოდენობა. შეიძლება გართულდეს იმის დადგენა, არის თუ არა ფულადი სახსრების ნაკადების ოდენობა იმდენად ანგარიშგასაწევი, რომ გამოყენებულ იქნეს წინამდებარე სტანდარტი და არა სსბასს 21. ამიტომ საჭიროა განსჯა იმის დასადგენად, თუ რომელი ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით უნდა იხელმძღვანელონ ერთეულებმა. ერთეულს მოეთხოვება განსაზღვროს სპეციალური

კრიტერიუმები, რომლითაც ისარგებლებენ ამ განსჯისას, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივებისა და ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების განმარტებებისა და მე-14-17 პუნქტებში მოცემული შესაბამისი ინსტრუქციების გათვალისწინების პარალელურად.

ცვეთა

19. ცვეთა და ამორტიზაცია - ეს არის აქტივის ამორტიზებადი ღირებულების სისტემატური ჩამოწერა აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში. არამატერიალური აქტივის შემთხვევაში, „ცვეთის“ ნაცვლად, ძირითადად, გამოიყენება ტერმინი „ამორტიზაცია“. ორივე ტერმინს იდენტური მნიშვნელობა აქვს.

გაუფასურება

20. წინამდებარე სტანდარტით „გაუფასურება“ განმარტებულია როგორც აქტივიდან მისაღები მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის დანაკარგი, იმ დანაკარგის გარდა, რომელიც მიიღება აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის, ან მომსახურების პოტენციალის დანაკარგის ცვეთის საფუძველზე სისტემური აღიარების შედეგად. ამგვარად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის გაუფასურება ასახავს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემცირებას, რომელიც განივთებულია ერთეულის კონტროლს დაქვემდებარებულ აქტივში. მაგალითად, ერთეულს შეიძლება გააჩნდეს მუნიციპალიტეტის ავტოფარეხი, რომლის რესურსის მხოლოდ 25%-ის გამოყენება ხდება. ერთეული ავტოფარეხს ფლობს მისი კომერციული მიზნით გამოსაყენებლად. ხელმძღვანელობამ დაადგინა, რომ ავტოფარეხი კომერციულ მოგებას მხოლოდ იმ შემთხვევაში გამოიმუშავებს, თუ მოხდება ავტოფარეხის 75%-ით ან უფრო მაღალი დატვირთვით გამოყენება. გამოყენების დონის შემცირებას არ მოჰყოლია პარკირებისათვის ანაზღაურების მნიშვნელოვანი ზრდა. აქტივი მიიჩნევა გაუფასურებულად, რადგან მისი საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას.

შესაძლო გაუფასურებულ აქტივის იდენტიფიცირება

21. აქტივი გაუფასურებულია, როდესაც მისი საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას. მე-12-14 პუნქტებში აღწერილია ზოგიერთი მაჩვენებელი, რომელთა არსებობა მიუთითებს, რომ შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს გაუფასურების ზარალს. ერთ-ერთი მათგანის არებობის შემთხვევაშიც კი, ერთეული ვალდებულია მოახდინოს ანაზღაურებადი ღირებულების ოფიციალური შეფასება. გარდა 23-ე პუნქტში აღწერილი გარემოებებისა, ერთეულს არ

მოეთხოვება ანაზღაურებადი ღირებულების ოფიციალური შეფასება, თუ არ არსებობს რაიმე ნიშანი შესაძლო გაუფასურების ზარალზე.

22. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ერთეულმა უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მინიშნება აქტივის გაუფასურების შესახებ. ასეთის არსებობის შემთხვევაში, ერთეული ვალდებულია შეაფასოს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.
23. ასევე, მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა მინიშნება, გაუფასურებაზე, ერთეული ვალდებულია ყოველწლიურად შეამოწმოს განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის მქონე და ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივები გაუფასურებაზე, მათი საბალანსო და ანაზღაურებადი ღირებულების შედარების გზით. ასეთი შემოწმება შეიძლება განხორციელდეს ნებისმიერ დროს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში იმ პირობით, რომ ეს მოხდება ყოველწლიურად ერთსა და იმავე დროს. სხვადასხვა არამატერიალური აქტივის შემოწმება გაუფასურებაზე შეიძლება განხორციელდეს სხვადასხვა დროს. თუმცა, თუ არამატერიალური აქტივის თავდაპირველი აღიარება ხდება მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში, მისი შემოწმება ხდება იმავე საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე.
24. არამატერიალური აქტივის უნარი - მომავალში გამოიმუშავოს საკმარისი ეკონომიკური სარგებელი, ან მომსახურების პოტენციალი ისე, რომ მოხერხდეს საბალანსო ღირებულების დაფარვა - როგორც წესი, უფრო დიდ განუსაზღვრელობას ექვემდებარება, როდესაც აქტივი ჯერ კიდევ ხელმიუწვდომელია გამოსაყენებლად, ვიდრე მაშინ, როდესაც იგი გამოყენებადია. აქედან გამომდინარე, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა განახორციელოს, სულ ცოტა, ყოველწლიურად, ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულების შემოწმება გაუფასურებაზე.
- 22.
25. აქტივის შესაძლო გაუფასურების მაჩვენებლების არსებობის დადგენისას, ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები მაინც:

ინფორმაციის გარე წყაროები:

- (ა) მოცემული პერიოდის განმავლობაში აქტივის საბაზრო ღირებულება მნიშვნელოვნად შემცირდა იმასთან შედარებით, რაც მოსალოდნელი იქნებოდა დროის გასვლის ან ნორმალური გამოყენების შედეგად;

- (ბ) მოცემულ პერიოდში მოხდა მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებმაც უარყოფითი გავლენა მოახდინა ერთეულზე, ან ახლო მომავალში მოხდება ასეთი ცვლილებები იმ ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც ფუნქციონირებს ერთეული, ან იმ ბაზარზე, რომლისთვისაც განკუთვნილია აქტივი;
- (გ) საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები ან ინვესტიციებზე უკუგების საბაზრო განაკვეთები მოცემულ პერიოდში გაიზარდა და მოსალოდნელია, რომ აღნიშნული ზრდა გავლენას მოახდენს აქტივის გამოყენების ღირებულების გაანგარიშებისას გამოყენებულ დისკონტის განაკვეთზე და მნიშვნელოვნად შეამცირებს მოცემული აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებას;

ინფორმაციის შიდა წყაროები

- (დ) არსებობს აქტივის მოძველების ან მისი ფიზიკური დაზიანების მტკიცებულება;
- (ე) მოცემულ პერიოდში მოხდა ან ახლო მომავალში მოხდება მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც უარყოფითად მოქმედებს ერთეულზე და აქტივის მიმდინარე ან შემდგომ გამოყენებაზე. აღნიშნულ ცვლილებებს განეკუთვნება აქტივის მოცდენა, იმ ოპერაციის შეწყვეტის ან რესტრუქტურიზაციის გეგმები, რომელშიც გამოიყენება აქტივი, აქტივის გასვლის გეგმა ადრე ნავარაუდევ თარიღის დადგომამდე და აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის გადაფასება ბოლო ვადად, განუსაზღვრელის ნაცვლად; და
- (ე.ა) გადაწყვეტილება აქტივის მშენებლობის შეჩერების შესახებ, აქტივის მშენებლობის დასრულებამდე ან მის ექსპლუატაციისთვის ვარგის მდგომარეობაში მოყვანამდე; და
- (ვ) შიდა ანგარიშებაში მოცემული ინფორმაცია, რომელიც გვიჩვენებს, რომ აქტივის ეკონომიკური ეფექტიანობა გაუარესდა ან მომავალში გაუარესდება.

26. 25-ე პუნქტში მოცემული ჩამონათვალი არ არის ამომწურავი. ერთეულმა შეიძლება მოახდინოს აქტივის შესაძლო გაუფასურების სხვა მაჩვენებლების იდენტიფიცირებაც, რომელთა არსებობის შემთხვევაში ერთეულს მოეთხოვება, განსაზღვროს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.
27. შიდა ანგარიშებიდან მიღებული მტკიცებულება, რომელიც მიუთითებს აქტივის შესაძლო გაუფასურებაზე, არის:
 - (ა) აქტივის შესაძენად ან აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად და მისი შენახვისათვის საჭირო ფულადი სახსრების

ნაკადების ოდენობა, რომელიც მნიშვნელოვნად აღემატება ბიუჯეტით გათვალისწინებულ თანხას;

- (ბ) ფაქტობრივი, ნეტო, ფულადი ნაკადი ან აქტივიდან მიღებული ნამეტი ან დეფიციტი, რომელიც ბიუჯეტით დაგეგმილ მაჩვენებლებზე გაცილებით უარესია;
- (გ) ბიუჯეტით გათვალისწინებული აქტივის ნეტო ფულადი ნაკადების მნიშვნელოვანი შემცირება, ან ზარალის მნიშვნელოვანი გაზრდა, ბიუჯეტით გათვალისწინებულთან შედარებით; ან
- (დ) ზარალი ან ნეტო ფულადი სახსრების ნაკადების გადინება აქტივიდან, რომელიც მიიღება მიმდინარე პერიოდის მონაცემებისა და ბიუჯეტით გათვალისწინებული მონაცემების აგრეგირების შედეგად.

28. 23-ე პუნქტში მოცემული მითითებების თანახმად, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე ან ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივების შემოწმებას გაუფასურებაზე, სულ ცოტა, ყოველწლიურად. გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც მოქმედებს 23-ე პუნქტის მოთხოვნები, აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების საჭიროების დადგენისათვის გამოიყენება არსებითობის პრინციპი. მაგალითად, თუ წინამორბედი გამოთვლები მიაწინებებს, რომ აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება მნიშვნელოვნად აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას და ადგილი არ ჰქონია ისეთ მოვლენას, რაც გააბათილებდა არსებულ სხვაობას, ერთეულს არ ესაჭიროება მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების ხელახალი შეფასება. ანალოგიურად, გასულმა ანალიზმა შეიძლება აჩვენოს, რომ აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება არ ექვემდებარება 25-ე პუნქტში ჩამოთვლილ ერთ-ერთ (ან რამდენიმე) ფაქტორს.

29. 28-ე პუნქტის საილუსტრაციოდ, თუ მოცემულ პერიოდში საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები ან ინვესტიციებზე უკუგების საბაზრო განაკვეთები გაიზარდა, ერთეულს არ მოეთხოვება აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების ოფიციალური შეფასება შემდეგ შემთხვევებში:

- (ა) თუ მოსალოდნელია, რომ აქტივის გამოყენების ღირებულების გასაანგარიშებლად საჭირო დისკონტის განაკვეთი არ შეიცვლება აღნიშნული საბაზრო განაკვეთების ზრდის შედეგად. მაგალითად, მოკლევადიანი საპროცენტო განაკვეთების ზრდამ შესაძლოა მნიშვნელოვანი გავლენა არ მოახდინოს იმ აქტივის დისკონტის განაკვეთზე, რომელსაც ხანგრძლივი სასარგებლო მომსახურების ვადა აქვს; ან

(ბ) თუ მოსალოდნელია, რომ აქტივის გამოყენების ღირებულების გასაანგარიშებლად გამოყენებული დისკონტის განაკვეთი შეიცვლება საბაზრო განაკვეთების ზრდის შედეგად, მაგრამ ანაზღაურებადი ღირებულების ცვალებადობის წინა ანალიზმა გვიჩვენა, რომ:

(i) მოსალოდნელი არ არის ანაზღაურებადი ღირებულების არსებითი შემცირება, რადგან მომავალში მოსალოდნელია ფულადი სახსრების ნაკადების ზრდა, (მაგალითად, ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთეულმა შესაძლოა მოახერხოს იმის დემონსტრირება, რომ საბაზრო განაკვეთების ზრდის საკომპენსაციოდ მოახდინოს შემოსავლის (ძირითადად, შემოსავლები ვალუტის გაცვლითი ოპერაციებიდან) კორექტირება; ან

(ii) ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ ანაზღაურებადი ღირებულების შემცირება გამოიწვევს არსებით გაუფასურების ზარალს.

30. აქტივის შესაძლო გაუფასურების მაჩვენებლის არსებობა შესაძლოა მიუთითებდეს აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის, ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდის ან აქტივის ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვის საჭიროებასა და კორექტირებაზე, მოცემული აქტივის შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით, მაშინაც კი, როცა აქტივის გაუფასურების ზარალი აღიარებული არ არის.

ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება

31. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრება აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი თანხით. 32-70-ე პუნქტებში განსაზღვრულია ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების კრიტერიუმები. აღნიშნულ პუნქტებში გამოყენებულია ტერმინი „აქტივი“, მაგრამ იგულისხმება როგორც ცალკეული აქტივი, ასევე ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული.

32. ყოველთვის არ არის აუცილებელი განისაზღვროს ორივე სიდიდე - აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება და მისი გამოყენების ღირებულება. მაგალითად, თუ ერთ-ერთი მათგანი მეტია მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე, აქტივი არ არის გაუფასურებული და არ არსებობს მეორე სიდიდის შეფასების აუცილებლობა.

33. შესაძლოა აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება განისაზღვროს მაშინაც კი, როცა ამ აქტივით არ ვაჭრობენ აქტიურ ბაზარზე. თუმცა, ზოგჯერ შეუძლებელია გაყიდვის

დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრა, რადგან ვერ ხერხდება იმ თანხის საიმედოდ შეფასება, რომელიც შეიძლება მიღებულ იქნეს დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე მხარეებს შორის აქტივის გაყიდვაზე „გაშლილი ხელის პრინციპით“ გარიგების დადებისას, ასეთ შემთხვევაში, გამოყენების ღირებულება შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებად.

34. თუ არ არსებობს იმის მტკიცების საფუძველი, რომ აქტივის გამოყენების ღირებულება მნიშვნელოვნად აღემატება მის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას, ეს უკანასკნელი შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებად. ასეთი სიტუაცია ხშირია იმ აქტივებთან დაკავშირებით, რომელთა ერთეულიდან გასვლაა დაგეგმილი, რადგან მათი გამოყენების ღირებულება, უმთავრესად, შედგება აქტივის გასვლის შედეგად მისაღები ნეტო შემოსულობებიდან, რადგან მოსალოდნელია, რომ აქტივის გასვლამდე მოცემული აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად მისაღები ფულადი სახსრები უმნიშვნელო ოდენობის იქნება.
35. ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრება ცალკეული აქტივისათვის, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად არ მიიღება ფულადი სახსრების ნაკადები, რომელთა მიღებაც, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების ნაკადების მიღებაზე. ასეთ შემთხვევაში, ხდება იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა, რომელსაც განეკუთვნება აქტივი (იხ. 85-90-ე პუნქტები), გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც:
 - (ა) აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას; ან
 - (ბ) აქტივი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილია, მაგრამ შეუძლია დამოუკიდებლად გამოიმუშავოს ფულადი სახსრების ნაკადები. ასეთ შემთხვევაში, შესაძლებელია აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება და იგი დაახლოებით გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ტოლია და, ამასთან, შესაძლებელია გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრა.
36. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეფასებებმა, საშუალო მაჩვენებლებმა და შემოკლებულმა გამოთვლებმა შესაძლოა მოგვცეს წინამდებარე სტანდარტში ილუსტრირებული დეტალური გამოთვლების შედეგად მიღებული გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებისა და გამოყენების ღირებულების მიახლოებითი შეფასება.

განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება

37. 23-ე პუნქტის თანახმად, განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივი ყოველწლიურად უნდა შემოწმდეს გაუფასურებაზე, ანაზღაურებადი და საბალანსო ღირებულების შედარების გზით, მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა მინიშნება მის შესაძლო გაუფასურებაზე. თუმცა, გასულ საანგარიშგებო პერიოდში ჩატარებული უახლესი გამოთვლა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს აღნიშნული აქტივის გაუფასურებაზე ტესტირებისათვის, თუ ყველა შემდეგი პირობა კმაყოფილდება:
- (ა) მოცემული არამატერიალური აქტივის უწყვეტი გამოყენება, სხვა აქტივების ან აქტივთა ჯგუფებისაგან დამოუკიდებლად არ იწვევს ფულადი სახსრების წარმოქმნას და, ამრიგად, გაუფასურებაზე შემოწმებას გაივლის როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილი და ამავე ერთეულში შემაჯალ აქტივებსა და ვალდებულებებს არ განუცდია მნიშვნელოვანი ცვლილებები ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შემდგომ;
 - (ბ) ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შედეგად დადგენილმა თანხამ მნიშვნელოვნად გადააჭარბა მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებას;
 - (გ) ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შემდგომი მოვლენებისა და გარემოებების ანალიზის საფუძველზე, მიმდინარე ანაზღაურებადი ღირებულების ნაკლებობა საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლებ სავარაუდოა.

გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება

38. აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების საუკეთესო მაჩვენებელია „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით შესრულებულ გარიგებაში სავალდებულო ძალის მქონე გაყიდვის ხელშეკრულებით განსაზღვრული ფასი, რომელიც კორექტირებულია იმ დამატებითი ხარჯების გათვალისწინებით, რომლებიც უშუალოდ აქტივის გასვლასთანაა დაკავშირებული.
39. თუ არ არსებობს აქტივის გაყიდვის სავალდებულო ხელშეკრულება და ამ აქტივით ვაჭრობენ აქტიურ ბაზარზე, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას წარმოადგენს აქტივის საბაზრო ფასი, რომელიც შემცირებულია მის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯების ოდენობით. საბაზრო ფასის მიახლოებით ფასს, როგორც წესი, წარმოადგენს მყიდველის მიერ შეთავაზებული მიმდინარე ფასი. თუ არ არსებობს მყიდველის ფასი, გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრის საფუძველად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ბოლო გარიგებაში

დაფიქსირებული ფასი, თუ გარიგების დადების თარიღიდან შეფასების თარიღამდე ეკონომიკური ვითარება მნიშვნელოვნად არ შეცვლილა.

40. თუ არ არსებობს გაყიდვის სავალდებულო 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 მხარეებს შორის აქტივის გაყიდვაზე „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით დადებული ობიექტური გარიგების შედეგად, რომელიც შემცირებულია აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯებით. აღნიშნული თანხის განსაზღვრისას ერთეული ითვალისწინებს იმავე დარგში ანალოგიური გარიგებების შედეგებს. გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება არ ასახავს იძულებით გაყიდვას.
41. აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები, გარდა იმ დანახარჯებისა, რომლებიც უკვე აღიარდა ვალდებულებად, აკლდება გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულების გამოთვლისას. ამგვარ დანახარჯებს მიეკუთვნება იურიდიული დანახარჯები, მოსაკრებლები იურიდიულ დოკუმენტებზე და გარიგების სხვა ანალოგიური გადასახადები, აქტივის დემონტაჟის დანახარჯები და პირდაპირი დამატებითი დანახარჯები, რომლებიც საჭიროა აქტივის გასაყიდად მოსამზადებლად. თუმცა, შრომითი საქმიანობის შეწყვეტასთან დაკავშირებული გასამრჯელო და აქტივის გასვლის შემდეგ ერთეულის წარმადობის შემცირებასა და რეორგანიზაციასთან დაკავშირებული დანახარჯები არ წარმოადგენს აქტივის გასვლასთან დაკავშირებულ პირდაპირ დანახარჯებს.
42. ზოგჯერ აქტივის ერთეულიდან გასვლა მოითხოვს მყიდველის მიერ ვალდებულების აღებას. როგორც აქტივის, ასევე ვალდებულებისათვის არსებობს მხოლოდ ერთი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება. 89-ე პუნქტში განმარტებულია ამგვარ შემთხვევებთან დაკავშირებული საკითხები.

აქტივის გამოყენების ღირებულება

43. მოცემული აქტივის გამოყენების ღირებულების გამოთვლისას გაითვალისწინება შემდეგი ელემენტები:
 - (ა) აქტივიდან მოსალოდნელი ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების შეფასება;
 - (ბ) ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების შესაძლო ცვლილების სავარაუდო შედეგი;

- (გ) ფულის დროითი ღირებულება, პროცენტის ურისკო მიმდინარე საბაზრო განაკვეთზე დაყრდნობით;
- (დ) აქტივისათვის დამახასიათებელი თანდაყოლილ განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებული ფასი;
- (ე) სხვა ფაქტორები, მაგალითად: არალიკვიდობა, რომლებსაც ბაზრის მონაწილენი გაითვალისწინებდნენ აქტივიდან მოსალოდნელი ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასებისას.

44. აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება მოიცავს შემდეგ საფეხურებს:

- (ა) აქტივის უწყვეტი გამოყენებისა და მისი გასვლის შედეგად მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ნაკადების შემოსვლისა და გადინების შეფასება; და
- (ბ) ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების მიმართ შესაბამისი დისკონტის განაკვეთის გამოყენება.

45. 43-ე პუნქტის „ბ“, „დ“ და „გ“ ქვეპუნქტში დასახელებული ელემენტების გათვალისწინება შესაძლებელია ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების ან დისკონტის განაკვეთის კორექტირებით. გამოთვლების მიზანია, დადგინდეს ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება ე.ი. ყველა სავარაუდო შედეგის საშუალო შეწონილი სიდიდე, მიუხედავად იმისა, თუ რა მიდგომას აირჩევს ერთეული, ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების დროში განაწილების შესაძლო ცვლილებების სავარაუდო შედეგების გამოთვლებში გათვალისწინებისათვის. დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები აქტივის გამოყენების ღირებულების დისკონტირების მეთოდით შეფასებაზე მოცემულია წინამდებარე სტანდარტის მითითებებში გამოყენებაზე.

ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასების საფუძველი

46. აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასებისას:

- (ა) ფულადი სახსრების პროგნოზირება უნდა ეფუძნებოდეს გონივრულ და დასაბუთებულ დაშვებებს, რომლებიც ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი, მოცემული აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში მოსალოდნელი ეკონომიკური ვითარების საუკეთესო შეფასებას წარმოადგენს. აქცენტი უნდა გაკეთდეს გარედან მიღებულ ინფორმაციაზე;
- (ბ) ფულადი სახსრების პროგნოზირება უნდა ეფუძნებოდეს ერთეულის ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებული ბოლო პერიოდის ფინანსურ ბიუჯეტებს/პროგნოზებს, მაგრამ გამორიცხული უნდა იყოს მომავალი

რესტრუქტურზაციიდან, ან აქტივის ეფექტიანობის გაუმჯობესებიდან, ან ამაღლებიდან წარმოქმნილი ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადები (შემოსული ან გასული). აღნიშნულ ბიუჯეტებზე/პროგნოზებზე დაფუძნებული პროგნოზირება უნდა მოიცავდეს მაქსიმუმ 5 წელს, თუ მიზანშეწონილი არ არის უფრო ხანგრძლივი პერიოდის აღება; და

- (გ) ფულადი სახსრების იმ ნაკადების პროგნოზირება, რომელიც მიიღება პერიოდის შემდეგ, რომელსაც უახლოესი ბიუჯეტები/პროგნოზები მოიცავს, უნდა მოხდეს აღნიშნულ ბიუჯეტებზე დაფუძნებული შეფასებების, მომდევნო წლების უცვლელი ან დადმავალი ზრდის ტემპებით ექსტრაპოლაციის გზით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გამართლებულია აღმავალი ზრდის ტემპის გამოყენება. ზრდის ტემპი არ უნდა აღემატებოდეს მოცემული პროდუქციის, დარგის, იმ ქვეყნის ან ქვეყნების საშუალო ზრდის ტემპს, სადაც ერთეული საქმიანობას ეწევა, ან იმ ბაზრის გრძელვადიან საშუალო ზრდის ტემპს, სადაც ხდება აქტივის მოხმარება, თუ გამართლებული არ არის უფრო მაღალი ტემპის გამოყენება.

47. ხელმძღვანელობა აფასებს ფულადი სახსრების მიმდინარე ნაკადების პროგნოზის დროს გაკეთებული დაშვებების მართლობიერებას, გასული პერიოდის ფულადი სახსრების ნაკადების პროგნოზირებულ და ფაქტობრივ ნაკადებს შორის განსხვავებების მიზეზების გამოკვლევის საფუძველზე. ხელმძღვანელობამ უნდა უზრუნველყოს, რომ ფულადი სახსრების ნაკადების მიმდინარე პროგნოზი გასული პერიოდების ფაქტობრივი ტენდენციის თანმიმდევრულია, იმ პირობით, რომ გასული პერიოდების შემდგომი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც ფაქტობრივი ფულადი სახსრების ნაკადების გამომუშავებისას არ არსებობდა, ასეთ მიდგომას შეესაბამება.
48. ზოგადად, ხუთ წელზე მეტი ხანგრძლივობის პერიოდისათვის არ არსებობს მომავალი ფულადი ნაკადების დეტალური, ნათელი და საიმედო ფინანსური საბიუჯეტო/საპროგნოზო შეფასებები. ამიტომ ერთეულის ხელმძღვანელთა მიერ განხორციელებელი მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება ეფუძნება უახლოეს ბიუჯეტებს, რომლებიც ხუთ წელს არ აღემატება. ერთეულის ხელმძღვანელობას შეუძლია გამოიყენოს ფულადი ნაკადების პროგნოზი, რომელიც ეფუძნება ხუთ წელზე ხანგრძლივი პერიოდის შემცველ ფინანსურ ბიუჯეტებს, თუ ერთეულის ხელმძღვანელობა დარწმუნებულია, რომ აღნიშნული პროგნოზები საიმედოა და წარსული გამოცდილებიდან გამომდინარე, შეუძლია აჩვენოს, რომ უფრო ხანგრძლივ პერიოდზე ფულადი ნაკადების ზუსტი პროგნოზის გაკეთების უნარი შესწევს.
49. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის გასვლამდე ფულადი სახსრების ნაკადების პროგნოზი კეთდება ფინანსური ბიუჯეტების

საფუძველზე, მომავალი პერიოდის ზრდის ტემპის გამოყენებით. ზრდის ტემპი უცვლელი ან დაღმავალი უნდა იყოს, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა აღმავალი ზრდის ტემპი შეესაბამება ობიექტურ ინფორმაციას პროდუქციის ან დარგის სიცოცხლის ციკლის შესახებ. თუ საჭიროა, ზრდის ტემპი შესაძლებელია ნულს უდრიდეს ან უარყოფითი იყოს.

50. როდესაც ბაზარზე უადრესად ხელსაყრელი პირობებია, მოსალოდნელია, რომ კონკურენტები ბაზარზე შეაღწევენ და ზრდას შეაფერხებენ. ამიტომ ერთეულებს გაუძნელობათ, გადააჭარბონ გასული პერიოდების საშუალო ზრდის ტემპს, რომელიც არსებობს ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში (მაგალითად, ოცი წლის მანძილზე) იმ პროდუქციის, დარგების, ქვეყნის ან ქვეყნებისთვის, სადაც ერთეული საქმიანობას ეწევა, ან იმ ბაზრისათვის, სადაც აქტივი გამოიყენება.
51. ფინანსური ბიუჯეტების/პროგნოზების გამოყენებისას ერთეული განსაზღვრავს, ეფუძნება თუ არა მოცემული ინფორმაცია გონივრულ, დასაბუთებულ დაშვებებს და წარმოადგენს თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებულ, მოცემული აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში მოსალოდნელი ეკონომიკური ვითარების საუკეთესო შეფასებას.

ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასების კომპონენტები

52. **მომავალი ფულადი ნაკადები უნდა მოიცავდეს:**
 - (ა) აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების მიღების პროგნოზს;
 - (ბ) იმ ფულადი სახსრების გადინების პროგნოზს, რომელიც გარდაუვალია მოცემული აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების ნაკადების შემოსვლისათვის (მათ შორის, აქტივის საექსპლუატაციო მდგომარეობაში მოყვანისათვის გაწეული ფულადი სახსრების გადინება), რომელთა პირდაპირ მიკუთვნება ან დასაბუთებულად და თანმიმდევრულად განაწილება აქტივზე შესაძლებელია; და
 - (გ) ნეტო ფულადი სახსრების ნაკადებს, თუ ასეთი არსებობს, რომელიც მიღებულ (ან გადახდილი) უნდა იქნეს აქტივის გასვლისას, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს.
53. ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასება და დისკონტის განაკვეთი ასახავს თანმიმდევრულ დაშვებებს, ინფლაციის გამო ფასების ზრდის შესახებ. ამიტომ, თუ დისკონტის განაკვეთი შეიცავს ინფლაციის გამო ფასების ზრდის შედეგს, ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადი ფასდება ნომინალური გამოსახულებით. თუ დისკონტის განაკვეთი არ მოიცავს ინფლაციის გამო ფასების ზრდის შედეგს, ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადი ფასდება რეალური

გამოხატულებით (თუმცა, გაითვალისწინება მომავალში სპეციფიკური ფასის ზრდა ან შემცირება).

54. ფულადი სახსრების ნაკადების გადინების პროგნოზი მოიცავს როგორც აქტივის მომსახურების ყოველდღიურ დანახარჯებს, ასევე მომავალ ზედნადებ ხარჯებს, რომელთა პირდაპირ მიკუთვნება ან განაწილება აქტივზე (აქტივის გამოყენებაზე) შესაძლებელია დასაბუთებულ და თანმიმდევრულ საფუძველზე.
55. როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება ჯერ არ მოიცავს იმ ფულადი სახსრების გადინებას, რომელსაც ადგილი ექნება მის საექსპლუატაციო ან გასაყიდ მდგომარეობაში მოყვანამდე, ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასება შეიცავს ნებისმიერ დამატებითი ფულადი სახსრების გადინების შეფასებას, რომლის გასვლა მოსალოდნელია აქტივის საექსპლუატაციო ან გასაყიდ მდგომარეობაში მოყვანამდე. ამის მაგალითია მშენებლობის პროცესში მყოფი შენობა ან დაუსრულებელი განვითარების პროექტი.
56. გაორმაგებული აღრიცხვის თავიდან აცილების მიზნით, ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასებები არ მოიცავს:
 - (ა) ფულადი სახსრების ნაკადების წარმომქმნელი აქტივების მუდმივად გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოდინებას, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის განსახილველი აქტივებიდან ფულადი სახსრების ნაკადების მიღებაზე (მაგალითად, ფინანსური აქტივები, როგორიცაა დებიტორული დავალიანებები); და
 - (ბ) ფულადი სახსრების გადინებას, რომელიც უკავშირდება იმ დავალიანებებს, რომლებიც უკვე აღიარდა ვალდებულებებად (მაგალითად, კრედიტორული დავალიანება, პენსიები ან ანარიცხები).
57. მოცემული აქტივისათვის ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადები უნდა შეფასდეს არსებული მდგომარეობით. ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასება არ უნდა შეიცავდეს წინასწარშეფასებულ ფულადი სახსრების ნაკადებს, რომლის წარმოშობა მოსალოდნელია:
 - (ა) მომავალი რესტრუქტურირების შედეგად, რომლის შესახებაც ერთეულს ჯერ არ მიუღია მტკიცე გადაწყვეტილება;
 - (ბ) აქტივის მწარმოებლურობის გაუმჯობესება ან ამაღლება.
58. რადგან აქტივიდან მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ნაკადი ფასდება მისი მიმდინარე მდგომარეობის მიხედვით, აქტივის გამოყენების ღირებულება არ ასახავს:
 - (ა) ფულადი სახსრების მომავალ გადინებას ან დაკავშირებული ხარჯების შემცირებას (მაგალითად, თანამშრომელთა შენახვის

ხარჯების შემცირება) ან სარგებელს, რომლის მიღება მოსალოდნელია მომავალში რესტრუქტურიზაციის შედეგად, რომლის განხორციელების ვალდებულება ერთეულს ჯერ არ აუღია; ან

(ბ) ფულადი სახსრების მომავალ გადინებას, რომელიც გააუმჯობესებს ან გაზრდის აქტივის თავდაპირველ მწარმოებლურობას ან აღნიშნულ ფულადი სახსრების ნაკადების შემოსვლას, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია ასეთი გადინებების შედეგად.

59. რესტრუქტურიზაცია წარმოადგენს პროგრამას, რომელსაც: (ა) გეგმავს და აკონტროლებს ერთეულის ხელმძღვანელობა და (ბ) იგი მნიშვნელოვნად ცვლის ერთეულის საქმიანობის მასშტაბს ან ერთეულის საქმიანობის წარმართვის წესს. სსპას 19 - *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები* - შეიცავს მითითებებს, რომელთა მიხედვით შესაძლოა დადგინდეს, აღებული აქვს თუ არა ერთეულს რესტრუქტურიზაციის განხორციელების ვალდებულება.

60. როდესაც ერთეული მტკიცე გადაწყვეტილებას იღებს რესტრუქტურიზაციის განსახორციელებლად, სავარაუდოდ, რესტრუქტურიზაცია გავლენას მოახდენს ზოგიერთ აქტივზე. რესტრუქტურიზაციის განხორციელების ვალდებულების აღების შემდეგ:

(ა) აქტივის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას, ფულადი სახსრების მომავალი შემოდინების და გადინების შეფასებებში ერთეულის ხარჯების შემცირებისა და რესტრუქტურიზაციის შედეგად მიღებული სხვა სარგებლის გათვალისწინება ხდება (ერთეულის ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებულ უახლოეს ფინანსურ ბიუჯეტებზე დაყრდნობით); და

(ბ) რესტრუქტურიზაციის ფულადი სახსრების მომავალი გადინების შეფასებები მიიჩნევა რესტრუქტურიზაციის ანარიცხებად, სსპას 19-ის შესაბამისად.

61. სანამ ფულადი სახსრების ნაკადები გაედინება, რომელიც გააუმჯობესებს ან გაზრდის აქტივის თავდაპირველ ეფექტიანობას, ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასებები არ შეიცავს აღნიშნული ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის გაზრდის შედეგად მისაღები, ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასებას, რომელიც დაკავშირებულია ფულადი სახსრების მოსალოდნელ გადინებასთან.

62. ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასება, აქტივის მიმდინარე მდგომარეობის გათვალისწინებით, მოიცავს მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების

პოტენციალის დონის შენარჩუნებისთვის აუცილებელ ფულადი სახსრების გადინებებს. როდესაც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული შედგება სხვადასხვა სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივისაგან, რომელთაგან თითოეული მნიშვნელოვან როლს ასრულებს ერთეულის მიმდინარე ოპერაციებში, უმცირესი სასარგებლო მომსახურების აქტივების შეცვლა განიხილება როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ყოველდღიური მომსახურების ხარჯი, ამ ერთეულთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასების მიზნებისათვის. ანალოგიურად, როდესაც ცალკე აღებული აქტივის შემადგენელ კომპონენტებს გააჩნია სხვადასხვა სასარგებლო მომსახურების ვადა, მათი შეცვლა განიხილება აქტივის ყოველდღიური მომსახურების ხარჯად, ამ აქტივთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასების მიზნებისათვის.

63. **ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასებები არ უნდა მოიცავდეს:**

(ა) **ფინანსური საქმიანობიდან ფულადი სახსრების შემოსვლას ან გასვლას; ან**

(ბ) **გადახდილი ან მიღებული მოგების გადასახადს.**

64. ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასებები ასახავს იმ დაშვებებს, რომლებიც შეესაბამება დისკონტის განაკვეთის განსაზღვრის მეთოდს. სხვა შემთხვევაში, ზოგიერთი დაშვების შედეგი ან ორჯერ იქნებოდა გათვალისწინებული, ან იგნორირებული. რადგან ფულის დროითი ღირებულების გათვალისწინება ხდება ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების დისკონტირებით, ფულადი სახსრების აღნიშნული ნაკადი არ უნდა მოიცავდეს ფინანსური საქმიანობიდან ფულადი სახსრების შემოსვლას ან გასვლას. ანალოგიურად, რადგან დისკონტის განაკვეთის განსაზღვრა ხდება გადასახადით შეუმცირებელი თანხის საფუძველზე, ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასება უნდა მოხდეს იმავე მიდგომით.

65. **აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მისი გასვლის შედეგად მისაღები (ან გადასახდელი) ნეტო ფულადი სახსრების ნაკადი არის თანხა, რომლის მიღებასაც ერთეული მოელის მოცემული აქტივის გასვლის შედეგად საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით შესრულებული გარიგებით, რომელიც შემცირებულია გასვლასთან დაკავშირებული მოსალოდნელი ხარჯების ოდენობით.**

66. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მისი გასვლის შედეგად მისაღები (ან გადასახდელი) ნეტო ფული განისაზღვრება აქტივის გაყიდვის ხარჯებით, შემცირებული რეალური ღირებულების ანალოგიურად, იმ განსხვავებით, რომ ნეტო ფულადი სახსრების შეფასებისას:

- (ა) ერთეული იყენებს იმ ფასებს, რომლებიც დომინირებს მსგავსი აქტივების შეფასების თარიღისათვის, რომელთა სასარგებლო მომსახურების ვადა ამოწურულია და ფუნქციონირებს იმ პირობების მსგავს პირობებში, რომელშიც მოცემული აქტივი გამოიყენება; და
- (ბ) აღნიშნული ფასები კორექტირდება როგორც ინფლაციის შედეგად მომავალი საერთო ფასების ზრდის, ასევე ფასების სპეციფიკური ზრდის (შემცირების) გათვალისწინებით. თუმცა, თუ აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად მისაღები მომავალი ფულადი სახსრებისა და დისკონტის განაკვეთის შეფასებებში გათვალისწინებული არ არის ინფლაციის შედეგები, ინფლაციის გათვალისწინება არც აქტივის გასვლისას უნდა მოხდეს ნეტო ფულადი სახსრების შეფასებისას.

ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადები უცხოურ ვალუტაში

67. ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადი ფასდება იმ ვალუტაში, რომელშიც მოხდება მათი წარმოქმნა, ხოლო დისკონტირება ხდება მოცემული ვალუტის შესაბამისი დისკონტის განაკვეთის გამოყენებით. მიღებულ დისკონტირებულ ღირებულებას გადაიანგარიშებენ გამოყენების ღირებულების გაანგარიშების თარიღისათვის არსებული გაცვლითი კურსით.

დისკონტის განაკვეთი

68. დისკონტის განაკვეთი (განაკვეთები) უნდა წარმოადგენდეს დაბეგვრამდე განაკვეთს (განაკვეთებს), რომელიც ასახავს შემდეგი მონაცემების მიმდინარე საბაზრო შეფასებებს:
- (ა) რისკის არშემცველი მიმდინარე საპროცენტო განაკვეთებით წარმოადგენილ ფულის დროითი ღირებულების;
 - (ბ) მოცემული აქტივისათვის დამახასიათებელ სპეციფიკურ რისკებს, რომელზეც არ მომხდარა კორექტირება ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასებების დროს.
69. განაკვეთი, რომელიც ასახავს ფულის დროითი ღირებულების მიმდინარე საბაზრო შეფასებებს და მოცემული აქტივისათვის დამახასიათებელ რისკებს, წარმოადგენს იმ უკუგებას, რომელსაც მოითხოვდნენ ინვესტორები, თუ ისინი ამოარჩევდნენ ისეთ ინვესტიციას, რომელიც წარმოქმნის იმავე ოდენობის, პერიოდულობისა და რისკის ფულადი სახსრების ნაკადებს, რომლის მიღებასაც ერთეული მოცემული აქტივიდან გეგმავს. განაკვეთის შეფასება ხდება, მსგავს აქტივებზე მიმდინარე საბაზრო გარიგებების განაკვეთის საფუძველზე. თუმცა, აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთი არ უნდა ასახავდეს იმ რისკებს, რომელთა ფულადი სახსრების მომავალი

ნაკადების პროგნოზი კორექტირებულია. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მოხდებოდა ზოგიერთი დაშვებების გავლენის ორმაგად გათვალისწინება.

70. როდესაც შეუძლებელია ამა თუ იმ აქტივისათვის დამახასიათებელი განაკვეთის აღება უშუალოდ ბაზრიდან, დისკონტის განაკვეთს ერთეული აფასებს შემცვლელი განაკვეთების მეშვეობით. წინამდებარე სტანდარტის მითითებები გამოყენებაზე წარმოდგენილია დამატებითი მითითებები, ასეთ პირობებში დისკონტის განაკვეთის განსაზღვრისთვის.

ცალკეული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება და შეფასება

71. 72-75-ე პუნქტებში განსაზღვრულია ცალკეული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები, ხოლო 76-97-ე პუნქტებში - გაუფასურების ზარალის აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულებისთვის.
72. აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. შემცირების თანხა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალს.
73. გაუფასურების ზარალის აღიარება ხარჯის სახით დაუყოვნებლივ უნდა მოხდეს ნამეტში ან დეფიციტში;
74. თუ შეფასებული გაუფასურების ზარალის თანხა აღემატება შესაბამისი აქტივის საბალანსო ღირებულებას, ერთეულმა ვალდებულია უნდა აღიაროს მხოლოდ მაშინ, თუ ეს მოითხოვება ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტით.
75. გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ მოცემული აქტივის შემდგომი პერიოდების ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა გაკორექტირდეს, რათა მოხდეს აქტივის კორექტირებული საბალანსო ღირებულების (შემცირებული ნარჩენი ღირებულებით (თუ იგი არსებობს), სისტემატური განაწილება აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულები

76. 77-97-ე პუნქტებში განსაზღვრულია იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიცირების, მისი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისა და გაუფასურების ზარალის აღიარების კრიტერიუმები, რომელსაც აქტივი განეკუთვნება.

იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიკაცია, რომელსაც განეკუთვნება აქტივი

77. თუ არსებობს აქტივის შესაძლო გაუფასურების რაიმე მაჩვენებელი, უნდა მოხდეს ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება. თუ შეუძლებელია ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება, ერთეულმა უნდა განსაზღვროს იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება, რომელსაც განეკუთვნება მოცემული აქტივი (აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული).

78. ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია, თუ:

(ა) შეუძლებელია აქტივის გამოყენების ღირებულების ისე შეფასება, რომ მისი მნიშვნელობა მიახლოებული იყოს გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალურ ღირებულებასთან (მაგალითად, როდესაც აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ნაკადი შეუძლებელია შეფასდეს როგორც უმნიშვნელო); და

(ბ) აქტივი არ წარმოქმნის ფულადი სახსრების ნაკადს, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ იქნება სხვა აქტივებიდან წარმოქმნილ ფულადი სახსრების ნაკადზე და უნარი არ შესწევს, დამოუკიდებლად გამოიმუშაოს ფულადი სახსრების ნაკადები.

ასეთ შემთხვევაში, აქტივის გამოყენების ღირებულება და, შესაბამისად, ანაზღაურებადი ღირებულება, შესაძლოა განისაზღვროს მხოლოდ აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის.

79. როგორც მე-13 პუნქტშია განმარტებული, აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული წარმოადგენს აქტივების უმცირეს ჯგუფს, რომელიც მოიცავს: (ა) მოცემულ აქტივს და (ბ) წარმოქმნის ფულად სახსრებს, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებულ არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე. აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის განსაზღვრა განსჯას მოითხოვს. თუ ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია ცალკეული აქტივისათვის, ერთეული ახდენს აქტივების უმცირესი ჯგუფის იდენტიფიცირებას, რომლის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლა, უმთავრესად, დამოუკიდებელია სხვა ფულადი სახსრების შემოსვლაზე.

80. ფულადი სახსრების შემოსვლა არის ფულადი სახსრებისა და ფულადი სახსრების ეკვივალენტების შემოსვლა ანგარიშვალდებული ერთეულის გარეთ არსებული მხარეებიდან. იმისათვის, რომ

განისაზღვროს აქტივიდან (ან აქტივთა ჯგუფებიდან) მიღებული ფულადი სახსრები, ძირითადად, დამოუკიდებელია თუ არა სხვა აქტივებიდან (ან აქტივთა ჯგუფებიდან) ფულადი სახსრების შემოსვლისაგან, ერთეული ითვალისწინებს სხვადასხვა ფაქტორს, მათ შორის: როგორ ხდება ერთეულის ხელმძღვანელობის მიერ: (ა) ერთეულის საქმიანობის მონიტორინგი (მაგალითად, პროდუქციის ხაზის, საქმიანობის, ადგილმდებარეობის, რაიონების ან რეგიონალური არეალის მიხედვით), ან (ბ) როგორ იღებს ხელმძღვანელობა გადაწყვეტილებას, ერთეულის აქტივების შემდგომი გამოყენებისა და ოპერაციების გაგრძელების ან მათი ერთეულიდან გასვლის შესახებ. მითითებები დანერგვაზე მოიცავს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიცირების მაგალითებს.

81. თუ არსებობს აქტივის ან აქტივთა ჯგუფის მიერ წარმოებული პროდუქციის აქტიური ბაზარი, მოცემული აქტივი ან აქტივთა ჯგუფი მიჩნეულ უნდა იქნეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულად, თუნდაც წარმოებული პროდუქცია ნაწილობრივ ან მთლიანად ერთეულის შიგნით მოიხმარებოდეს. თუ აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის მიერ გამომუშავებულ ფულად სახსრებზე გავლენას ახდენს ერთეულის შიგნით განხორციელებული ტრანსფერული ფასები, ამ შემთხვევაში, ერთეულმა უნდა ისარგებლოს მომავალი საბაზრო ფასის (ფასების) საუკეთესო შეფასებით, რომელსაც ხელმძღვანელობა განსაზღვრავს „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით შესრულებული გარიგების დადებისას, რათა შეაფასოს:

- (ა) ფულადი სახსრების მომავალი შემოსვლა, რომელიც გამოიყენება მოცემული აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას; და
- (ბ) ფულადი სახსრების მომავალი გასვლა, რომელიც გამოიყენება ნებისმიერი სხვა აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას, რომელზედაც გავლენას ახდენს შიდა ტრანსფერული ფასწარმოქმნა.

82. ერთეულის სხვა ქვედანაყოფების მიერ აქტივის ან აქტივთა ჯგუფის გამოყენების შედეგად მიღებული მთლიანი პროდუქციის, ან თუნდაც მისი ნაწილის (მაგალითად, წარმოების შუა პროცესში მყოფი პროდუქციის) გამოყენების შემთხვევაში, მოცემული აქტივი ან აქტივთა ჯგუფი წარმოადგენს დამოუკიდებელი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს, თუ ერთეულს შეუძლია აღნიშნული პროდუქციის გაყიდვა აქტიურ ბაზარზე, რადგან მოცემული აქტივის ან აქტივთა ჯგუფის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლა, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ იქნება სხვა აქტივის ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების შემოსვლაზე. ერთეული ახდენს ამგვარი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულთან ან ნებისმიერ სხვა აქტივთან, ან შიდა ფასწარმოქმნის

გავლენის ქვეშ მყოფ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულთან დაკავშირებულ ფინანსურ ბიუჯეტებზე/პროგნოზებზე დაყრდნობით შედგენილი ინფორმაციის კორექტირებას, თუ შიდა ფასები არ ასახავს ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებულ საუკეთესო შეფასებებს, რომელიც დგინდება „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით შესრულებული გარიგებებისას.

83. **ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების იდენტიფიცირება ხდება თანმიმდევრულად ერთი პერიოდიდან მეორე პერიოდამდე, ერთი და იმავე აქტივისათვის ან აქტივთა სახეებისათვის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გამართლებულია შეცვლა.**
84. თუ ერთეულში დაადგენენ, რომ აქტივი განეკუთვნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ სხვა ერთეულს, წინა პერიოდებისაგან განსხვავებით, ან შეიცვალა მოცემული აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში აგრეგირებული აქტივების ტიპები, 120-ე პუნქტის შესაბამისად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს გარკვეული ინფორმაცია, თუ მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალი აღიარებულია ან კომპენსირებულია.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი და საბალანსო ღირებულება

85. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას და გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდეს თანხას. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრის მიზნით, 31-70-ე პუნქტებში სიტყვა „აქტივი“ აღქმულ უნდა იქნეს როგორც „ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული“.
86. **ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა უნდა ხდებოდეს იმ მეთოდების შესაბამისად, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება.**
87. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება:
 - (ა) მოიცავს მხოლოდ იმ აქტივების საბალანსო ღირებულებას, რომლის პირდაპირ მიკუთვნება ან დასაბუთებულად და თანმიმდევრულად განაწილება შესაძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე და რომელი აქტივებიც მომავალში წარმოქმნის ფულად სახსრებს, რომელიც

გამოყენებული იქნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას; და

- (ბ) არ მოიცავს ნებისმიერი აღიარებული ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა, მოცემული ვალდებულების გათვალისწინების გარეშე.

ამის მიზეზია ის, რომ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებისა და გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას მხედველობაში არ მიიღება იმ აქტივებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მოძრაობა, რომლებიც არ წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილს და ის ვალდებულებები, რომლებიც აღიარდა ფინანსურ ანგარიშგებაში (იხ. 41-ე და 56-ე პუნქტები).

88. როდესაც აქტივები ჯგუფდება მათი ანაზღაურებადი ღირებულების შესაფასებლად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში უნდა ჩაირთოს ყველა აქტივი, რომელიც წარმოქმნის, ან მონაწილეობს შესაბამისი ფულადი სახსრების შემოდინებაში. წინააღმდეგ შემთხვევაში, შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს, რომ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული სრულად ანაზღაურებადია მაშინ, როდესაც ფაქტობრივად ადგილი ჰქონდა გაუფასურების ზარალს. გადაწყვეტილებების საილუსტრაციო ხეში მოცემულია ფულადი სახსრების ნაკადების დიაგრამა, სადაც ნაჩვენებია ისეთი ცალკეული აქტივების ასახვის წესი, რომლებიც წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილს.
89. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრის მიზნით, შესაძლოა აუცილებელი იყოს ცალკეული აუდიარებული ვალდებულების გათვალისწინება. ეს შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლა მოითხოვს მყიდველის ვალდებულების აღებას. ამ შემთხვევაში, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება (ან მისი გასვლის შედეგად სავარაუდოდ მისაღები ფულადი სახსრები) წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში შემავალი აქტივების სავარაუდო სარეალიზაციო ფასს და აღებულ ვალდებულებას ერთად, რომელიც შემცირებულია მის გასვლასთან დაკავშირებული ხარჯების ოდენობით. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულებისა და საბალანსო ღირებულების სათანადო შედარების მიზნით, ვალდებულების საბალანსო ღირებულება უნდა გამოაკლდეს როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულებას, ასევე მის საბალანსო ღირებულებას.

90. პრაქტიკული მოსაზრებიდან გამომდინარე, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება ზოგჯერ განისაზღვრება იმის მერე, როცა განხილული იქნება: (ა) აქტივები, რომლებიც არ მიეკუთვნება მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს (მაგალითად, დებიტორული დავალიანება ან სხვა ფინანსური აქტივები), ან (ბ) ვალდებულებები, რომლებიც უკვე აღიარდა ფინანსურ ანგარიშგებაში (მაგალითად, კრედიტორული დავალიანება, პენსიები და სხვა ანარიცხები). ასეთ შემთხვევებში, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება იზრდება ამ აქტივების საბალანსო ღირებულებით და მცირდება აღნიშნული ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებით.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალი

91. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც მისი ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. გაუფასურების ზარალი უნდა განაწილდეს ისე, რომ შემცირდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აქტივების საბალანსო ღირებულება, მოცემულ ერთეულში შემავალი თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულების პროპორციულად. საბალანსო ღირებულების ეს შემცირებები უნდა აისახოს როგორც თითოეული აქტივის გაუფასურების ზარალი და აღიარდეს 73-ე პუნქტის შესაბამისად.
92. 91-ე პუნქტის მიხედვით, გაუფასურების ზარალის მიკუთვნებისას აქტივის საბალანსო ღირებულება არ უნდა შემცირდეს, ქვემოთ მითითებული სიდიდეებიდან, უდიდესზე ნაკლებ სიდიდემდე:
- (ა) მისი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა);
 - (ბ) მისი გამოყენების ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა); და
 - (გ) ნოლი.

გაუფასურების ზარალი, რომელიც, სხვა შემთხვევაში, მიკუთვნებული იქნებოდა აქტივზე, პროპორციულად უნდა განაწილდეს მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის სხვა აქტივებზე.

93. როდესაც ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივს წვლილი შეაქვს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის საბალანსო ღირებულების პროპორციული წილი უნდა განაწილდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულებაზე, ამ უკანასკნელის ანაზღაურებადი ღირებულების გამოთვლამდე. ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის საბალანსო ღირებულებაში უნდა აისახოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს დამდგარი ნებისმიერი

გაუფასურების ზარალი, რომელიც განისაზღვრება, სსბასს 21-ის მოთხოვნების შესაბამისად.

94. თუ თითოეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების დადგენა შეუძლებელია (იხ. 78-ე პუნქტი):
- (ა) მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება მოხდება, თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და 91-93-ე პუნქტებში მოცემული წესების მიხედვით განხორციელებულ შედეგებს შორის უდიდეს სიდიდეს; და
 - (ბ) იმ შემთხვევაში, თუ მოცემულ აქტივთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივი არ არის გაუფასურებული, მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება არ მოხდება. ეს წესი ვრცელდება იმ შემთხვევაშიც, როცა აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე.
95. ზოგიერთ შემთხვევაში, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივს წვლილი შეაქვს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში. წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, როდესაც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული, რომელიც ექვემდებარება შემოწმებას გაუფასურებაზე, შეიცავს ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივს, ეს უკანასკნელიც უნდა შემოწმდეს გაუფასურებაზე, სსბასს 21-ის მოთხოვნების შესაბამისად. გაუფასურებაზე შემოწმების შემდეგ, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის საბალანსო ღირებულების პროპორციული წილი ჩართულ უნდა იქნეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულებაში. ამ წილით აისახება ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის მიერ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში შეტანილი წვლილის ოდენობა, რომელიც გამოიხატება მომსახურების პოტენციალის ზრდით. ამის შემდეგ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალი პროპორციულად განაწილდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში არსებულ ყველა აქტივზე, რომელიც ექვემდებარება 92-ე პუნქტში მოცემულ შეზღუდვებს.
96. როდესაც აქტივი შეიცავს მომსახურების პოტენციალს ერთი ან რამდენიმე ფულადი სახსრების წარმომქმნელი საქმიანობისათვის და არა ფულადი სახსრების არაწარმომქმნელი საქმიანობების მომსახურებისათვის, ერთეულებმა უნდა იხელმძღვანელონ შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც განიხილავს ასეთ გარემოებებს.

97. 91-93-ე პუნქტებით გათვალისწინებული მოთხოვნების დაკმაყოფილების შემდეგ, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის დარჩენილ თანხაზე ვალდებულება უნდა აღიარდეს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, თუ ეს მოითხოვება რომელიმე სხვა ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

98. 99-105-ე პუნქტებში განსაზღვრულია წინა წლებში აღიარებული აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების მოთხოვნები. აღნიშნულ პუნქტებში გამოყენებულია ტერმინი „აქტივი“, თუმცა იგი ეხება როგორც ცალკეულ აქტივს, ასევე ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს. 106-109-ე პუნქტებში მოცემულია დამატებითი მოთხოვნები ცალკეული აქტივებისთვის, ხოლო 110-111-ე პუნქტებში კი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისთვის.
99. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ერთეულმა უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა რაიმე ნიშანი, რომლის მიხედვით წინა წლებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არსებობდეს ან შემცირებული იყოს. მისი არსებობის შემთხვევაში, ერთეულმა უნდა შეაფასოს მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.
100. როდესაც ერთეული შეაფასებს, არსებობს თუ არა რაიმე ნიშანი, რომლის მიხედვითაც წინა წლებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არის ან შემცირებულია, მან უნდა გაითვალისწინოს, სულ მცირე, შემდეგი მაჩვენებლები:

ინფორმაციის გარე წყაროები

- (ა) აღნიშნული აქტივის საბაზრო ღირებულება მოცემულ პერიოდში მნიშვნელოვნად გაიზარდა;
- (ბ) მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებმაც დადებითად იმოქმედა ერთეულზე, მოხდა მოცემულ პერიოდში, ან მოხდება ახლო მომავალში იმ ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც ერთეული ფუნქციონირებს, ან იმ ბაზარზე, რომლისთვისაც განკუთვნილია მოცემული აქტივი;
- (გ) მოცემულ პერიოდში შემცირდა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები ან ინვესტიციების უკუგების საბაზრო ნორმები, რომლებიც, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასების დროს გამოყენებულ დისკონტის განაკვეთზე და მნიშვნელოვნად გაზრდის აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებას;

ინფორმაციის შიდა წყაროები

- (დ) მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებმაც დადებითად იმოქმედა ერთეულზე, მოხდა მიმდინარე პერიოდში, ან მოსალოდნელია მოხდეს ახლო მომავალში, აქტივის გამოყენების ხარისხსა და წესში ან სავარაუდო გამოყენებაში. აღნიშნული ცვლილებები მოიცავს დანახარჯებს, რომლებიც გაწეულ იქნა მოცემული პერიოდის განმავლობაში აქტივის გაუმჯობესების, მისი თავდაპირველი სტანდარტული მწარმოებლურობის გაზრდის მიზნით, ან გადაწყვეტილებას იმ ოპერაციის შეწყვეტის ან რესტრუქტურისაციის შესახებ, რომელსაც აქტივი განეკუთვნება; და
- (დ.ა) გადაწყვეტილება იმ აქტივის მშენებლობის განახლების შესახებ, რომელიც აქამდე დაუსრულებელი იყო ან მიყვანილი არ იყო საექსპლუატაციოდ ვარგის მდგომარეობამდე; და
- (ე) შიდა ანგარიშგების მიხედვით, აქტივის ეკონომიკური მწარმოებლურობა გაიზარდა ან მომავალში მოსალოდნელთან შედარებით გაიზარდება.

- 101. მე-100 პუნქტში მოცემული გაუფასურების ზარალის შესაძლო შემცირების მაჩვენებლები 25-ე პუნქტში ჩამოთვლილი შესაძლო გაუფასურების ზარალის ნიშნების სარკისებური ანარეკლია.
- 102. თუ არსებობს რაიმე ნიშანი იმისა, რომ აქტივისათვის აღიარებული გაუფასურების ზარალი შესაძლოა უკვე აღარ არსებობს ან შემცირდა, ეს შესაძლებელია მიუთითებდეს: (ა) დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის, (ბ) ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდის ან (გ) ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვისა და მოცემული აქტივის შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით მათი კორექტირების საჭიროებაზე, თუნდაც მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება არ მოხდეს.
- 103. მოცემული აქტივის წინა წლებში აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როცა ბოლო გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ ადგილი ექნება აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრისათვის გამოყენებულ შეფასებების ცვლილებებს. ამ შემთხვევაში, აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა გაიზარდოს მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე. აღნიშნული ზრდა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალის კომპენსირებას.
- 104. გაუფასურების ზარალის კომპენსირება ასახავს მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის უკანასკნელი აღიარების შემდეგ აქტივის შეფასებული მომსახურების პოტენციალის, მისი გამოყენების ან ერთეულიდან გასვლის შედეგად მომხდარ სავარაუდო ზრდას. ერთეულს მოეთხოვება შეფასებებში მომხდარი იმ ცვლილებების

წარმოჩენა, რომლებიც იწვევს მომსახურების პოტენციალის შეფასებების ზრდას. აღნიშნულ ცვლილებებს განეკუთვნება:

- (ა) ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების მეთოდის შეცვლა (ანუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნება გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ან გამოყენების ღირებულებას);
- (ბ) იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნებოდა გამოყენების ღირებულებას: მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ოდენობის ან პერიოდულობის, ან დისკონტის განაკვეთის ცვლილება; და
- (გ) იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნებოდა გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას: ცვლილებები ამ უკანასკნელის შემადგენელი კომპონენტების შეფასებებში.

105. აქტივის გამოყენების ღირებულება შესაძლოა აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე მეტი გახდეს მხოლოდ იმის გამო, რომ მომავალი ფულადი სახსრების დისკონტირებული ღირებულება იზრდება მისი მიღების თარიღის მოახლოებისას. თუმცა, აქტივის მომსახურების პოტენციალი არ გაზრდილა. შესაბამისად, გაუფასურების ზარალის კომპენსირება არ ხდება მხოლოდ დროის გასვლის გამო (ზოგჯერ მას უწოდებენ „დისკონტის დახურვას“), თუნდაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მის ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტი გახდეს.

ცალკეული აქტივის აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

- 106. გაუფასურების ზარალის კომპენსირების შედეგად გაზრდილი საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს იმ საბალანსო ღირებულებას (ამორტიზაციის ან ცვეთის გამოკლებით), რომელიც მიღებული იქნებოდა, წინა წლებში გაუფასურების აღიარება რომ არ მომხდარიყო.
- 107. აქტივის საბალანსო ღირებულების ზრდა, იმ საბალანსო ღირებულებასთან (ამორტიზაციისა და ცვეთის გამოკლებით) შედარებით, რომელიც მიღებული იქნებოდა საბალანსო ღირებულების შეფასებით, წინა წლებში მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება რომ არ მომხდარიყო, წარმოადგენს გადაფასებას. ამგვარი გადაფასების აღრიცხვისას ერთეული იყენებს მოცემული აქტივის შესაბამის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს.
- 108. აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში.
- 109. გაუფასურების ზარალს კომპენსირების აღიარების შემდეგ აქტივის ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა დაკორექტირდეს მომავალი

პერიოდებისთვის, რათა აქტივის გადასინჯული საბალანსო ღირებულება, ნარჩენი ღირებულების (მისი არსებობის შემთხვევაში) გამოკლებით, განაწილდეს სისტემატურ საფუძველზე, აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

110. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების თანხა უნდა განაწილდეს ამ ერთეულში შემავალ აქტივებზე, მათი საბალანსო ღირებულების პროპორციულად. ასეთი ზრდა აქტივების საბალანსო ღირებულებებში ხორციელდება როგორც ცალკეული აქტივების გაუფასურების ზარალის კომპენსირება და აღირიცხება 110-ე პუნქტის შესაბამისად. ამგვარი კომპენსირების თანხის განაწილება არ მოხდება ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ ისეთ აქტივზე, რომელსაც წვლილი შეაქვს, ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში, მომსახურების პოტენციალის სახით.
111. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების განაწილებისას, 110-ე პუნქტის მიხედვით, თითოეულ აქტივის საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს უმცირესს, შემდეგი სიდიდეებიდან:

- (ა) ანაზღაურებადი ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა); და
- (ბ) საბალანსო ღირებულება (ამორტიზაციის ან ცვეთის გამოკლებით), რომელიც იქნებოდა, მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება წინა წლებში რომ არ მომხდარიყო.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება, რომელიც, სხვა შემთხვევაში, მიკუთვნებული იქნებოდა აქტივზე, პროპორციულად უნდა განაწილდეს მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აქტივებზე.

აქტივების კლასიფიკაციის შეცვლა

112. აქტივის კლასიფიკაციის შეცვლა მისი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივიდან ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივად, ან პირიქით, შეიძლება მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც არსებობს მკაფიო მტკიცებულება იმისა, რომ ამგვარი კლასიფიკაციის შეცვლა მართებულია. აქტივის კლასიფიკაციის შეცვლის ფაქტი, თავისთავად, არ გამოიწვევს აქტივის ტესტირების აუცილებლობას გაუფასურებაზე ან გაუფასურების ზარალის კომპენსირებას. აქტივის კლასიფიკაციის შეცვლის შემდეგ ერთეულს, როგორც მინიმუმში, მოეთხოვება გაითვალისწინოს 25-ე პუნქტში ჩამოთვლილი ფაქტორები.

113. ზოგიერთ შემთხვევაში, საჯარო სექტორის ერთეულებმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიონ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის დანიშნულების შეცვლა და მიანიჭონ მას ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის კვალიფიკაცია. მაგალითად, წყალარინების გამწმენდი ნაგებობა აიგო იმისთვის, რომ უზრუნველყოს სამრეწველო კომპლექსის წყალარინება კომერციული შემოსავლის მიღების მიზნით და დარჩენილი სიმძლავრით კი საწარმო უფასოდ ემსახურება სოციალური ტიპის საცხოვრებელი კომპლექსის წყალარინებას. სამრეწველო კომპლექსი ცოტა ხნის წინ დაიხურა, ასე, რომ მომავალში საწარმოს შემდგომი განვითარება მოხდება სოციალური საცხოვრებელი კომპლექსის მომსახურების მიზნით. სამრეწველო კომპლექსის დახურვიდან გამომდინარე, საჯარო სექტორის ერთეული იღებს გადაწყვეტილებას, კლასიფიკაცია შეუცვალოს გამწმენდ ნაგებობას და მიანიჭოს მას ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის კვალიფიკაცია.

განმარტებითი შენიშვნები

114. ერთეულმა უნდა გაამყდევნოს ის კრიტერიუმები, რომლებსაც ის იყენებს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივისაგან განსასხვავებლად.
115. ერთეულმა აქტივების თითოეული კლასისათვის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა გაამყდევნოს:
- (ა) მოცემული პერიოდის განმავლობაში ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული გაუფასურების ზარალი და ფინანსური შედეგის ანგარიშგების ის მუხლი (მუხლები), რომელიც მოიცავს ამ გაუფასურების ზარალის თანხებს;
 - (ბ) მოცემული პერიოდის განმავლობაში ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირების თანხა და ფინანსური შედეგის ანგარიშგების ის მუხლი (მუხლები), რომელშიც ასახულია გაუფასურების ზარალის კომპენსირება.
116. ზოგიერთ გარემოებაში, შეიძლება გაურკვეველი იყოს აქტივის ფლობის უმთავრესი მიზეზი, კომერციული მოგების მიღება თუ არა. ასე, რომ საჭიროა განსჯა, იმის დასადგენად, თუ რომელი სტანდარტით უნდა იხელმძღვანელოს ერთეულმა, წინამდებარე სტანდარტით თუ სსბასს 21-ით.
117. აქტივთა კლასი წარმოადგენს შინაარსითა და ერთეულის საოპერაციო საქმიანობაში დანიშნულებით მსგავსი აქტივების ჯგუფს, რომელიც, ფინანსურ ანგარიშგებაში განმარტებების მიზნებისათვის, ნაჩვენებია როგორც ერთი აქტივი.

118. 115-ე პუნქტში მოთხოვნილი ინფორმაცია შესაძლოა წარდგენილ იქნეს მოცემული კლასის აქტივთა შესახებ სხვა ინფორმაციასთან ერთად. მაგალითად, აღნიშნული ინფორმაცია შესაძლოა ჩაირთოს სსბასს 17-ის შესაბამისად მოთხოვნილ პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულების შემაჯერებელ ინფორმაციასში.
119. ერთეულმა, რომელიც წარადგენს სეგმენტის ინფორმაციას სსბასს 18-ის, ანგარიშგება სეგმენტების მიხედვით - შესაბამისად, თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტის მიხედვით უნდა წარადგინოს შემდეგი ინფორმაცია;
- (ა) მოცემული პერიოდის ნამეტში და დეფიციტში აღიარებული გაუფასურების ზარალის თანხა;
 - (ბ) მოცემული პერიოდის ნამეტსა ან დეფიციტში აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირების თანხა.
120. თუ მოცემულ პერიოდში აღიარებულ ან კომპენსირებულ იქნა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ცალკეული აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალი და იგი მნიშვნელოვანია ანგარიშვალდებული ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებისთვის, ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს:
- (ა) ის მოვლენები ან გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია გაუფასურების ზარალის აღიარება ან კომპენსირება;
 - (ბ) აღიარებული ან კომპენსირებული გაუფასურების ზარალის თანხა;
 - (გ) ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის შემთხვევაში:
 - (i) აქტივის შინაარსი; და
 - (ii) საანგარიშგებო სეგმენტი, რომელსაც განეკუთვნება აქტივი, თუ ერთეული სეგმენტის ინფორმაციის წარსადგენად იყენებს სსბასს 18-ის მოთხოვნებს; და
 - (დ) ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის:
 - (i) ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აღწერა (წარმოადგენს წარმოების ხაზს, ქარხანას, სამეურნეო ოპერაციას, გეოგრაფიულ არეს, თუ საანგარიშგებო სეგმენტს);
 - (ii) გაუფასურების ზარალი, რომელიც აღიარებულ ან კომპენსირებულ იქნა აქტივთა კლასის მიხედვით, ან საანგარიშგებო სეგმენტების მიხედვით, თუ ერთეული სეგმენტის ინფორმაციის წარსადგენად სსბასს 18-ს იყენებს, ერთეულის მიერ წარდგენილი ანგარიშგების ფორმატის შესაბამისად; და

- (iii) თუ შეიცვალა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიცირების მიზნით აგრეგირებული აქტივების შემადგენლობა, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შემდეგ (თუ ასეთი არსებობს), ერთეულმა უნდა აღწეროს აქტივების აგრეგირების მიმდინარე და ადრე არსებული მეთოდი და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის განსაზღვრის მეთოდის შეცვლის მიზეზები;
 - (ე) აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება ტოლია თუ არა გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ან მისი გამოყენების ღირებულების;
 - (ვ) თუ ანაზღაურებად ღირებულებას წარმოადგენს გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება, ამ უკანასკნელის განსაზღვრის საფუძველი (მაგალითად, სარეალიზაციო ფასი განისაზღვრა აქტიური ბაზრის ინფორმაციის საფუძველზე, ან სხვა მეთოდის მიხედვით); და
 - (ზ) თუ ანაზღაურებად ღირებულებას წარმოადგენს გამოყენების ღირებულება, გამოყენების ღირებულების მიმდინარე და ადრინდელი შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული დისკონტის განაკვეთი (განაკვეთები) (თუ ასეთი არსებობს).
121. ერთეულმა მიმდინარე პერიოდში აღიარებული იმ აგრეგირებული გაუფასურების ზარალისა და ზარალის კომპენსირებისათვის, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია წარდგენილი არ არის, 120-ე პუნქტის მიხედვით უნდა ასახოს შემდეგი ინფორმაცია:
- (ა) აქტივთა ძირითადი კლასები, რომლებზეც გავლენა მოახდინა გაუფასურების ზარალმა ან გაუფასურების ზარალის კომპენსირებამ;
 - (ბ) ძირითადი მოვლენები და გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვიეს ამ გაუფასურების ზარალის ან კომპენსაციის აღიარება.
122. სასურველია, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში ასახოს მოცემულ პერიოდში აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულების დასადგენად გამოყენებული დაშვებები. ამასთანავე, 123-ე პუნქტის შესაბამისად, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ინფორმაცია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი იმ ერთეულის, რომლის მიმდინარე ღირებულებაში შეტანილია განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივი, ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებების შესახებ.

განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრად გამოყენებული შეფასებები

123. ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს „ა“ - „ე“ ქვეპუნქტებით განსაზღვრული ინფორმაცია, თითოეული ისეთი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) შესახებ, რომლისთვისაც მიკუთვნებული განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება მნიშვნელოვანია, განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის მთლიან საბალანსო ღირებულებასთან მიმართებაში:

- (ა) ერთეულზე მიკუთვნებული განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება;
- (ბ) ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრის საფუძველი (ე.ი. გამოყენების ღირებულება, თუ გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება);
- (გ) თუ ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება ეყრდნობა მის გამოყენების ღირებულებას;
 - (i) ხელმძღვანელობის მიერ უახლეს ბიუჯეტებზე/პროექტებზე დაყრდნობით, ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების შეფასებისას გაკეთებული საკვანძო დაშვებების აღწერა. საკვანძოდ მიიჩნევა ისეთი დაშვებები, რომელთა მიმართ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება ყველაზე მეტად მგრძნობიარეა;
 - (ii) თითოეული საკვანძო დაშვების განსაზღვრისადმი ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მიდგომის აღწერა, ეფუძნებოდა თუ არა იგი წარსულ გამოცდილებას, ან შეესაბამება თუ არა იგი ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებს და თუ არა, როგორ და რატომ განსხვავდება გამოყენებული მიდგომა წარსული გამოცდილებისა და ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებისაგან;
 - (iii) პერიოდი, რომელზედაც გაკეთდა ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების პროგნოზირება, ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებულ ფინანსურ ბიუჯეტებზე/პროგნოზებზე დაყრდნობით და როდესაც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისთვის გამოყენებულია ხუთ წელზე მეტი პერიოდი, განმარტება,

თუ რატომ არის გამართლებული ასეთი ხანგრძლივი პერიოდის გამოყენება;

- (iv) ზრდის ტემპი, რომელიც გამოყენებულ იქნა უახლეს ბიუჯეტებში/პროგნოზებში ფულადი სახსრების ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზების შეფასებისას. თუ გამოყენებულია საქონლის, დარგის, ქვეყნის ან ქვეყნების, რომლებშიც ერთეული ეწევა საქმიანობას, მიზნობრივი ბაზრისათვის დამახასიათებელ გრძელვადიან საშუალო ზრდის ტემპზე უფრო მაღალი მაჩვენებელი - ამგვარი ქმედების დასაბუთება;
 - (v) ფულადი სახსრების ნაკადების შეფასებისას გამოყენებული დისკონტის განაკვეთი (განაკვეთები).
- (დ) თუ ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება ეყრდნობა გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას - ამ უკანასკნელის დასადგენად გამოყენებული მეთოდოლოგია. თუ გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება განსაზღვრული არაა ერთეულის დაკვირვებადი საბაზრო ფასით, განმარტებით შენიშვნებში დამატებით უნდა აისახოს შემდეგი:
- (i) ხელმძღვანელობის მიერ გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების შეფასებისას გაკეთებული საკვანძო დაშვებების აღწერა. საკვანძოდ მიიჩნევა ისეთი დაშვებები, რომელთა მიმართ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება ყველაზე მეტად მგრძნობიარეა.
 - (ii) თითოეული საკვანძო დაშვების დასადგენად ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მიდგომის აღწერა, ეფუძნებოდა თუ არა იგი წარსულ გამოცდილებას, ან შეესაბამება თუ არა იგი ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებს და თუ არა, როგორ და რატომ განსხვავდება გამოყენებული მიდგომა წარსული გამოცდილებისა და ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებისაგან.
- თუ გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება განისაზღვრება დისკონტირებული ფულადი ნაკადების პროგნოზირების მეშვეობით, ერთეულმა დამატებით უნდა გააშუქოს შემდეგი ინფორმაცია:
- (iii) პერიოდი, რომელსაც ეხება ხელმძღვანელობის მიერ პროგნოზირებული ფულადი სახსრების ნაკადები;

- (iv) ფულადი სახსრების ნაკადების ექსტრაპოლაციისთვის გამოყენებული ზრდის ტემპი; და
- (v) ფულადი სახსრების ნაკადების პროგნოზირებისთვის გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთი (განაკვეთები).

(ე) თუ ერთ-ერთ საკვანძო დაშვებაში, რომელსაც ხელმძღვანელობა დაეყრდნო ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებისას, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელმა ცვლილებამ შეიძლება გამოიწვიოს ერთეულის საბალანსო ღირებულების მეტობა ანაზღაურებად ღირებულებაზე:

- (i) სიდიდე, რომლითაც ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება აჭარბებს საბალანსოს;
- (ii) აღნიშნული საკვანძო დაშვებისათვის დადგენილი მნიშვნელობა;
- (iii) თანხა, რომლითაც უნდა შეიცვალოს ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრისათვის გამოყენებული საკვანძო დაშვებისათვის დადგენილი მნიშვნელობა. ასეთ ცვლილებაზე სხვა ცვლადების ნებისმიერი ირიბი გავლენის გათვალისწინების შემდეგ, რათა ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება გაუტოლდეს საბალანსო ღირებულებას.

124. თუ განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულება მთლიანად ან ნაწილობრივ გადანაწილებულია მრავალ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე და ასეთი გადანაწილებული ღირებულება უმნიშვნელოა, ერთეულის განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების მთლიან საბალანსო ღირებულებასთან შედარებით, მაშინ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს აღნიშნული ფაქტი და გადანაწილებული საბალანსო ღირებულების მთლიანი სიდიდე. ამასთანავე, თუ: (ა) ამგვარი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი რომელიმე ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება ეყრდნობა ერთსა და იმავე დაშვებას (დაშვებებს) და (ბ) განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების აღნიშნულ ერთეულებზე გადანაწილებული აგრეგირებული საბალანსო ღირებულება მნიშვნელოვანია, ერთეულის განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების მთლიან საბალანსო ღირებულებასთან შედარებით; ერთეული განმარტებით

შენიშვნებში ამ ფაქტს, ქვემოთ ჩამოთვლილ ინფორმაციასთან ერთად ასახავს:

- (ა) ამ ერთეულებზე მიკუთვნებული განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების აგრეგირებული საბალანსო ღირებულება;
- (ბ) საკვანძო დაშვების (დაშვებების) აღწერა;
- (გ) საკვანძო დაშვებების ღირებულების დასადგენად ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მიდგომის აღწერა, ეფუძნებოდა თუ არა იგი წარსულ გამოცდილებას, ან, შეძლებისდაგვარად, თანმიმდევრულია თუ არა იგი, ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროების მიმართ და თუ არა, როგორ და რატომ განსხვავდება გამოყენებული მიდგომა წარსული გამოცდილებისა და ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებისაგან;
- (დ) თუ საკვანძო დაშვებაში/დაშვებებში, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელმა ცვლილებებმა შეიძლება გამოიწვიოს ერთეულების აგრეგირებული საბალანსო ღირებულების მეტობა აგრეგირებულ ანაზღაურებად ღირებულებაზე:
 - (i) სიდიდე, რომლითაც ერთეულების ანაზღაურებადი ღირებულება აჭარბებს საბალანსო ღირებულებას;
 - (ii) აღნიშნული საკვანძო დაშვებისათვის (დაშვებებისათვის) დადგენილი მნიშვნელობა;
 - (iii) თანხა, რომლითაც უნდა შეიცვალოს ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრისათვის გამოყენებული საკვანძო დაშვებისათვის დადგენილი მნიშვნელობა, ასეთ ცვლილებაზე სხვა ცვლადების ნებისმიერი ირიბი გავლენის გათვალისწინების შემდეგ, რათა ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება გაუტოლდეს საბალანსო ღირებულებას.

125. 37-ე პუნქტის თანახმად, გასულ საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასება შესაძლოა გამოყენებული იყოს მიმდინარე პერიოდში აქტივის გაუფასურებაზე შემოწმებისას, სათანადო კრიტერიუმების დაკმაყოფილების შემთხვევაში. როდესაც ასე ხდება, 123-ე და 124-ე პუნქტებით განსაზღვრული განმარტებითი ინფორმაცია უკავშირდება მიმდინარე პერიოდში გადმოტანილ ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებას.

ძალაში შესვლის თარიღი

126. ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 აპრილს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური საანგარიშგებო პერიოდებიდან. რეკომენდებულია სტანდარტის უფრო ადრინდელი პერიოდებიდან გამოყენება. თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტს იყენებდა 2009 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის, იგი ვალდებულია განმარტოს აღნიშნული ფაქტი.
- 126ა. 125-ე და მე-100 პუნქტები შეიცვალა 2010 წლის იანვარში გამოცემული - *გაუმჯობესები სსბასს-ებში*-ს შესაბამისად. ერთეულს მოეთხოვება ზემოაღნიშნული ცვლილებები გამოიყენოს პერსპექტიულად წლიური ფინანსური ანგარიშგებებისათვის, რომელიც მოიცავს 2011 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებულ პერიოდებს; სასურველია სტანდარტის უფრო ადრინდელი მიღება, თუ ერთეული, იმავდროულად, იყენებს სსბასს მე-16, მე-12, მე-13, 29-ე, 40-ე, 57-ე, 59-ე, 62-ე, 62(ა), 62(ბ), 63-ე, 66-ე და 101(ა) შეცვლილ პუნქტებს. თუ ერთეული ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს იყენებს 2011 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის, მან ეს ფაქტი უნდა განმარტოს.
- 126ბ. 123-ე პუნქტი შეიცვალა 2010 წლის იანვარში გამოცემული - *გაუმჯობესები სსბასს-ებში*-ს მიხედვით. ერთეულმა მითითებული ცვლილება უნდა გამოიყენოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებებისათვის, რომელიც მოიცავს 2011 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებულ წლიურ პერიოდებს. სასურველია სტანდარტის ვადაზე ადრე მიღება. თუ ერთეული ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს იყენებს 2011 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის, მან ეს ფაქტი უნდა განმარტოს.
- 126გ. სსბასს 31-ით შეიცვალა მე-2 (თ) პუნქტი. ერთეულს მოეთხოვება გამოიყენოს აღნიშნული ცვლილება იმ წლიური ფინანსური ანგარიშგებებისთვის, რომლებიც მოიცავს 2011 წლის 1 აპრილს ან მის შემდგომ დაწყებულ წლიურ საანგარიშგებო პერიოდებს. თუ ერთეული სსბასს 31-ს იყენებს 2011 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის, მან ამავე პერიოდისთვისაც უნდა გამოიყენოს აღნიშნული ცვლილება.
127. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების მიზნით, ერთეული მიიღებს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, სსბასს-ის დებულებების შესაბამისად, მისი ძალაში შესვლის თარიღიდან სავალდებულოა წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება, ერთეულის ყოველწლიურ ფინანსურ ანგარიშგებებთან მიმართებით, მისი მიღების თარიღიდან ან შემდგომ.

დანართი 1

მითითებები გამოყენებაზე

წინამდებარე დანართი წარმოადგენს სსბას 26-ის განუყოფელ ნაწილს.

დისკონტირებული ღირებულების ტექნიკის გამოყენება აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად

წინამდებარე მითითება იყენებს ტერმინს „აქტივი“, რომელიც თანაბრად ეხება აქტივების ჯგუფსაც, რომელიც შეადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს.

დისკონტირებული ღირებულების გამოსათვლელი კომპონენტები

მგ1. ეკონომიკურ განსხვავებებს აქტივებს შორის წარმოქმნის ერთად აღებული შემდეგი ელემენტები:

- (ა) ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადის, ან, უფრო რთულ შემთხვევებში, ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების მთელი წყების შეფასება, რომლის მიღებასაც ერთეული აქტივიდან ვარაუდობს;
- (ბ) ამ ფულადი სახსრების შემოსვლის მოსალოდნელი სიდიდისა და მიღების ვადების შესაძლო ვარიაციების ლოდინი;
- (გ) ფულის დროითი ღირებულება, რომელიც წარმოდგენილია ურისკო მიმდინარე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით;
- (დ) ფასი, აქტივისათვის დამახასიათებელი განუსაზღვრელობის გათვალისწინებით; და
- (ე) სხვა ფაქტორები, რომლებიც ზოგჯერ არ ექვემდებარება იდენტიფიკაციას (მაგალითად, არალიკვიდობა), რაც ბაზრის მონაწილეებმა უნდა ასახონ ფულადი სახსრების იმ მომავალი ნაკადების სიდიდეში, რომლის მიღებასაც ერთეული მოცემული აქტივიდან ვარაუდობს.

მგ2. მოცემულ დანართში შედარებულია დისკონტირებული ღირებულების გაანგარიშების ორი მიდგომა. ამასთან, ორივე მათგანის გამოყენება შეიძლება აქტივის გამოყენების ღირებულების გამოსათვლელად, კონკრეტული ვითარების შესაბამისად. ტრადიციული მიდგომის დროს, დისკონტის განაკვეთში ჩაირთვლება მგ 1-ის (ბ)-(ე) პუნქტებში აღწერილი ფაქტორებით კორექტირება. ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადების მიდგომის დროს, რისკის მიხედვით შესწორებული ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადების გამოთვლისას (ბ), (დ) და (ე) ფაქტორები განაპირობებს კორექტირებებს. რომელი მიდგომაც არ უნდა შეარჩიოს ერთეულმა, ფულადი სახსრების მომავალი

შემოსვლის სიდიდისა და მიღების ვადების შესაძლო ვარიაციების მოლოდინითან დაკავშირებით, შედეგი უნდა ასახავდეს მომავალი ნაკადების დისკონტირებულ ღირებულებას, ე.ი. უნდა იყოს შესაძლო შედეგების საშუალო შეწონილი სიდიდე.

ზოგადი პრინციპები

მგ3. ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადებისა და საპროცენტო განაკვეთების შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდები სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა სიტუაციაში, განსახილველი აქტივის გარემომცველი პირობებიდან გამომდინარე. თუმცა, აქტივების შესაფასებლად დისკონტირების ტექნიკის გამოყენება რეგულირდება შემდეგი ზოგადი პრინციპებით:

- (ა) ფულადი სახსრების ნაკადების დისკონტირებისათვის გამოყენებული საპროცენტო განაკვეთები უნდა ასახავდეს იმ დაშვებებს, რომლებიც შესაბამისობაში იქნება შეფასებული ფულადი სახსრების ნაკადებისათვის ნიშანდობლივ დაშვებებთან. სხვა შემთხვევაში, ზოგიერთი დაშვების გავლენა ორმაგად გათვალისწინებული ან იგნორირებული იქნება. მაგალითად, 12%-იანი დისკონტის განაკვეთი შეიძლება გამოყენებულ იქნეს გაცემულ სესხზე ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ფულადი სახსრების ნაკადებისთვის. ეს განაკვეთი ასახავს მომავალი ვალდებულებების შეუსრულებლობის მოლოდინს გარკვეული მახასიათებლების მქონე სესხიდან. იგივე 12%-იანი განაკვეთი არ უნდა იქნეს გამოყენებული ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადების დისკონტირებისათვის, ვინაიდან ფულადი სახსრების ასეთი ნაკადები უკვე ასახავს დაშვებებს, მომავალი ვალდებულებების შეუსრულებლობის შესახებ;
- (ბ) შეფასებითი ფულადი სახსრების ნაკადები და დისკონტის განაკვეთები თავისუფალი უნდა იყოს როგორც მიკერძოებისაგან, ასევე ისეთი ფაქტორებისაგან, რომლებიც დაკავშირებული არ არის განსახილველ აქტივთან. მაგალითად, შეფასებული ნეტო ფულადი სახსრების ნაკადების თვითნებურად შემცირება იმისათვის, რომ აქტივის ხილვადი მომგებიანობა გაუმჯობესდეს, შეფასების მიკერძოებას განაპირობებს;
- (გ) შეფასებითი ფულადი სახსრების ნაკადები ან დისკონტის განაკვეთები უნდა ასახავდეს შესაძლო შედეგების მთელ დიაპაზონს, მწკრივს და არა მარტო, სავარაუდოდ, ყველაზე მინიმალურ ან მაქსიმალურ შესაძლო სიდიდეს.

ტრადიციული და ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადების მიდგომები დისკონტირებული ღირებულებისათვის

ტრადიციული მიდგომა

- მგ4. ბუღალტრულ აღრიცხვაში დისკონტირებული ღირებულების გამოყენების პრაქტიკაში ტრადიციულად გამოიყენება შეფასებითი ფულადი სახსრების ნაკადების ერთიანი მწკრივი და ერთიანი დისკონტის განაკვეთი. ამ მიდგომას ხშირად უწოდებენ „რისკი შეწონილ განაკვეთს“. ფაქტობრივად, ტრადიციული მიდგომა ვარაუდობს, რომ ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების მოსალოდნელი ყველა შედეგი და შესაბამისი რისკის დანამატი შეიძლება გაერთიანდეს ერთი, შეთანხმებული დისკონტის განაკვეთით. მაშასადამე, ტრადიციულ მიდგომაში მთელი ყურადღება კონცენტრირდება დისკონტის განაკვეთის შერჩევაზე.
- მგ.5. ზოგ შემთხვევაში, მაგალითად, როდესაც შესაძლებელია ბაზრებზე შესადარის აქტივებზე დაკვირვება, შედარებით ადვილია ტრადიციული მიდგომის გამოყენება. ეს მიდგომა, იმ აქტივებთან დაკავშირებით, რომლის ფულადი სახსრების ნაკადები გათვალისწინებულია სახელშეკრულებო პირობით, ეთანადება იმას, თუ როგორ ახასიათებენ ბაზრის მონაწილეები აქტივს, როგორც „12 პროცენტიანი ობლიგაციის“ დროს.
- მგ6. ამასთან, ტრადიციული მიდგომა შეიძლება სათანადოდ ვერ აგვარებდეს შეფასების ზოგიერთ რთულ პრობლემას, მაგალითად, ისეთი არაფინანსური აქტივების შეფასებას, როდესაც არ არსებობს უშუალოდ მისი ან მასთან შესადარისი აქტივის ბაზარი. ისეთი განაკვეთის სწორი მოძებნა, რომელიც შეესაბამება რისკს, საჭიროებს სულ მცირე შემდეგი ორი მუხლის ანალიზს - აქტივი, რომელიც არსებობს ბაზარზე და რომელსაც, აქვს მოქმედი საპროცენტო განაკვეთი და აქტივი, რომელიც უნდა შეფასდეს. შესაფასებელი ფულადი სახსრების ნაკადებისათვის შესაფერის დისკონტის განაკვეთზე დასკვნა გამოტანილ უნდა იქნეს მეორე აქტივის, მოქმედი საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით. ამგვარი დასკვნების გამოსატანად, სხვა აქტივის ფულადი სახსრების ნაკადების მახასიათებლები შესაფასებელი აქტივის მახასიათებლების მსგავსი უნდა იყოს. ამგვარად, შემფასებელი ასე უნდა მოიქცეს:
- (ა) განსაზღვროს ფულადი სახსრების იმ ნაკადების ერთობლიობა, რომლის დისკონტირებაც უნდა განხორციელდეს;
 - (ბ) განსაზღვროს ბაზარზე არსებული სხვა აქტივი, რომელიც ისეთ შთაბეჭდილებას ტოვებს, რომ ფულადი სახსრების ნაკადის ანალოგიური მახასიათებლები აქვს;
 - (გ) ერთმანეთს შეუდაროს ორივე საგნის ფულადი სახსრების ნაკადების ერთობლიობა, რათა დარწმუნდეს, რომ ისინი მსგავსია (მაგალითად, ორივე არის სახელშეკრულებო ფულადი სახსრების ნაკადები, თუ ერთი სახელშეკრულებოა და მეორე შეფასებითი ფულადი სახსრების ნაკადი?)

- (დ) შეაფასოს, ხომ არ არსებობს ისეთი ელემენტი, რომელიც წარმოდგენილია ერთ საგანში და არ არის მეორეში (მაგალითად, არის თუ არა ერთ-ერთი ნაკლებად ლიკვიდური, ვიდრე მეორე?); და
- (ე) შეაფასოს, შესაძლებელია თუ არა, ფულადი სახსრების ნაკადების ორივე ერთობლიობა ანალოგიურად (ან განსხვავებულად) რეაგირებდეს ეკონომიკური პირობების ცვლილებებზე.

ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადის მიდგომა

მგ7. ზოგიერთ სიტუაციაში, ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადის მიდგომა გაცილებით უფრო ეფექტურ შეფასების მიდგომას წარმოადგენს, ვიდრე ტრადიციული. ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადის მიდგომით შეფასების პროცესში გამოიყენება ფულადი სახსრების ყველა შესაძლო ნაკადის მოლოდინი, ერთი ყველაზე მეტად მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის ნაცვლად. მაგალითად, ფულადი ნაკადი შეიძლება იყოს 100 ფე¹, 200 ფე, ან 300 ფე, შემდეგი ალბათობებით 10%, 60% და 30%, შესაბამისად, ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადი არის 220 ფე. ამგვარად, ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადის მიდგომა ტრადიციული მიდგომისაგან იმით განსხვავდება, რომ აქ აქცენტი გადატანილია განსახილველი ფულადი ნაკადების უშუალო ანალიზსა და შეფასებაში გამოყენებული დაშვებების შედარებით აშკარა მტკიცებაზე.

მგ8. ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადების მიდგომა დისკონტირებული ღირებულების გამოყენების საშუალებას იძლევა მაშინაც, როდესაც ფულადი სახსრების ნაკადების განაწილება დროში განუსაზღვრელობით ხასიათდება. მაგალითად, 1,000 ფე ფულადი სახსრების ნაკადი შეიძლება მიღებულ იქნეს ერთ წელში, ორ წელში ან სამ წელში შემდეგი ალბათობით 10%, 60% და 30%, შესაბამისად. შემდეგ მაგალითზე ნაჩვენებია მოსალოდნელი დისკონტირებული ღირებულების გამოთვლა მოცემულ სიტუაციაში.

მიმდინარე ღირებულება ფე 1,000 1 წელში ფე 952.38
5% -ით

ალბათობა 10 % ფე 95.24

მიმდინარე ღირებულება ფე 1,000 2 წელში ფე 902.73
5.25% -იანი

¹ აქ და შემდეგ მაგალითებში ფული დამოსახულია ფულად ერთეულებში (ფე)

ალბათობა	<u>60 %</u>	ფე 541.64
მიმდინარე ღირებულება ფე 1,000 3 წელში 5.50%-იანი	ფე 851.61	
ალბათობა	<u>30.%</u>	ფე 255.48
მოსალოდნელი მიმდინარე ღირებულება	<u>ფე 892.36</u>	

მგ9. მოსალოდნელი მიმდინარე ღირებულება 892.36 ფე განსხვავდება საუკეთესო შეფასების ტრადიციული წარმოდგენით მიღებული სიდიდისაგან 902.73 ფე (60%-იანი ალბათობა). დისკონტირებული ღირებულების ტრადიციული გამოთვლა მოცემულ მაგალითთან დაკავშირებით, საჭიროებს გადაწყვეტილების მიღებას იმის შესახებ, ფულადი სახსრების ნაკადების შესაძლო დროში განაწილებიდან რომელი უნდა იქნეს გამოყენებული და, შესაბამისად, ვერ ასახავს სხვა დროში სხვა განაწილების ალბათობებს. ეს იმის შედეგია, რომ ტრადიციულ კონტექსტში დისკონტირებული ღირებულების გამოთვლაში დისკონტის განაკვეთს არ გააჩნია უნარი, ასახოს დროში განაწილების განუსაზღვრელობები.

მგ10. ალბათობების გამოყენება ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადების მიდგომაში არსებითი ელემენტია. ზოგიერთი კითხვის ქვეშ აყენებს იმ ფაქტს, რომ მაღალი სუბიექტურობით გამორჩეული შეფასებებისთვის ალბათობების მინიჭება გაცილებით მეტ სიზუსტეს მოგვცემს, ვიდრე სინამდვილეშია. თუმცა ტრადიციული მიდგომის სათანადო გამოყენებაც (როგორც აღწერილი იყო მე-6 (ა) პუნქტში) საჭიროებს იმავე შეფასებებს და სუბიექტურობას, მაგრამ არ უზრუნველყოფს ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადის მიდგომის გამოთვლებისნაირ გამჭვირვალობას.

მგ11. თანამედროვე პრაქტიკაში შემუშავებული მრავალი შეფასება არაფორმალურად უკვე აერთიანებს ფულადი სახსრების მოსალოდნელ ნაკადებს. გარდა ამისა, ბუღალტრები ხშირად აწყდებიან ისეთ შემთხვევებს, როდესაც სჭირდებათ აქტივების შეფასება ფულადი სახსრების შესაძლო ნაკადების ალბათობების შესახებ, შეზღუდული ინფორმაციის გამოყენებით. მაგალითად, ბუღალტერი შეიძლება აღმოჩნდეს შემდეგ სიტუაციებში:

- (ა) შეფასებული თანხა თავსდება სადღაც 50 ფე-ს და 250 ფე-ს შორის, მაგრამ ამ დიაპაზონში არც ერთი თანხა არ არის სხვაზე უფრო მეტად მოსალოდნელი. ამგვარი შეზღუდული ინფორმაციის პირობებში, მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი არის 150 ფე $[(50+250)/2]$;
- (ბ) პროგნოზირებული თანხა თავსდება სადღაც 50 ფე-სა და 250-ფე-ს შორის, და ყველაზე მოსალოდნელი თანხა არის 100 ფე. ამასთან, უცნობია თითოეულ თანხაზე მისაკუთვნილებელი,

შესაფერისი ალბათობები. ამგვარი შეზღუდული ინფორმაციის პირობებში, შეფასებული მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი არის 133.33 ფე $[(50+100+250)/3]$; ან

- (გ) შეფასებული თანხა იქნება 50 ფე (10% ალბათობა), 250 ფე (30% ალბათობა) ან 100 ფე (60% ალბათობა). ამ შეზღუდული ინფორმაციის საფუძველზე შეფასებული ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადი არის 140 ფე $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$. თითოეულ შემთხვევაში, შეფასებული ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადი, სავარაუდოდ, აქტივის გამოყენების ღირებულების საუკეთესო შეფასებაა, ვიდრე ცალ-ცალკე აღებული მინიმალური, ყველაზე მეტად მოსალოდნელი ან მაქსიმალური თანხა.

მგ.12. ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადის მიდგომის გამოყენება ექვემდებარება დანახარჯ-სარგებლის საკითხის შეზღუდვებს. ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთეულს შეიძლება ხელი მიუწვდებოდეს ვრცელ მონაცემებზე და შეეძლოს ფულადი სახსრების ნაკადების ბევრი სცენარის დამუშავება. სხვა შემთხვევაში, ერთეულს შეიძლება უნარი არ შესწევდეს, რათა მოიპოვოს საერთო ხასიათის ინფორმაციაზე მეტი ინფორმაცია, ფულადი სახსრების ნაკადების ცვალებადობის შესახებ მნიშვნელოვანი დანახარჯების გაწევის გარეშე. ერთეულმა უნდა დააბალანსოს დამატებითი ინფორმაციის მოსაპოვებლად საჭირო დანახარჯები იმ ინფორმაციის დამატებითი საიმედოობით, რომელიც შეფასებას უკავშირდება.

მგ.13. ზოგიერთი ამტკიცებს, რომ ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადის ტექნიკა შეუფერებელია ერთეული საგნის ან ისეთი საგნის შესაფასებლად, რომელსაც ახასიათებს შესაძლო შედეგების შეზღუდული რაოდენობა. ისინი მაგალითისათვის ასახელებენ ისეთ აქტივს, რომელსაც ორი შესაძლო შედეგი აქვს: 90% ალბათობა იმისა, რომ ფულადი სახსრების ნაკადი იქნება 10 ფე და 10% ალბათობა იმისა, რომ ფულადი სახსრების ნაკადი იქნება 1,000 ფე. ისინი აღნიშნავენ, რომ ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნაკადი მოცემულ მაგალითში არის 109 ფე და აკრიტიკებენ შედეგს, ვინაიდან არ წარმოადგენს არც ერთ ისეთ თანხას, რომელიც შეიძლება საბოლოოდ იყოს გადახდილი.

მგ.14. ზემოაღნიშნულის მსგავსი მტკიცებები ასახავს ძირითად უთანხმოებას შეფასების მიზანთან. თუ შეფასების მიზანია გასაწევი დანახარჯების ერთიანი სიდიდის განსაზღვრა, ფულადი სახსრების მოსალოდნელმა ნაკადმა შეიძლება ვერ მოგვცეს მოსალოდნელი დანახარჯის რეპრეზენტაციულად სწორი შეფასება. თუმცა, წინამდებარე სტანდარტი ეხება აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებას. აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება მოცემულ მაგალითში მოსალოდნელი არ არის, რომ 10 ფე იქნება, მიუხედავად იმისა, რომ ის არის ყველაზე მეტად მოსალოდნელი

ფულადი სახსრების ნაკადი. ამის მიზეზი ის არის, რომ 10 ფე-შეფასება არ მოიცავს აქტივის შესაფასებელი ფულადი სახსრების ნაკადების განუსაზღვრელობას. პირიქით, გაურკვეველი ფულადი სახსრების ნაკადი ისეა წარმოდგენილი, თითქოს გარკვეული ფულადი სახსრების ნაკადი იყოს. არც ერთი გონიერი ერთეული არ გაყიდის ამ მახასიათებლების მქონე აქტივს 10 ფე-ად.

დისკონტის განაკვეთი

- მგ15. რომელი მიდგომა არ უნდა აირჩიოს ერთეულმა აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად, ფულადი სახსრების ნაკადების დისკონტირებისათვის გამოყენებული საპროცენტო განაკვეთები არ უნდა ასახავდეს იმ რისკებს, რომლითაც უნდა გაკეთდეს შეფასებული ფულადი სახსრების ნაკადების კორექტირება. სხვა შემთხვევაში, ზოგიერთი დაშვება ორმაგად იქნება დათვლილი.
- მგ16. როდესაც აქტივისათვის დამახასიათებელი განაკვეთის მიღება არ შეიძლება პირდაპირ ბაზრიდან, ერთეული დისკონტის განაკვეთის შესაფასებლად იყენებს შემცვლელებს. მიზანი იმაში მდგომარეობს, რომ, შეძლებისდაგვარად, გამოთვლილ იქნეს საბაზრო შეფასება:
- (ა) ფულის დროითი ღირებულებისა იმ პერიოდებში, სანამ დამთავრდება აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა; და
 - (ბ) (ბ), (დ) და (ე) ფაქტორებისა, რომლებიც მგ 1- პუნქტში იყო აღწერილი, იმდენად, რამდენადაც ამ ფაქტორებს არ გამოუწვევია კორექტირებები, შეფასებული ფულადი სახსრების ნაკადების მიღებაში.
- მგ17. ამგვარი შეფასებების ამოსავალ ბაზად ერთეულმა შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი განაკვეთები:
- (ა) ერთეულის კაპიტალური დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდე, რომელიც განსაზღვრულია ე.წ. კაპიტალური აქტივის შეფასების მოდელით;
 - (ბ) ერთეულის სასესხო კაპიტალის საპროცენტო განაკვეთის ნაზარდი; და
 - (გ) სასესხო კაპიტალის სხვა საბაზრო განაკვეთები.
- მგ18. ამასთან, ეს განაკვეთები უნდა შესწორდეს, რათა:
- (ა) აისახოს მეთოდი, რომლითაც ბაზარი შეაფასებს აქტივისაგან მოსალოდნელ ფულადი სახსრების ნაკადებთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ რისკებს; და
 - (ბ) გამოირიცხოს რისკები, რომლებიც არ შეესაბამება აქტივისაგან მოსალოდნელ ფულად ნაკადებს, ან რომლითაც შესწორდა მოსალოდნელი ფულადი ნაკადები. გათვალისწინებულ უნდა

იქნეს ისეთი რისკი, როგორცაა ქვეყნის რისკი, სავალუტო და ფასის რისკები.

- მგ19. დისკონტის განაკვეთი დამოუკიდებელია ერთეულის კაპიტალის სტრუქტურისაგან და იმ საშუალებებისაგან, რომლითაც ერთეული აფინანსებს აქტივის შესყიდვას, ვინაიდან ფულადი სახსრების ნაკადები, რომელთა წარმოშობა მოსალოდნელი არ არის აქტივიდან, დამოკიდებული არ არის იმაზე, რა საშუალებით აფინანსებს ერთეული აქტივების შესყიდვას.
- მგ20. 68-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ გამოყენებული დისკონტის განაკვეთი უნდა იყოს დაბეგვრამდელი განაკვეთი. ამდენად, როდესაც დისკონტის განაკვეთის შესაფასებლად გამოიყენება დაბეგვრის შემდგომი ბაზა, მაშინ ეს ბაზა უნდა შესწორდეს, დაბეგვრამდელი განაკვეთის ასახვის მიზნით.
- მგ21. ჩვეულებრივ, ერთეული აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად იყენებს ერთ დისკონტის განაკვეთს. თუმცა, ერთეული სხვადასხვა მომავალი პერიოდებისათვის სხვადასხვა დისკონტის განაკვეთს იყენებს, როდესაც აქტივის გამოყენების ღირებულება მგრძნობიარეა სხვადასხვა პერიოდის რისკებს შორის განსხვავების მიმართ, ან საპროცენტო განაკვეთების ვადის სტრუქტურის მიმართ.

სხვა სსბასს-ებში შესწორებები

სსბასს 21 - *ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება* შესწორებული და ჩამოყალიბებულია შემდეგი სახით (წაშლილი ტექსტი გადახაზულია და ახალი ტექსტი ხაზგასმულია).

შეიცვალა მე-5 და მე-6 პუნქტები:

5. საჯარო სექტორის ერთეულებს, რომლებიც ფლობენ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებს, მე-14 პუნქტის შესაბამისად, მოეთხოვებათ გამოიყენონ ~~ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი ბასს 36 - „აქტივების გაუფასურება“~~, სსბასს 26 - „ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება“ - ასეთი აქტივების ბუღალტრული აღრიცხვისთვის. საჯარო სექტორის ერთეულებმა, რომლებიც ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივებს ფლობენ, უნდა იხელმძღვანელონ წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებით ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების აღრიცხვისთვის.
6. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება ისეთი აქტივების გაუფასურებაზე, რომლებსაც განიხილავს სხვა საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი. სახელმწიფო კომერციული ორგანიზაციები ხელმძღვანელობენ ბასს 36-ით - „აქტივების გაუფასურება“ - და, შესაბამისად, არ ეხებათ წინამდებარე სტანდარტის დებულებები. საჯარო სექტორის ერთეულები, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა, ხელმძღვანელობენ ~~ბასს 36-ით~~ სსბასს 26-ით მათი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების აღსარიცხად და ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივებისთვის კი იყენებენ წინამდებარე სტანდარტს. მე-6-მე-13 პუნქტებში დეტალურად არის განმარტებული წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების მასშტაბები.

შეიცვალა მე-14 პუნქტი:

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივებია, აქტივები, რომლებსაც ფლობენ, უმთავრესად, კომერციული მოგების მისაღებად გამოსამუშავებლად.

პუნქტი 16 ამოღებულია:

16. ~~Cash-generating assets are those that are held to generate a commercial return. An asset generates a commercial return when it is deployed in a manner consistent with that adopted by a profit-oriented entity. Holding an asset to generate a “commercial return” indicates that an entity intends to generate positive cash inflows from the asset (or of the unit of which the asset is a part) and earn a return that reflects the risk involved in holding the asset.~~

16. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები, წარმოადგენენ ისეთ აქტივებს, რომლებიც გამიზნულია კომერციული მოგების გამოსამუშავებლად. აქტივი კომერციულ მოგებას გამოიმუშავებს მაშინ, როდესაც მისი გამოყენება ხდება იმავე წესით, როგორც ამას ახორციელებს მოგებაზე ორიენტირებული ერთეული. კომერციული მოგების მიღების მიზნით, აქტივის ფლობა გულისხმობს, რომ ერთეული აპირებს გამოიმუშავოს პოზიტიური ფულადი სახსრების ნაკადები აქტივის გამოყენებიდან (ან იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან, რომლის ნაწილსაც წარმოადგენს თავად აქტივი) და მიიღოს ის კომერციული შემოსავალი, რომელიც ასახავს აქტივის ფლობასთან დაკავშირებულ რისკს.

დაემატა შემდეგი პუნქტები:

16. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივებია ის აქტივები, რომლებსაც ფლობენ, უმთავრესად, კომერციული მოგების გამოსამუშავებლად. აქტივი კომერციულ მოგებას გამოიმუშავებს მაშინ, როდესაც მისი გამოყენება ხდება იმავე წესით, როგორც ამას ახორციელებს მოგებაზე ორიენტირებული ერთეული. კომერციული მოგების მიღების მიზნით, აქტივის ფლობა გულისხმობს, რომ ერთეული აპირებს გამოიმუშავოს პოზიტიური ფულადი სახსრების ნაკადები აქტივის გამოყენებიდან (ან იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან, რომლის ნაწილსაც წარმოადგენს თავად აქტივი) და მიიღოს ის კომერციული შემოსავალი, რომელიც ასახავს აქტივის ფლობასთან დაკავშირებულ რისკს. ერთეული შეიძლება აქტივს ფლობდეს, უმთავრესად, მის მიერ მოგების გამოიმუშავების მიზნით, მაშინაც კი, როდესაც აქტივი არ გამოიმუშავებს მოგებას კონკრეტული საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. და პირიქით, აქტივს შეიძლება ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის სტატუსი ჰქონდეს, მაშინაც კი, როდესაც ის ინარჩუნებს ნულოვან მოგებას ან გამოიმუშავებს კომერციულ მოგებას კონკრეტული საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. თუ სხვაგვარად არ არის მითითებული, წინამდებარე სტანდარტის მომდევნო პუნქტებში აქტივში ან აქტივებში იგულისხმება „ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივი (აქტივები)“.

17. არსებობს შემთხვევები, როდესაც საჯარო სექტორის ერთეულები ფლობენ ისეთ აქტივებს, რომლებიც, ძირითადად, გამიზნულია კომერციული შემოსავლის გამოსამუშავებლად, თუმცა ერთეულების მფლობელობაში არსებული აქტივების უმრავლესობას სხვა დანიშნულება აქვს. მაგალითად, საავადმყოფომ შენობა შეიძლება გამოიყენოს ფასიანი პაციენტებისთვის. საჯარო სექტორის ერთეულების ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები შესაძლებელია ფუნქციონირებდეს ერთეულის ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივებისგან დამოუკიდებლად. მაგალითად, მიწებთან დაკავშირებული გარიგებების რეგისტრაციის

განყოფილებამ მიწის რეგისტრაციის მოსაკრებლების ამოღება შეიძლება აწარმოოს მიწების დეპარტამენტისგან სრულიად დამოუკიდებლად.

18. ზოგიერთ შემთხვევაში, აქტივმა შეიძლება გამოიმუშავოს ფულადი სახსრების ნაკადები, მიუხედავად იმისა, რომ ისინი გამიზნულია ძირითადად, მომსახურების უზრუნველსაყოფად. მაგალითად ნარჩენების სალიკვიდაციო ქარხანა უზრუნველყოფს, უმთავრესად, სახელმწიფოს დაქვემდებარებაში არსებული საავადმყოფოებიდან შემოსული სამედიცინო ნარჩენების უსაფრთხო ლიკვიდაციას, მაგრამ, ამავდროულად, ქარხანა კომერციულ საწყისებზე ახორციელებს კერძო საავადმყოფოებიდან შემოსული მცირე რაოდენობის ნარჩენების გადამუშავებას. კერძო საავადმყოფოებიდან შემოსული სამედიცინო ნარჩენების დამუშავება ქარხნის დამხმარე საქმიანობაა და, ამგვარად, შეუძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივებისგან განსხვავება.

19. სხვა შემთხვევებში, აქტივი შეიძლება გამოიმუშავებდეს ფულადი სახსრების ნაკადებს და, იმავდროულად, გამოყენებულ იქნეს, როგორც ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივი. მაგალითად, საჯარო საავადმყოფოს აქვს 10 პალატა, რომელთაგანაც 9 პალატა გამოიყენება ფასიანი პაციენტებისთვის - ე.ი. როგორც კომერციული პალატები, დარჩენილი ერთი პალატა კი გამოყოფილია უფასო პაციენტებისთვის. ორივე ტიპის პალატების პაციენტები თანაბრად სარგებლობენ საავადმყოფოს კაბინეტებით და მოწყობილობებით (მაგალითად საოპერაციო აღჭურვილობით). იმის დასადგენად, ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტის დებულებებით უნდა ისარგებლოს, თუ სსბასს 26-ით - ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება, აუცილებელია გათვალისწინებულ იქნეს, რამდენად მნიშვნელოვანია აქტივის დანიშნულება, როგორც კომერციული მოგების გამომმუშავებლისა. თუ, მოცემული მაგალითის ანალოგიურად, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი კომპონენტი გარიგების უმნიშვნელო კომპონენტს წარმოადგენს, ერთეულმა უნდა ისარგებლოს წინამდებარე სტანდარტით და არა სსბასს 26-ით.

20. ზოგიერთ შემთხვევაში, გაურკვეველია, ერთეული აქტივს მოგების მიღების მიზნით ფლობს თუ არა. ასეთ სიტუაციაში, აუცილებელია შეფასდეს, რამდენად არსებითია ფულადი სახსრების ნაკადების ოდენობა. შეიძლება გართულდეს იმის დადგენა, არის თუ არა ფულადი სახსრების ნაკადების ოდენობა იმდენად ანგარიშსწავლი, რომ გამოყენებულ იქნეს წინამდებარე სტანდარტი და არა სსბასს 26. ამიტომ საჭიროა განსჯა იმის დასადგენად, თუ რომელი ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით უნდა იხელმძღვანელონ ერთეულებმა. ერთეულს მოეთხოვება, განსაზღვროს სპეციალური

კრიტერიუმები, რომლითაც ისარგებლებენ ამ განსჯისას, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივებისა და ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების განმარტებებისა და მგ 16 (ა) -16 (ე) პუნქტებში მოცემული შესაბამისი ინსტრუქციების გათვალისწინების პარალელურად. 67-ე (ბ) პუნქტის მიხედვით, ერთეულს მოეთხოვება, განმარტოს ის კრიტერიუმები, რომლითაც ხელმძღვანელობს ზემოხსენებული განსჯისას. თუმცა, საჯარო სექტორის ერთეულების ზოგადი მიზნების გათვალისწინებით, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა, ივარაუდება, რომ აქტივები წარმოადგენს ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივებს და, შესაბამისად, გამოყენებულ უნდა იქნეს სსბასს 21.

პუნქტი 71. სტანდარტული შრიფტი შეცვლილია მუქი შრიფტით:

71. აქტივის დანიშნულების შეცვლას - ანუ მისი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივიდან ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივად განხილვას, ანდა პირიქით, მხოლოდ მაშინ შეიძლება ადგილი ჰქონდეს, როდესაც არსებობს მტკიცებულება იმისა, რომ ამგვარი დანიშნულების შეცვლა მართებულია. აქტივის დანიშნულების შეცვლის ფაქტი, თავისთავად, არ გამოიწვევს აქტივის გაუფასურებაზე ტესტირების აუცილებლობას ან გაუფასურების ზარალის კომპენსირებას. გაუფასურებაზე შემოწმების ან გაუფასურების ზარალის კომპენსირების მაჩვენებლები, როგორც მინიმუმ, შეიძლება დადგეს, იმ ჩამოთვლილი ნიშნების შედეგად, რომლებიც გამოყენებადია დანიშნულება, შეცვლილ აქტივთან მიმართებაში.

დაემატა შემდეგი პუნქტები:

72. ზოგიერთ შემთხვევაში, საჯარო სექტორის ერთეულებმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიონ ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის დანიშნულების შეცვლა და მიანიჭონ მას ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის კვალიფიკაცია. მაგალითად, წყალარინების გამწმენდი ნაგებობა აიგო იმისთვის, რომ საწარმოო უზრუნველყოფის სოციალური საცხოვრებელი კომპლექსის წყალარინება უფასოდ, ანუ ყოველგვარი გადასახადის გარეშე. სოციალური საცხოვრებელი კომპლექსი დაანგრის, გამონთავისუფლებულ ტერიტორიაზე კი აშენდება სამრეწველო ობიექტები და საცალო გაყიდვებისთვის გამიზნული კომპლექსი. ასე, რომ მომავალში, საწარმო მოემსახურება ამ კომპლექსს, კომერციული ტარიფების საფუძველზე. ამგვარად, საჯარო სექტორის ერთეული გადაწყვეტილებას იღებს წყალარინების გამწმენდი ნაგებობას შეუცვალოს დანიშნულება და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის კვალიფიკაცია მიანიჭოს.

72ა. ერთეულს მოეთხოვება, განმარტოს მის მიერ შემუშავებული ის კრიტერიუმები, რომლითაც ის ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივს განასხვავებს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივისგან.

დასკვნის საფუძველში შეიცვალა შემდეგი პუნქტები:

დს5. ბასს 36-ით ერთეულს მოეთხოვება, გამოყენების ღირებულებას განსაზღვროს როგორც აქტივის უწყვეტი მოხმარებიდან, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან და აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ამოწურვის ბოლოს აქტივის გასვლის შედეგად წარმოქმნილი მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების მომსახურების პოტენციალი გამოიხატება მათი მომავალი ფულადი ნაკადების გამომუშავების უნარით. სსბასს 26 ეფუძნება ბასს 36-ს. ბასს 36 სსბასს 26-ის მოთხოვნები ეხება საჯარო სექტორის დაქვემდებარებაში მყოფ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებს. წინამდებარე სტანდარტით ერთეულებს მოეთხოვებათ, იხელმძღვანელონ ბასს 36 სსბასს 26-ით საჯარო სექტორში ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების ბუღალტრული აღრიცხვისთვის.

დასკვნის საფუძველში შემდეგი პუნქტი ამოღებულია:

~~C20 წინამდებარე სტანდარტით ერთეულებს მოეთხოვებათ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების აღრიცხვისას იხელმძღვანელონ ბასს 36-ით. ბასს 36 ეხება ისეთ ძირითად საშუალებებს, რომლებიც აისახება გადაფასებული ღირებულებით. შესაბამისად, წინამდებარე სტანდარტი არ ანთავისუფლებს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ძირითად საშუალებებს გაუფასურებაზე შემოწმებისგან.~~

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი დაერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს სსბასს 26-ის ნაწილს.

სსბასს 26-ის განვითარება, ბასსს-ის მიერ გადასინჯული 2004 წელს გამოცემული ბასს 36-ის საფუძველზე.

შესავალი

- დს1. სსბასსს-ის ფასს-თან დაახლოების პროგრამა წარმოადგენს მნიშვნელოვან ელემენტს სსბასსს-ის სამუშაო პროგრამის ფარგლებში. სსბასსს-ის პოლიტიკა გულისხმობს სსბასსს-ის დარიცხვის მეთოდის თანხვედრას ბასსს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-ებთან, როდესაც ეს მართებულია საჯარო სექტორის ერთეულებთან მიმართებით
- დს2. სსბასსს-მა გამოსცა სსბასს 21 - *ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება* - 2004 წლის დეკემბერში. სსბასს 21-ით განსაზღვრულია ის პროცედურები, რომლითაც ერთეულმა უნდა იხელმძღვანელოს ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების დასადგენად და ჩამოყალიბებულია გაუფასურების აღიარებისა და შეფასების წესები. საჯარო სექტორში აქტივთა უმრავლესობა ფულადი სახსრების არწარმომქმნელია და მათი აღიარებისა და შეფასების მოთხოვნებმა სსბასს 21-ში წარმოშვა განსხვავებები, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტთან - ბასს 36 - *აქტივების გაუფასურება* - მიმართებით

წინამდებარე სტანდარტის საჭიროება

- დს3. სსბასს 21 მომხმარებლებს: (ა) ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების დასადგენად და (ბ) ნებისმიერი გაუფასურების აღიარებისა და შეფასების ბუღალტრულად აღსარიცხად ურჩევს, ისარგებლონ ბასს 36-ით. სსბასს-ში ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების აღრიცხვის მოთხოვნებისა და ინსტრუქციების გაერთიანება, გარკვეულწილად, მოსახერხებელია, რადგან საჯარო სექტორის ერთეულებს აღარ მოუწევთ ისარგებლონ ბასს 36-ით, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების ფლობის შემთხვევაში. დამატებით, არსებობს კიდევ ზოგიერთი საჭირობოროტო საკითხი, გაუფასურებასთან დაკავშირებით, მათ შორის:
- (ა) უნდა შევიდნენ თუ არა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ძირითადი საშუალებები, რომლებიც აღრიცხულია სსბასს 17-ის - *ძირითადი საშუალებები* - გადაფასების მოდელის მიხედვით, მისი მოქმედების არეალში;
- (ბ) ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივებისგან განსხვავება;

- (გ) ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების დანიშნულებით შეცვლა და მათი ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივად კვალიფიცირება.
- (დ) ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებში ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების აღრიცხვა გაუფასურების მიზნებისთვის.

გადაფასებული ღირებულებით აღრიცხული ძირითადი საშუალებებისა და რეალური ღირებულებით რეგულარულად გადაფასებული არამატერიალური აქტივების გამორიცხვა მისი მოქმედების სფეროდან.

დს4. სსბასს 21 არ ვრცელდება ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ ძირითად საშუალებებზე, რომლებიც აღრიცხულია გადაფასებული ღირებულებით, სსბასს 17-ის გადაფასების მოდელის მიხედვით. სსბასს 21-ის დასკვნის საფუძველში აღნიშნულია, რომ სსბასსს-ი მიიჩნევს, გადაფასებული ღირებულებით აღრიცხული აქტივები სსბასს 17-ის გადაფასების მოდელის მიხედვით უნდა გადაფასდნენ საკმარისი რეგულარულობით, რათა უზრუნველყოფილი იყოს ის, რომ: (ა) მათი გადაფასებული ღირებულება არსებითად არ განსხვავდებოდეს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მათი რეალური ღირებულებისგან და (ბ) შეფასებისას ნებისმიერი გაუფასურება გათვალისწინებულ იქნეს. სსბასსს-მა იმსჯელა, ანალოგიური მასშტაბის გამორიცხვა უნდა ყოფილიყო თუ არა გათვალისწინებული წინამდებარე სტანდარტში.

დს5. სსბასსს აღიარებს, რომ ძირითადი საშუალებები, რომელთა აღრიცხვაც ხდება გადაფასების მოდელით, იმყოფება ბასს 36-ის მოქმედების სფეროში და გაითვალისწინა ის მოსაზრება, რომ ასეთი აქტივების გაუფასურების ზარალის დადგენისას მართებულია, საჯარო სექტორის ერთეულებმა, რომლებიც გადაფასების მოდელის მიხედვით აღრიცხავენ აქტივებს, იხელმძღვანელონ შესაბამისი ინსტრუქციებით. სსბასსს-მ მიუთითა, რომ ბასს 36-ის მიხედვით, როდესაც ძირითადი საშუალებების საგნის რეალური ღირებულება არის მისი საბაზრო ღირებულება, გაუფასურების ზარალის მაქსიმუმი ტოლია მისი გასვლის დანახარჯებისა. სსბასს 21-ის დასკვნის საფუძველებში მოცემულია, „სსბასსს მიიჩნევს, რომ, უმეტეს შემთხვევაში, ეს არ იქნება არსებითად მნიშვნელოვანი და პრაქტიკული მოსაზრებიდან გამომდინარე, აქტივის ანაზღაურებადი მომსახურების ღირებულების განსაზღვრა და ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გასვლისას მათი გაუფასურების ზარალის აღიარება აუცილებლობას არ წარმოადგენს.“ სსბასსს-მ აგრეთვე მიიჩნია, რომ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის გასვლის დანახარჯები, სავარაუდოდ, არსებითი არ იქნება.

დს6. სპეციალიზებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების შემთხვევაში, როდესაც მათი რეალური ღირებულება საბაზრო ღირებულების საფუძველზე არ განისაზღვრება, ბასს 36-ის მიხედვით, ერთეულს მოეთხოვება აქტივის ანაზღაურებადობა დაადგინოს, აქტივის გამოყენების ღირებულების საფუძველზე. რამდენადაც გამოყენების ღირებულება ეფუძნება ფულადი სახსრების ნაკადების პროგნოზებს, ეს შესაძლოა იყოს აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე მნიშვნელოვნად მეტი ან ნაკლები. ეს ანალიზი რელევანტურია საჯარო სექტორის ერთეულებისთვისაც. თუმცა, საეკვოა, ფლობენ თუ არა საჯარო სექტორის ერთეულები ისეთ სპეციალიზებულ აქტივებს, რომლებიც შეესაბამება წინამდებარე სტანდარტში მოცემულ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის განმარტებას.

დს7. სსბასსს რჩება იმ აზრზე, რომ საკმაოდ რთულად შესასრულებელი იქნებოდა ერთეულებისთვის აქტივის გაუფასურებაზე შემოწმების ვალდებულების დაკისრება, სსბასს 17-ით მოცემული მოთხოვნების დამატებით, რომელიც ითვალისწინებს აქტივების საკმარისი სიხშირით გადაფასებას, რათა უზრუნველყოფილი იყოს ის ფაქტი, მათი გადაფასებული ღირებულება არსებითად არ განსხვავდებოდეს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მათი რეალური ღირებულებისგან. თუმცა ამ მოსაზრებების დასაბალანსებლად, სსბასსს-მა საბოლოოდ გადაწყვიტა, რომ სსბასსს 21-თან შესაბამისობაში ყოფნას უპირატესობა უნდა მიენიჭოს, ბასს 36-თან თანხვედრასთან შედარებით და ძირითადი საშუალებები, რომლებიც სსბასსს 17-ის გადაფასების მოდელის მიხედვით აღირიცხება, გამორიცხული უნდა იყოს წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროდან. ძირითადი საშუალებების მიდგომის შესაბამისად, არამატერიალური აქტივები, რომელთა გადაფასებაც რეალური ღირებულებით რეგულარულად ხდება, აგრეთვე უნდა გამოირიცხოს სტანდარტის მოქმედების არედან.

გუდვილის გამორიცხვა სტანდარტის მოქმედების სფეროდან

დს8. ბასს 36 შეიცავს საკმაოდ ვრცელ მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს: (ა) გუდვილის გაუფასურების შესახებ, (ბ) გუდვილის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებზე განაწილების შესახებ და (გ) გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გაუფასურებაზე შემოწმების შესახებ. სსბასსს-მა იმსჯელა, უნდა გავრცელდეს თუ არა წინამდებარე სტანდარტი გუდვილზე. სსბასსსს-ს ჯერ კიდევ არ გამოუცია სსბასსს-ი, რომელიც განიხილავს ერთეულთა გაერთიანებებს და მიიჩნევს, რომ ერთეულთა გაერთიანებების შემთხვევაში წამოიჭრება საჯარო სექტორის მრავალი ერთეულისთვის სპეციფიკური საკითხები, კერძოდ: ყოველთვის უნდა მოხდეს თუ არა შეძენის იდენტიფიკაცია საჯარო სექტორის ერთეულთა გაერთიანებებში. სსბასსსს-მა დაასკვნა,

რომ გუდვილი უნდა გამოირიცხოს წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროდან. სსბასს 3-ის - *ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკა, ცვლილებები ბუღალტრულ შეფასებებში და შეცდომები* - იერარქიის მიხედვით მომხმარებლებს უთითებენ, რომ იხელმძღვანელონ შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც განიხილავს გუდვილის გაუფასურებას, გუდვილის განაწილებას ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე. დასასრულ, გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების შემოწმებას გაუფასურებაზე.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების განსხვავება ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივებისგან

დს9. სსბასსს-მა აღნიშნა, რომ ზოგ აქტივს გააჩნია ორივე, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი და ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი მახასიათებლები. სსბასსს-მ განიხილა, მიიღოს თუ არა კომპონენტებზე დაფუძნებული მიდგომა, რომელიც გულისხმობს აქტივების ფულადი სახსრების წარმომქმნელი და ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი კომპონენტების იდენტიფიკაციას და ექვემდებარება აღრიცხვის სხვადასხვა მეთოდებს. სსბასსს-მ უარყო ასეთი მიდგომა დანახარჯებისა და სარგებლის ანალიზის საფუძველზე. საბოლოო ჯამში, სსბასსს-მა გადაწყვიტა, რომ საჯარო სექტორში აქტივები, უმრავლეს შემთხვევაში, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელია და უპირატესობა უნდა მიენიჭოს მათი პოტენციალის ანალიზის გაკეთებას გაუფასურების დასადგენად. წინამდებარე სტანდარტი შესაბამისად შეიცავს მე-18 პუნქტის უარყოფად ვარაუდს, რომ ის აქტივები, რომლებსაც ერთდროულად ფულადი სახსრების წარმომქმნელი და არწარმომქმნელი აქტივის თვისებები გააჩნია, უნდა აღირიცხოს ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივებისთვის დადგენილი მეთოდით.

გაუფასურების მაჩვენებლები: საბაზრო ფასი

დს10. სსბასსსს-მ იმსჯელა, საჯარო სექტორის ერთეულების დაქვემდებარებაში მყოფი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების ნიშნები, ინფორმაციის როგორც გარე ისე შიდა წყაროების მიხედვით, ანალოგიურია თუ არა ბასს-36-ში მოცემული ნიშნების. სსბასსსს-მ დაასკვნა, რომ ბასს 36-ში მოცემული ნიშნები რელევანტურია, გარდა იმ ნიშნისა, რომ ერთეულის წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულება აღემატება მის საბაზრო ფასს. სსბასსსს მიიჩნევს, რომ ძალიან უმნიშვნელო რაოდენობა საჯარო სექტორის ერთეულებისა, სკს-ების გარდა, უშვებს წილობრივ ინსტრუმენტებს, რომლებითაც ვაჭრობენ აქტიურ ბაზარზე და ამგვარად, ასეთი ნიშნები რელევანტური იქნება მხოლოდ სახელმწიფო კომერციული საწარმოების კონსოლიდირებისას.

გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება და იძულებითი გაყიდვები

დს11. „გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების“ განმარტების კომენტარებში, ბასს 36-ში მოცემულია, რომ „გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება“ არ ასახავს იძულებით გაყიდვას“, მაგრამ იქვე მიუთითებს: „გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ხელმძღვანელობა იძულებულია დაუყოვნებლივ განახორციელოს გაყიდვა“. სსბასს 26-ის მე-40 პუნქტში გათვალისწინებული არ არის ეს შენიშვნა, რადგანაც ძალიან იშვიათად არსებობს ისეთი გარემოებები, როდესაც საჯარო სექტორის ერთეულები, რომლებიც არ წარმოადგენენ სახელმწიფო კომერციულ საწარმოებს, იძულებული არიან, დაუყოვნებლივ მოახდინონ აქტივების გაყიდვა რათა გააგრძელონ ფუნქციონირება.

აქტივების დანიშნულების შეცვლა

დს12. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები შეიძლება გახდნენ ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივები და პირიქით. სსბასს-მ განიხილა, თუ რა გარემოებებში უნდა იყოს ნებადართული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივისთვის დანიშნულების შეცვლა და მისთვის ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის კატეგორიის მინიჭება და პირიქით. სსბასს-მ დაასკვნა, რომ ზემოხსენებულს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ შეიძლება ჰქონდეს ადგილი, როდესაც არსებობს ნათელი მტკიცებულება იმისა, რომ ამის გაკეთება მიზანშეწონილია. სსბასსს-მ აგრეთვე გადაწყვიტა, რომ აქტივის დანიშნულების შეცვლა, თავისთავად, არ იწვევს გაუფასურებაზე შემოწმების აუცილებლობას ან გაუფასურების ზარალის კომპენსირებას. ამის ნაცვლად, მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდების დასასრულს ერთეულმა აქტივის გაუფასურებაზე ტესტირების საჭიროების დასადგენად უნდა შეაფასოს კატეგორიის შეცვლიდან გამომდინარე შესაბამისი ფაქტორები. ეს მოთხოვნები გათვალისწინებულია 112-ე პუნქტში.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულები

დს13. ისევე, როგორც ბასს-36-ში, როდესაც შეუძლებელია ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების დადგენა, უნდა განისაზღვროს აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული არის აქტივების უმცირესი იდენტიფიცირებადი ჯგუფი, რომელიც: (ა) გამოიმუშავებს ფულად ნაკადებს უწყვეტი მოხმარებიდან და (ბ) უმთავრესად, დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფებიდან შემოსულ ფულადი სახსრების ნაკადებზე. სსბასსს-მ დაასკვნა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ცნება მართებულია

საჯარო სექტორის ერთეულებში არსებულ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებთან მიმართებაში.

კორპორაციული აქტივები

დს14. ბასს 36 შეიცავს კორპორაციულ აქტივებთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს. კორპორაციული აქტივები განსაზღვრულია ბასს 36-ში როგორც აქტივები, გარდა გუდვილისა, „რომლებსაც წვლილი შეაქვთ როგორც განსახილველ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, ისე სხვა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების წარმოქმნაში“. სსბასსს-მ იმსჯელა, ჩაერთო თუ არა ბასს 36-ით განსაზღვრული კორპორაციული აქტივების მოთხოვნები წინამდებარე სტანდარტში.

დს15. საჯარო სექტორის ერთეულებისთვის, რომლებიც არ წარმოადგენენ სახელმწიფო კომერციულ საწარმოს, კომერციული შემოსავლის მიღება არ წარმოადგენს მთავარ მიზანს. შესაბამისად, სსბასსსს მიიჩნევს, რომ ძალიან იშვიათად ხდება, რომ სხვადასხვა ტიპის საქმიანობებისთვის გამოიზნული აქტივი (მაგალითად, ადმინისტრაციული შენობა) მომსახურების პოტენციალს წარმოშობდეს, ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს, იმავდროულად ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ ერთეულში მომსახურების პოტენციალის სახით წვლილის შეტანის გარეშე. შესაბამისად, გადაწყდა, რომ წინამდებარე სტანდარტში არ არსებობს კორპორაციული აქტივების, განმარტებებისა და მოთხოვნების გათვალისწინების აუცილებლობა. 96-ე პუნქტში სტანდარტის მოხმარებლებს ეძლევათ მითითება ისარგებლონ შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებით, სადაც განხილულია ისეთი აქტივები, რომლებიც ვერ გამოიმუშავენ ფულადი სახსრების ნაკადებს სხვა აქტივებისაგან დამოუკიდებლად, წარმოადგენენ ერთზე მეტი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილს, მაგრამ არ შეაქვთ წვლილი მომსახურების პოტენციალის სახით, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ საქმიანობებში.

ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებში აღრიცხვის მეთოდი

დს16. შესაძლოა არსებობდეს ისეთი გარემოებები, როდესაც საჯარო სექტორის ერთეულები ფლობენ ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივებს, რომლებსაც სხვა ისეთი საქმიანობების პარალელურად, რომლებიც არ წარმოშობს ფულად სახსრებს, წვლილი შეაქვთ სახელმწიფო კომერციულ საწარმოებში მომსახურების პოტენციალის შექმნის სახით. სსბასსსს-მ განიხილა სახელმწიფო კომერციულ საწარმოებში ასეთი ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების აღრიცხვის მეთოდის მიდგომა.

განსაკუთრებით, სსბასსს-მ განიხილა, რამდენად მართებული იქნებოდა, სსბასს 21-ის მიხედვით ნებისმიერ გაუფასურებაზე შემოწმების შემდეგ, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის საბალანსო ღირებულების წილის ჩართვა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულებაში, როდესაც ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულის საბალანსო ღირებულებას აღარეგნენ მის ანაზღაურებად ღირებულებასთან.

დს17. სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ ასეთი ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის საბალანსო ღირებულების წილი უნდა ჩაირთოს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში. ასეთი წილის განსაზღვრა ხდება იმ მომსახურების პოტენციალის პროპორციულად, რომლის შექმნიდაც ასეთ აქტივს წვლილი შეაქვს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში. თუ ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის გათვალისწინება არ ხდება, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება შეიძლება შემცირდეს, გაუფასურების ზარალი კი არ აღიარდეს. თუმცა, რადგან ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის ნებისმიერი გაუფასურება განისაზღვრება სსბასს 21-ის მიხედვით, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივი ჩამოიწერება მისი მომსახურების ანაზღაურებად ღირებულებამდე. ამგვარად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულთან დაკავშირებული შემდგომი გაუფასურების ზარალი აღარ უნდა დაერიცხოს ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ აქტივს. ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში შემავალ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ აქტივებზე უნდა განაწილდეს საბალანსო ღირებულების პროპორციულად, 92-ე პუნქტით დაწესებული შეზღუდვების გათვალისწინებით. ეს მიდგომა ასახულია 95-ე პუნქტში.

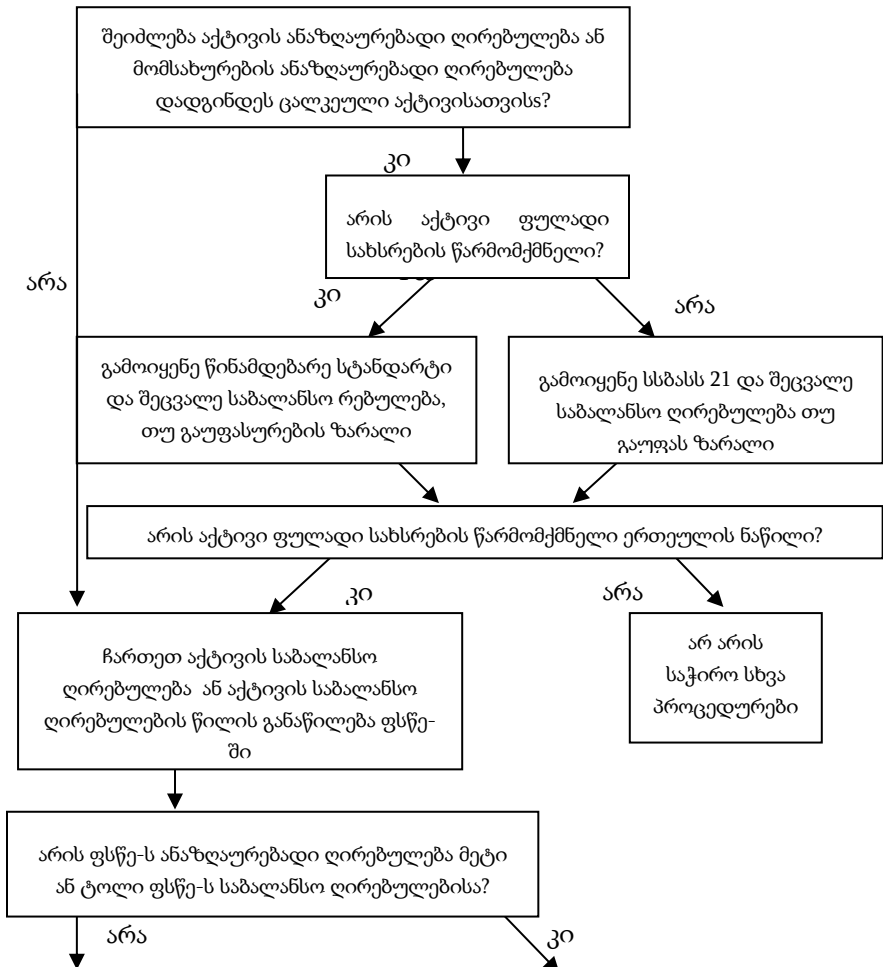
სსბასს 26-ის გადასინჯვა ბასსს-ის მიერ 2008 წელს გამოცემული ფასს-ების გაუმჯობესებების შედეგად

დს18. სსბასსს-მ განიხილა ბასსს 36-ში შეტანილი ცვლილებები, რომლებიც შევიდა ბასსს-ის მიერ 2008 წლის მაისში გამოცემულ - *ფასს-ების გაუმჯობესების პროექტში* - და, ძირითადად, დაეთანხმა ბასსს-ის არგუმენტებს, სტანდარტის გადახედვასთან დაკავშირებით. სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ არ არსებობს საჯარო სექტორისთვის რაიმე სპეციფიკური მიზეზი, რომ უარი თქვან შესაბამისი შესწორებების შეტანაზე.

გადაწყვეტილების საილუსტრაციო ხე

გადაწყვეტილებების ხე დაერთვის წინამდებარე სტადარტს, თუმცა არ წარმოადგენს სსბას 26-ის ნაწილს.

მეტი სიმარტივისა და სიგზადის უზრუნველყოფის მიზნით, წინამდებარე სქემაში გაკეთებულია დაშვება, რომ ნებისმიერი აქტივი, რომელიც ფსწე-ს ნაწილია, იმავდროულად, ქმნის მომსახურების პოტენციალს ისეთი საქმიანობისთვის, რომლის შედეგადაც არ ხდება ფულადი სახსრების გამომუშავება. თუ აქტივი აგრეთვე ქმნის მომსახურების პოტენციალს ერთი ან მეტი ფსწე-სთვის, მაგრამ არა ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი ერთეულისთვის, 96-ე პუნქტის შესაბამისად, ერთეულებმა უნდა იხელმძღვანელონ შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტით, რომელიც განიხილავს ასეთ გარემოებებს.



ფსწე-ში არსებულ ფულადი სახსრების
წარმომქმნელ აქტივებზე, მათი
საბალანსო ღირებულების
პროპორციულად განაწილებული
გაუფასურების ზარალი ექვემდებარება
92-ე პუნქტში განსაზღვრულ
შეზღუდვებს.

არ არსებობს ფსწე-ზე
მისაკუთვნიებული
გაუფასურების
ზარალი

მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე მითითებები თან ერთვის სსბასს 26-ს, მაგრამ არ წარმოადგენს მის ნაწილს.

საჯარო სექტორის მფლობელობაში არსებული აქტივების უმეტესობა ფულადი სახსრების არწარმომქმნელია და მათი გაუფასურების აღრიცხვ უნდა მოხდეს სსბასს 21-ის მიხედვით.

ისეთ გარემოებებში, როდესაც საჯარო სექტორის მფლობელობაში არსებული აქტივი გამიზნულია კომერციული შემოსავლის გამოსამუშავებლად, გათვალისწინებული უნდა იყოს წინამდებარე სტანდარტის დებულებები. ფულადი სახსრების გამომმუშავებელი აქტივების უმეტესობა წარმოიშობა სხვადასხვა ბიზნეს საქმიანობებში, რომლებსაც ისეთი საჯარო სექტორის ერთეულები მართავენ, რომლებიც არ წარმოადგენენ სახელმწიფო კომერციულ საწარმოებს. მაგალითად, კომერციულ საფუძვლებზე მომუშავე მემარცვლეობის მეურნეობა, რომელიც სასოფლო-სამეურნეო კვლევითი ერთეულის ნაწილია.

ყველა ქვემოთ მოყვანილი მაგალითის მიზნებისათვის, საჯარო სექტორის ერთეული, რომელიც არ წარმოადგენს სახელმწიფო კომერციულ საწარმოს, ეწევა კომერციულ საქმიანობას.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიკაცია

მოცემული მაგალითის მიზანია:

- (ა) აჩვენოს, თუ როგორ ხდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების იდენტიფიკაცია სხვადასხვა სიტუაციაში; და
- (ბ) წარმოაჩინოს კონკრეტული ფაქტორები, რაც ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი იმ ერთეულის იდენტიფიკაციის დროს, რომელსაც განეკუთვნება აქტივი.

ა - მოთხოვნის შემცირება, რომელიც დაკავშირებულია ერთი პროდუქციის მწარმოებელ ერთეულთან

მოცემულობა

მდ1. მთავრობას გააჩნია ელექტროსადგური. ელექტროსადგურს ერთიან ელექტროდანადგარში გააჩნია ორი ტურბინული გენერატორი. მიმდინარე პერიოდში, ერთი ყველაზე მსხვილი სამრეწველო საწარმო დაიხურა და მოთხოვნა ელექტროენერგიაზე მნიშვნელოვნად შემცირდა. მთავრობამ, ამის საპასუხოდ, შეაჩერა ერთი გენერატორის მუშაობა.

ანალიზი

მდ2. ტურბინული გენერატორები ცალკე, დამოუკიდებლად არ გამოიმუშავებენ ფულადი სახსრების ნაკადებს. შესაბამისად, ფულადი

სახსრების წარმომქმნელი ერთეული, რომელიც გამოყენებული უნდა იყოს გაუფასურების დასადგენად, მთლიანად ელექტროდანადგარია.

ბ—სახელმწიფო ავიასატრანსპორტო ქვედანაყოფი იჯარით გასცემს საჰაერო ხომალდს

მოცემულობა

მდ3. M არის სახელმწიფო ერთეულის ავიასატრანსპორტო ქვედანაყოფი. ის ექსპლუატაციას უწევს 3 საჰაერო ხომალდს, დასაფრენ ბილიკს, რამდენიმე ანგარს და სხვა შენობებს, მათ შორის სარემონტო და საწვავ-გასამართ საშუალებებს. შესაბამის მომსახურებებზე მოთხოვნების შემცირებიდან გამომდინარე, M-მ ერთი საჰაერო ხომალდი იჯარით გასცა კერძო სექტორის ერთეულზე 5 წლის ვადით. იჯარის პირობების თანახმად,“ M ვალდებულია, მოიჯარეს დასაფრენი ბილიკით სარგებლობის უფლება მისცეს და პასუხს აგებს საჰაერო ხომალდის ტექნიკურ მომსახურებაზე.

ანალიზი

მდ4. იჯარის პირობებიდან გამომდინარე, იჯარით გაცემული საჰაერო ხომალდს არ შეუძლია გამოიმუშაოს ფულადი სახსრების ნაკადები, რომელიც, უმეტესწილად, დამოკიდებული იქნება მთლიანად M -ს მიერ გამოიმუშავებულ ფულადი სახსრების ნაკადებზე. შეაბამისად, მაღალი ალბათობით წარმომქმნელი ერთეული, რომელსაც მიეკუთვნება საჰაერო ხომალდი, არის მთლიანად M.

გ—ნაგავგადამამუშავებელი ერთეულის დამქუცმაცებელი აგრეგატი

მოცემულობა

მდ5. ადგილობრივი მუნიციპალიტეტი მართავს ნაგავგადამამუშავებელ ერთეულს, რომელიც ფლობს დამქუცმაცებელ აგრეგატს, ზემოხსენებული საქმიანობის შესრულების მიზნით. დამქუცმაცებელი აგრეგატის გაყიდვა შესაძლებელია მხოლოდ ჯარის ფასად და ეს უკანასკნელი ვერ გამოიმუშავებს ფულადი სახსრების ისეთ ნაკადებს, რომელიც, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის ნაგავგადამამუშავებელ ერთეულში სხვა აქტივებიდან წარმოქმნილ ფულადი სახსრების ნაკადებზე.

ანალიზი

მდ6. შეუძლებელია, განისაზღვროს დამქუცმაცებელი აგრეგატის ანაზღაურებადი ღირებულება, რადგან ვერ დგინდება აგრეგატის გამოყენების ღირებულება და მოსალოდნელია, რომ იგი განსახვავებული იქნება მისი, როგორც ჯარის ღირებულებისგან. ამგვარად, ერთეული აფასებს იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულებას, რომელსაც დამქუცმაცებელი აგრეგატი განეკუთვნება, ანუ

ნაგავგადამამუშავებელი ერთეულის, როგორც ერთი მთლიანი აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებას.

დ— ავტობუსების კომპანიის მიერ მარშრუტების მომსახურება

მოცემულობა

მდ7. სახელმწიფო ავტობუსების კომპანია, მუნიციპალიტეტის გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე, ეწევა მომსახურებას. მას მოეთხოვება მინიმალური მომსახურების გაწევა ხუთ სხვადასხვა მარშრუტზე. თითოეული მარშრუტისათვის გამოყოფილია აქტივები და თითოეული მათგანიდან მიღებული ფულადი სახსრები შესაძლოა იდენტიფიცირებულ იქნეს ცალ-ცალკე. ერთ-ერთი მარშრუტი მუშაობს მნიშვნელოვანი ზარალით.

ანალიზი

მდ8. რადგან ერთეულს არა აქვს რომელიმე მარშრუტის შეწყვეტის უფლება, იმ ფულადი სახსრების უმცირესი იდენტიფიცირებადი დონე, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივების ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების შემოდინებაზე, არის ხუთივე მარშრუტიდან მიღებადი ფულადი სახსრები. ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს წარმოადგენს მთლიანად ავტობუსების კომპანია.

გამოყენების ღირებულების გაანგარიშება და გაუფასურების ზარალის აღიარება

მოცემულობა და გამოყენების ღირებულების გაანგარიშება

მდ9. 20X0 წლის დასაწყისში, R მთავრობა მისი ენერგოსექტორის საშუალებით იწყებს ელექტროსადგურის ექსპლუატაციას, რომლის აშენებაზეც დაიხარჯა 250 მილიონი ფე.

მდ10. 20X4 წლის დასაწყისში კონკურენტების მიერ აშენებული ელექტროსადგურები შევიდა ექსპლუატაციაში, რომლის შედეგადაც შემცირდა R მთავრობის შემოსავალი ელექტროსადგურიდან. შემოსავლის შემცირება იმის გამო მოხდა, რომ გამომუშავებული ელექტროენერგიის ოდენობა, დაგეგმილთან შედარებით შემცირდა; აგრეთვე დაეცა ელექტროენერგიის ფასები და შემცირდა ელექტროსადგურის სარეზერვო სიმძლავრე, დაგეგმილთან შედარებით.

მდ11. შემოსავლის შემცირება წარმოადგენს მტკიცებულებას, რომ აქტივის ეკონომიკური მწარმოებლურობა მოსალოდნელზე ნაკლებია. შესაბამისად, R მთავრობას მოეთხოვება, განსაზღვროს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.

მდ12. R მთავრობა იყენებს ცვეთის დარიცხვის წრფივ მეთოდს 20-წლიანი სასარგებლო მომსახურების ვადის მიხედვით, ნარჩენი ღირებულების გარეშე.

მდ13. შეუძლებელია ელექტროსადგურის გაყიდვის ღირებულებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრა. ამგვარად, ანაზღაურებადობა შეიძლება განისაზღვროს, მხოლოდ აქტივის გამოყენების ღირებულების გამოთვლის საფუძველზე. ელექტროსადგურის გამოყენების ღირებულების გასაანგარიშებლად (იხილეთ ცხრილი 1) R მთავრობა:

- (ა) ახდენს ფულადი სახსრების ნაკადების პროგნოზირებას ერთეულის ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებული უახლოესი, ხუთწლიანი (20X5-20X9 წლები) ფინანსური ბიუჯეტების/პროგნოზების მიხედვით;
- (ბ) აფასებს შემდგომ პერიოდში (20Y0-20Y9 წლები) ფულადი სახსრების ნაკადებს კლებადი ზრდის ტემპების გამოყენებით, რომლის დიაპაზონიც წლიური 6%-დან წლიურ 3 პროცენტამდე მერყეობს; და
- (გ) ირჩევს 6%-იან დისკონტის განაკვეთს, რომელიც წარმოადგენს დაბეგვრამდე განაკვეთს და ასახავს ფულის დროითი ღირებულების მიმდინარე საბაზრო შეფასებებს და R მთავრობის ელექტროსადგურთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ რისკებს.

გაუფასურების ზარალის აღიარება და შეფასება

მდ14. R მთავრობაში არსებული ელექტროსადგურის ანაზღაურებადი ღირებულება შეადგენს 121.1 მილიონ ფე-ს.

მდ15. R მთავრობა ელექტროსადგურის ანაზღაურებად ღირებულებას უდარებს მის საბალანსო ღირებულებას (იხ. ცხრილი 2).

მდ16. ვინაიდან საბალანსო ღირებულება ანაზღაურებად ღირებულებას 78.9 მილიონი ფე-ით აღემატება, ერთეულმა დაუყოვნებლივ უნდა აღიაროს გაუფასურების ზარალი - 78.9 მილიონი ფე ნამეტში ან დეფიციტში.

ცხრილი 1— R მთავრობის ელექტროსადგურის გამოყენების ღირებულების გაანგარიშება 20X4 წლის ბოლოს

წელი	გრძელვადიანი ზრდის ტემპი	ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადები	დისკონტირებული ღირებულების კოეფიციენტი 6%-იანი დისკონტის განაკვეთით	დისკონტირებული მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების მლნ. ფ.
20X5 (n=1)		16.8 *	0.94340	15.8
20X6		14.4 *	0.89000	12.8
20X7		14.2 *	0.83962	11.9
20X8		14.1 *	0.79209	11.2
20X9		13.9 *	0.74726	10.4
20Y0	(6%)	13.1 †	0.70496	9.2
20Y1	(6%)	12.3 †	0.66506	8.2
20Y2	(6%)	11.6 †	0.62741	7.3
20Y3	(5%)	11.0 †	0.59190	6.5
20Y4	(5%)	10.5 †	0.55839	5.9
20Y5	(5%)	10.0 †	0.52679	5.3
20Y6	(4%)	9.6 †	0.49697	4.8
20Y7	(4%)	9.2 †	0.46884	4.3
20Y8	(3%)	8.9 †	0.44230	3.9
20Y9	(3%)	8.6 †	0.41727	3.6
გამოყენების ღირებულება				121.1

* ეფუძნება ნეტო ფულადი ნაკადების ერთეულის ხელმძღვანელობის საუკეთესო შეფასებას;.

† ეფუძნება ექსტრაპოლაციას წინა წლის ფულადი სახსრების ნაკადების მიმართ, კლებადი ზრდის ტემპების გამოყენებით.

§ დისკონტირებული ღირებულების კოეფიციენტი გამოთვლილია შემდეგი ფორმულით: $k = 1/(1+a)^n$, სადა a არის დისკონტის განაკვეთი, ხოლო n - დისკონტირების პერიოდი.

ცხრილი 2—R მთავრობაში არსებული ელექტროსადგურის გაუფასურების ზარალის გაანგარიშება 20X5 წლის დასაწყისში

20X5 წლის დასაწყისი	სულ ფე(მლნ)
პირვანდელი ღირებულება	250.0
აკუმულირებული ცვეთა (20X4)	(50.0)
საბალანსო ღირებულება	200.0
გაუფასურების ზარალის შემდგომ საბალანსო ღირებულება	121.1
გაუფასურების ზარალი	(78.9)

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

წინამდებარე მაგალითი ეყრდნობა მეორე მაგალითში მოცემულ ინფორმაციას R მთავრობის შესახებ. დამატებითი ინფორმაცია მოცემულია წინამდებარე მაგალითში. ამ მაგალითში მხედველობაში არ მიიღება გადასახადები.

მოცემულობა

მდ17. 20X6 წელს რამდენიმე კონკურენტმა დახურა ელექტროსადგურები. ეს ნიშნავს, რომ 2004 წელს R მთავრობის შემოსავალზე უარყოფითი ზეგავლენა პროგნოზირებადზე ნაკლებია. ეს დადებითი ცვლილება ერთეულისაგან მოითხოვს ელექტროსადგურის ანაზღაურებადი ღირებულების გადაფასებას.

მდ18. მე-2 მაგალითში შესრულებული გათვლების ანალოგიური გამოთვლების შედეგად მივიღებთ, რომ ელექტროსადგურის ანაზღაურებადი ღირებულება ამჟამად შეადგენს 157.7 მილიონ ფე-ს.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

მდ19. R მთავრობა ერთმანეთს უდარებს ელექტროსადგურის ანაზღაურებად ღირებულებას და მის ნეტო საბალანსო ღირებულებას და კომპენსირებას უკეთებს გაუფასურების იმ ნაწილს, რომელიც მანამდე იყო აღიარებული მეორე მაგალითში.

ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი ერთეული, რომელიც მონაწილეობს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში

მოცემულობა

მდ20. საჯარო სექტორის საავადმყოფოს ექსპლუატაციაში აქვს მაგნიტურ-რეზონანსული გამოსახულების სკანერი, რომელიც, უმეტესწილად, გამოიყენება უფასო პაციენტებისთვის გამოყოფილ განყოფილებებში. ამასთან, მისი სამუშაო დატვირთვის 20% მოდის ფასიანი პაციენტების გამოკვლევაზე. ფასიან პაციენტებს ათავსებენ და მკურნალობენ ცალკე შენობებში, სადაც განთავსებულია პალატები, მოქმედი თეატრი და მრავალი კაპიტალური აღჭურვილობა, რომელიც გამოიყენება მხოლოდ ფასიანი პაციენტებისთვის. 20X6 წლის 31 დეკემბერს შენობისა და კაპიტალური აღჭურვილობების საბალანსო ღირებულება შეადგენდა 30,000 ფე-ს. შეუძლებელია ცალკეული შენობისა და კაპიტალური აღჭურვილობების საგნების ანაზღაურებადი ღირებულების დადგენა. შესაბამისად, შენობა და კაპიტალური აღჭურვილობა ჩაითვლება, როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული. 20X6 წლის 1 იანვარს მაგნიტურ-რეზონანსული გამოსახულების სკანერის საბალანსო ღირებულება 3,000 ფე იყო. 20X6 წლის 31 დეკემბერს მაგნიტურ-რეზონანსული გამოსახულების სკანერის აღიარებული ცვეთის ხარჯი შეადგენდა 600 ფე-ს. რამდენადაც ამ სფეროში ადგილი ჰქონდა მნიშვნელოვან

ტექნოლოგიურ წინსვლას, 20X6 წლის 31 დეკემბერს სკანერი შემოწმდ გაუფასურებაზე და დადგინდა, რომ გაუფასურების ზარალი შეადგენს 400 ფე-ს. ამგვარად, მაგნიტურ-რეზონანსული გამოსახულების სკანერის საბალანსო ღირებულება 20X6 წლის 31 დეკემბერს შეადგენს 2,000 ფე-ს.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების დადგენა

მდ21. წლის განმავლობაში მნიშვნელოვნად იკლო ფასიანი პაციენტების რიცხვმა საავადმყოფოში. შესაბამისად, მოხდა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის შემოწმება გაუფასურებაზე, ფსწე-ს ანაზღაურებადი ღირებულება, რომელიც განისაზღვრება მისი გამოყენების ღირებულებით, განისაზღვრა როგორც 27,400 ფე. მაგნიტურ-რეზონანსული გამოსახულების სკანერის შეცვლილი საბალანსო ღირებულების 20% (400ფე) ნაწილდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულებაზე გაუფასურების ზარალის დადგენამდე (3,000 ფე). გაუფასურების ზარალი ნაწილდება შენობასა და კაპიტალურ აღჭურვილობებზე, პროპორციულად მათი საბალანსო ღირებულებების მიხედვით. მაგნიტურ-რეზონანსული გამოსახულების სკანერს უკვე ადარ დაერიცხება გაუფასურების ზარალი, რადგან მას ეს უკანასკნელი უკვე მიეკუთვნა სსბასს 21-ის შესაბამისად - *ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება*.

ადიარებული ვალდებულებების ჩართვა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების გაანგარიშებებში

მოცემულობა

მდ22. მუნიციპალიტეტი მართავს ნაგავსაყრელს და ამ საქმიანობის დასრულების შემდეგ ერთეულს მოეთხოვება პირვანდელი მდგომარეობა დაუბრუნოს გამოყოფილ ადგილს. ადგილის პირვანდელი მდგომარეობის დაბრუნებაში იგულისხმება მიწის ზედა ფენის შეცვლა, რომელიც უნდა მოიხსნას ნაგავსაყრელის ექსპლუატაციის დაწყებამდე. მიწის ზედა ფენის შეცვლის დანახარჯები აღიარდა მიწის ზედა ფენის მოხსნისთანავე; მიღებული ღირებულება აღიარდა, როგორც ადგილის თვითღირებულების ნაწილი და მასზე ცვეთის დარიცხვა ხდება ადგილის სასარგებლო გამოყენების ვადის განმავლობაში. აღდგენა-განახლების დანახარჯების საბალანსო ღირებულება შეადგენს 500 ფე-ს, რომელიც ადგილის აღდგენა-განახლების დისკონტრირებული ღირებულების ტოლია.

შემოწმება გაუფასურებაზე

მდ23. მუნიციპალიტეტი ამოწმებს ადგილს გაუფასურებაზე. ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს წარმოადგენს მთლიანად ადგილი. მთავრობას მიღებული აქვს სხვადასხვა წინადადებები, ადგილის შესყიდვასთან დაკავშირებით და შეთავაზებული ფასი დაახლოებით 800 ფე-ა. ფასი ასახავს იმ ფაქტს, რომ მყიდველი ვალდებული იქნება, პირვანდელი მდგომარეობა დაუბრუნოს მიწის ნიადაგის ზედა ფენას. ადგილის გასვლის ხარჯები უმნიშვნელოა. ადგილის გამოყენების ღირებულება შეადგენს დაახლოებით 1,200 ფე-ს, რომელშიც არ შედის აღდგენა-განახლების დანახარჯები. ნაგავსაყრელის საბალანსო ღირებულება 1,000 ფე-ა.

მდ24. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენს 800 ფე-ს. ეს ღირებულება შეიცავს უკვე გაწეულ მიწის ზედა ფენის აღდგენის/პირვანდელი მდგომარეობის დაბრუნების დანახარჯებს. ამის შედეგად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულება დგინდება ადგილის აღდგენის დანახარჯების გათვალისწინების შემდეგ და შეფასებულია როგორც 700 ფე (1,200 ფე-ს - 500 ფე). ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება შეადგენს 500 ფე-ს, რომელიც წარმოადგენს ადგილის საბალანსო ღირებულებას (1,000 ფე) გამოკლებული აღდგენის დანახარჯების გაწევის საბალანსო ღირებულება (500 ფე); ამგვარად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში ცალკეული აქტივის ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი, რომელიც დამოკიდებულია მისი ანაზღაურებადი ღირებულების დადგენის შესაძლებლობაზე

მოცემულობა

მდ25. წყლის გამწმენდ ქარხანაში რეზერვუარი დაზიანდა, მაგრამ ჯერ კიდევ მუშაობს, თუმცა ისე კარგად არა, როგორც დაზიანებამდე. რეზერვუარის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. რეზერვუარი არ გამოიმუშავებს ფულადი სახსრების დამოუკიდებელ ნაკადებს. აქტივების უმცირესი იდენტიფიცირებადი ჯგუფი, რომელიც შეიცავს წყლის რეზერვუარს და გამოიმუშავებს ფულადი სახსრების ნაკადებს და, უმეტესწილად, დამოუკიდებელია სხვა აქტივებიდან შემოსული ფულადი სახსრების ნაკადებისგან, არის ქარხანა, რომელსაც განეკუთვნება რეზერვუარი. ქარხნის ანაზღაურებადი ღირებულება ცხადყოფს, რომ ქარხანა მთლიანად გაუფასურებული არ არის.

რეზერვუარის ანაზღაურებადი ღირებულების დადგენა შეუძლებელია

მდ6. დაშვება 1: ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებული ბიუჯეტი/პროგნოზები არ ასახავს ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებას, შეცვალოს წყლის რეზერვუარი.

მდ27. ცალკე რეზერვუარის ანაზღაურებადი ღირებულების დადგენა შეუძლებელია, რადგან მისი გამოყენების ღირებულება:

(ა) შესაძლოა განსხვავდებოდეს მისი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებისგან;

(ბ) შეიძლება დადგინდეს მხოლოდ ფულადი სახსრების გამომმუშავებელი ისეთი ერთეულისთვის, რომელსაც განეკუთვნება წყლის რეზერვუარი (წყლის გამწმენდი ქარხანა).

ქარხანა გაუფასურებული არ არის. ამგვარად, არ მოხდება წყლის რეზერვუარის გაუფასურების ზარალის აღიარება. ამის მიუხედავად, ერთეულს შესაძლოა დასჭირდეს, გადააფასოს რეზერვუარის ცვეთის პერიოდი ან ცვეთის აღრიცხვის მეთოდი. ალბათ, საჭირო იქნება უფრო მოკლე ცვეთის პერიოდის ან უფრო სწრაფი ცვეთის მეთოდის მიღება რეზერვუარის სავარაუდო დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის ან ისეთი მოდელის ასახვისთვის, სადაც მოსალოდნელია ერთეულის მიერ ეკონომიკური სარგებლის მიღება.

რეზერვუარის ანაზღაურებადი ღირებულების დადგენა შესაძლებელია

მდ28. დაშვება 2: ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებული ბიუჯეტი/პროგნოზები ასახავს ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებას, უახლოეს მომავალში შეცვალოს რეზერვუარი და გაყიდოს. რეზერვუარის გასვლამდე მისი უწყვეტი გამოყენების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრების ნაკადები შეფასდა, როგორც უმნიშვნელო.

მდ29. რეზერვუარის გამოყენების ღირებულება შეიძლება შეფასდეს როგორც მიახლოებული მისი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებისა. შესაბამისად, რეზერვუარის ანაზღაურებადი ღირებულების დადგენა შესაძლებელია და მხედველობაში არ მიიღება ის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული, რომელსაც განეკუთვნება რეზერვუარი (ე.ი. საწარმოო ხაზი). ვინაიდან რეზერვუარის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება მის საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლებია, რეზერვუარის გაუფასურების ზარალი უნდა აღიარდეს.

ბასს 36-თან შედარება

სსპასს 26 - ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება - განიხილავს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურებას საჯარო სექტორში და მოიცავს ბასს-36-ში (2004) - აქტივების გაუფასურება - შესულ ცვლილებებს, როგორც ფასს-ების გაუმჯობესების პროექტის ნაწილს, რომელიც გამოიცა 2008 წლის მაისში. მთავარი განსხვავება სსპასს 26-სა და ბასს 36-ს შორის მდგომარეობს შემდეგში:

- სსპასს 26 არ ეხება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ იმ აქტივებს, რომლებიც სსპასს 17-ის - ძირითადი საშუალებები - გადაფასების მოდელის მიხედვით აღრიცხულია გადაფასებული ღირებულებით საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. ბასს 36 მისი მოქმედების სფეროდან არ გამორიცხავს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ძირითად საშუალებებს, რომლებიც აღრიცხულია გადაფასებული ღირებულებით საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.
- სსპასს 26 არ ეხება ისეთ არამატერიალურ აქტივებს, რომელთა რეალურ ღირებულებამდე გადაფასება სისტემატურად ხდება. ბასს 36 მისი მოქმედების სფეროდან არ გამორიცხავს ისეთ არამატერიალურ აქტივებს, რომელთა რეალურ ღირებულებამდე გადაფასება სისტემატურად ხდება.
- გუდვილი არ შედის სსპასს 26-ის მოქმედების სფეროში. ბასს 36 მოიცავს ვრცელ მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს გუდვილის გაუფასურებასთან, გუდვილის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე განაწილებასთან და გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გაუფასურებაზე შემოწმებასთან დაკავშირებით.
- სსპასს 26 იძლევა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის განმარტებას და მოიცავს დამატებით კომენტარებს, თუ როგორ უნდა მოხდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივებისგან განსხვავება.
- სსპასს 26-ში ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის განმარტება განსხვავდება ბასს 36-ში მოცემული ასეთივე ერთეულის განმარტებისგან.
- სსპასს 26 არ შეიცავს კორპორაციული აქტივების განმარტებას ან ასეთ აქტივებთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს, ხოლო ბასს 36 შეიცავს კორპორაციული აქტივების განმარტებას ან ასეთ აქტივებთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს და მათი აღრიცხვის მეთოდებს.
- სსპასს 26-ის მიხედვით ის ფაქტი, რომ ერთეულის წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულება აღემატება ერთეულის

საბაზრო ღირებულებას, არ შეიძლება ჩაითვალოს გაუფასურების მაჩვენებლად. ბასს 36-ის მიხედვით ის ფაქტი, რომ ერთეულის წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულება აღემატება ერთეულის საბაზრო ღირებულებას, ითვლება გაუფასურების მინიმალური მაჩვენებლების კომპლექტის ნაწილად.

- სსბასს 26-ში, იძულებითი გაყიდვა არ ასახავს გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას. ბასს 36-ის მიხედვით, იძულებითი გაყიდვა ასახავს გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას, თუ ხელმძღვანელობა იძულებულია დაუყოვნებლივ გაყიდოს აქტივი.
- სსბასს 26 მოიცავს მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი ისეთი აქტივების მიმართ, რომლებსაც წვლილი შეაქვთ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებში, ისევე, როგორც ისეთ საქმიანობებში, რომელთა შედეგად არ წარმოიქმნება ფულადი სახსრები. ბასს 36 არ განიხილავს ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ ისეთ აქტივებს, რომლებსაც წვლილი შეაქვთ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებში, ისევე, როგორც ისეთ საქმიანობებში, რომელთა შედეგად არ წარმოიქმნება ფულადი სახსრები.
- სსბასს 26 შეიცავს მოთხოვნებს და სახელმძღვანელო მითითებებს, აქტივების დანიშნულების შეცვლასთან დაკავშირებით, კერძოდ, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივისთვის ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის კვალიფიკაციის მინიჭება და პირიქით. სსბასს 26-ით ერთეულებს მოეთხოვებათ, განმარტონ მათ მიერ შემუშავებული კრიტერიუმები, რომლის მიხედვითაც ხდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივისგან განსხვავება. ბასს 36-ში განსაზღვრული არ არის ანალოგიური მოთხოვნები.
- IPSAS სსბასს 26-ში, კონკრეტულ კონტექსტებში, გამოყენებულია ბასს 36-ისგან განსხვავებული ტერმინოლოგია. ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითია შემდეგი ტერმინების ხმარება: „შემოსავალი“ და „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“. ბასს 36-ში ეკვივალენტური ტერმინებია „ამონაგები“ და „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“.

სსბასს 27—სოფლის მეურნეობა გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს), ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ 41-ს (ბასს 41), *სოფლის მეურნეობა*. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები ბასს 41-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ოფიციალურ 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 27—სოფლის მეურნეობა

სსბასს-ის ისტორია

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

სსბასს 27, სოფლის მეურნეობა გამოიცა 2009 წლის დეკემბერში.

მოგვიანებით, სსბასს 27-ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ების შესაბამისად:

- 2011 წლის სსბასს-ების გაუმჯობესება (გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში)

სსბასს 27-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2011 წლის ოქტომბერი

სსბასს 27—სოფლის მეურნეობა

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი.....	1
მოქმედების სფერო.....	2–8
განმარტებები.....	9–12
სოფლის მეურნეობასთან დაკავშირებული განმარტებები	9–11
ზოგადი განმარტებები	12
აღიარება და შეფასება	13–37
მოგება და ზარალი.....	30–33
რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასების შეუძლებლობა	34–37
განმარტებითი შენიშვნები	38–54
ზოგადი	38–51
დამატებითი განმარტებითი მოთხოვნები იმ ბიოლოგიური აქტივებისათვის, რომელთა რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია.....	52–54
გარდამავალი დეულებები.....	55
ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის თავდაპირველი გამოყენება	55
ძალაში შესვლის თარიღი	56–57
დანართი: სხვა სსბასს-ების შესწორებები	
დასკვნის საფუძველი	
საილუსტრაციო მაგალითები	
ბასს 41-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 27, *სოფლის მეურნეობა* ჩამოყალიბებულია 1-57 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 27 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 სტანდარტის მიზანია, განსაზღვროს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის წესები და მასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები.

მოქმედების სფერო

2. ერთეულებმა, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებისას და წარდგენისას იყენებენ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენონ სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული შემდეგი მუხლების აღრიცხვისათვის:
 - (ა) ბიოლოგიური აქტივების; და
 - (ბ) სოფლის მეურნეობის პროდუქციის ნაყოფის მიღების მომენტისათვის.
3. წინამდებარე სტანდარტი არ გამოიყენება:
 - (ა) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული მიწის მიმართ (იხ. სსბასს 16 *საინვესტიციო ქონება* და სსბასს 17, *ძირითადი საშუალებები*);
 - (ბ) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული არამატერიალური აქტივების მიმართ (იხ. სსბასს 31, *არამატერიალური აქტივები*); და
 - (გ) მომსახურების გაწევის ან მიწოდებისათვის განსაზღვრული ბიოლოგიური აქტივების მიმართ.
4. ბიოლოგიური აქტივები საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ განხორციელებულ მრავალ საქმიანობაში გამოიყენება. იმ შემთხვევაში, როდესაც ბიოლოგიური აქტივები გამოიყენება კვლევითი, სამეცნიერო, სატრანსპორტო, გასართობი, რეკრეაციული, საბაჟო კონტროლის და წინამდებარე სტანდარტის მე-9 პუნქტში განსაზღვრული სხვა არასასოფლო-სამეურნეო საქმიანობებისათვის, აღნიშნული ბიოლოგიური აქტივების ბუღალტრული აღრიცხვისას არ გამოიყენება წინამდებარე სტანდარტის დებულებები. იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნული ბიოლოგიური აქტივები შეესაბამება აქტივის განმარტებას, ბუღალტრული ანგარიშგების შესაბამისი მეთოდის განსაზღვრის მიზნით გამოყენებული უნდა იქნეს სხვა სსბასს-ები (მაგალითად, სსბასს 12, *სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები* და სსბასს 17).

5. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მიმართ, რომელიც წარმოადგენს ერთეულის ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებულ პროდუქციას, მხოლოდ ნაყოფის მიღების მომენტისათვის. შემდგომ გამოიყენება სსბასს 12, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ან ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა შესაბამისი სტანდარტი. შესაბამისად, წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გადამუშავებას მისი ნაყოფად მიღების შემდეგ; მაგალითად, ყურძნის გადამუშავება ღვინოდ ღვინის მწარმოებლის მიერ, რომელმაც მოიყვანა აღნიშნული ყურძენი. მიუხედავად იმისა, რომ შესაძლოა ამგვარი გადამუშავება სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ლოგიკური და ბუნებრივი გაგრძელება იყოს და მიმდინარე მოვლენებს შესაძლოა მსგავსება ჰქონდეს ბიოლოგიური აქტივების ტრანსფორმაციასთან, წინამდებარე სტანდარტით განსაზღვრული სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა არ მოიცავს ამგვარ გადამუშავებას.
6. ქვემოთ მოტანილ ცხრილში მოცემულია ბიოლოგიური აქტივების, სოფლის მეურნეობის პროდუქციისა და ნაყოფის გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტების მაგალითები:

ბიოლოგიური აქტივები	სოფლის მეურნეობის პროდუქცია	ნაყოფის მიღების შემდეგ მისი გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტები
ცხვარი	მატყლი	ნართი, ხალიჩა
ხეები ტყის პლანტაციებში	მორები	ხე-ტყის მასალა
მცენარეები	ბამბა	ძაფი, ტანსაცმელი
	შაქრის ლერწამი	შაქარი
მეწველი პირუტყვი	რძე	ყველი
ღორები	გატყავებული და გამოშიგნული ღორი	ძეხვი, დამუშავებული ღორი
ბუჩქოვანები	ფოთოლი	ჩაი, დამუშავებული თამბაქო
ვაზი	ყურძენი	ღვინო
ხეხილი	მოკრეფილი ხილი	გადამუშავებული ხილი

7. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
8. სსბასსს-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, *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.

განმარტებები

სოფლის მეურნეობასთან დაკავშირებული განმარტებები

9. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა არის ერთეულის მიერ ბიოლოგიური აქტივების ტრანსფორმაციისა და ნაყოფის მიღების მართვა;

- გაყიდვის მიზნით;
- უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდების მიზნით; ან
- სოფლის მეურნეობის პროდუქციად ან დამატებით ბიოლოგიურ აქტივებად გარდაქმნა გაყიდვის, ან უფასოდ, ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდების მიზნით.

სოფლის მეურნეობის პროდუქცია არის ერთეულის ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული პროდუქტები.

ბიოლოგიური აქტივი არის ცხოველი ან მცენარე.

ბიოლოგიური ტრანსფორმაცია მოიცავს ზრდასთან, დეგენერაციასთან, წარმოებასთან და გამრავლებასთან დაკავშირებულ პროცესებს, რაც იწვევს ბიოლოგიური აქტივის ხარისხობრივ ან რაოდენობრივ ცვლილებებს.

გაყიდვის დანახარჯები არის დამატებითი დანახარჯები, რომლებიც პირდაპირ კავშირშია აქტივის გადაცემასთან, ფინანსური დანახარჯებისა და მოგებიდან გადასახადის ხარჯის გამოკლებით. აქტივის გადაცემა შეიძლება განხორციელდეს გაყიდვის, ან უფასოდ, ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდების გზით.

ბიოლოგიური აქტივების ჯგუფი არის მსგავსი ცხოველების ან მცენარეების ერთობლიობა.

ნაყოფის მიღება არის ბიოლოგიური აქტივიდან პროდუქციის მოცილება ან ბიოლოგიური აქტივის სიცოცხლის პროცესის შეწყვეტა.

10. სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა მოიცავს სხვადასხვა საქმიანობას, მაგალითად, პირუტყვის მოშენება, ტყის გაშენება, ერთწლიანი ან მრავალწლიანი კულტურების მოყვანა, ხეხილის ბაღებისა და პლანტაციების გაშენება, ყვავილების მოშენება, აკვაკულტურა (მათ შორის თევზის მოშენება). ამ სხვადასხვა საქმიანობას გარკვეული საერთო მახასიათებლები გააჩნიათ:
 - (ა) *ცვლილების უნარი*. - ცოცხალ ცხოველებსა და მცენარეებს გააჩნიათ ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის უნარი;
 - (ბ) *ცვლილების მართვა* - მართვა ხელს უწყობს ბიოლოგიურ ტრანსფორმაციას იმ პირობების გაუმჯობესების, ან მინიმუმ, სტაბილიზაციის მეშვეობით, რომლებიც აუცილებელია პროცესის მოხდენისათვის (მაგალითად, კვების დონეები, ტენიანობა, ტემპერატურა, ნაყოფიერება და სინათლე). ამგვარი მართვა სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობას განასხვავებს სხვა საქმიანობისაგან. მაგალითად, პროდუქციის მიღება უმართვადი წყაროებიდან (როგორიცაა ოკეანეში თევზჭერა და ტყის გაჩეხვა) არ არის სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა; და
 - (გ) *ცვლილების შეფასება* - ბიოლოგიური ტრანსფორმაციით ან ნაყოფის მიღებით გამოწვეული ხარისხობრივი (მაგალითად, გენეტიკური თვისებები, სიხშირე, სიმწიფე, ცხიმოვანობა, პროტეინის შემცველობა და ქსოვილის სიმყარე) ან რაოდენობრივი (მაგალითად, შთამომავლობა, წონა, ზომა, ქსოვილის სიგრძე ან დიამეტრი, ასევე კვირტების რაოდენობა) ცვლილება შეფასებადი და კონტროლირებადია რუტინული მმართველობითი ფუნქციით.
11. ბიოლოგიური ტრანსფორმაციით მიიღება შემდეგი ტიპის შედეგები:
 - (ა) აქტივის ცვლილება i) ზრდის (ცხოველის ან მცენარის რაოდენობის ზრდა ან ხარისხის გაუმჯობესება); ii) დეგენერაციის (ცხოველის ან მცენარის რაოდენობის შემცირება ან ხარისხის გაუარესება); ან (iii) გამრავლება/რეპროდუქციის (ცოცხალი ცხოველის ან მცენარის ნამეტი) შედეგად; ან
 - (ბ) სოფლის მეურნეობის ისეთი პროდუქციის წარმოება, როგორიცაა, მაგალითად, ლატექსი, ჩაის ფოთოლი, ბამბა და რძე.

ზოგადი განმარტებები

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

აღიარება და შეფასება

13. ერთეულმა ბიოლოგიური აქტივი და სოფლის მეურნეობის პროდუქცია უნდა შეაფასოს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც:
- (ა) ერთეული აკონტროლებს ამ აქტივს წარსული მოვლენების შედეგად;
 - (ბ) მოსალოდნელია ამ მუხლით გამოწვეული მომავალი ეკონომიკური სარგებელის ერთეულში შემოსვლა ან ერთეულიდან გასვლა; და
 - (გ) შესაძლებელია აქტივის რეალური ღირებულების ან თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება.
14. აქტივის რეალური ღირებულება ეფუძნება მის რეალურ ადგილმდებარეობასა და მდგომარეობას. მაგალითად, ფერმაში მყოფი მსხვილი რქოსანი პირუტყვის რეალური ღირებულება არის შესაბამის ბაზარზე ამ პირუტყვის ფასს გამოკლებული ტრანსპორტირების და სხვა დანახარჯები, რაც დაკავშირებულია პირუტყვის იმ ბაზარზე ან სხვა ადგილას მიტანასთან, სადაც მოხდება მისი მიწოდება უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით.
15. სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან მიმართებით, კონტროლი შესაძლოა დასაბუთებული იყოს, მაგალითად, მსხვილი რქოსანი პირუტყვის იურიდიული მფლობელობით და დადავლით ან სხვაგვარი მარკირებით პირუტყვის შეძენისას, დაბადებისას ან ძუძოდან ასხლეტისას. მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი, როგორც წესი, ფასდება მნიშვნელოვანი ფიზიკური მახასიათებლების მიხედვით.
16. ბიოლოგიური აქტივი თავდაპირველი აღიარებისას და ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა შეფასდეს გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, გარდა 34-ე პუნქტით განსაზღვრული შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება.
17. იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთეული ბიოლოგიურ აქტივს შეიძენს არაგაცვლითი ოპერაციის გზით, ბიოლოგიური აქტივი თავდაპირველი აღიარებისას და ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ფასდება მე-16 პუნქტის შესაბამისად.

18. ერთეულის ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქცია უნდა შეფასდეს ნაყოფის მიღების მომენტისათვის არსებული გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. ამგვარი შეფასება არის ღირებულება იმ თარიღამდე, რომლის შემდეგაც გამოიყენება სსბასს 12 ან ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა შესაბამისი სტანდარტი.
19. ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულების განსაზღვრა შესაძლოა გაადვილდეს ბიოლოგიური აქტივების ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მნიშვნელოვანი მახასიათებლების მიხედვით დაჯგუფებით, მაგალითად, ასაკის ან ხარისხის მიხედვით. ერთეული არჩევს იმ მახასიათებლებს, რომლებიც შეესაბამება ბაზარზე ფასის განსაზღვრისათვის გამოყენებულ მახასიათებლებს.
20. ხშირად ერთეულები ხელშეკრულებებს დებენ თავიანთი ბიოლოგიური აქტივების ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვის შესახებ მომავალი თარიღისათვის. ხელშეკრულებით განსაზღვრული ფასები ყოველთვის არ არის გამოსადეგი რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის, რადგან რეალური ღირებულება ასახავს მიმდინარე ბაზარს, სადაც დაინტერესებული მყიდველი და გამყიდველი დებს გარიგებას. შედეგად, ხელშეკრულების არსებობის გამო, ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულება არ კორექტირდება. რიგ შემთხვევებში, ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვის ხელშეკრულება შესაძლოა დამამძიმებელი იყოს, როგორც ეს განმარტებულია სსბასს 19-ში, ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები. სსბასს 19 ეხება რთულ კონტრაქტებს.
21. თუ მოცემულ მდგომარეობაში და მოცემულ ადგილსამყოფელში არსებობს ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციისათვის აქტიური ბაზარი, ამ ბაზრის კოტირებული საბაზრო ფასი აქტივის რეალური ღირებულების განსაზღვრის სათანადო საფუძველს წარმოადგენს. თუ ერთეულს ხელი მიუწვდება სხვადასხვა აქტიურ ბაზარზე, ერთეული მიმართავს ყველაზე შესაფერის ბაზარს. მაგალითად, თუ ერთეულს ხელი მიუწვდება ორ აქტიურ ბაზარზე, იგი გამოიყენებს იმ ბაზარზე არსებულ ფასს, რომელი ბაზრის გამოყენებასაც აპირებს.
22. აქტიური ბაზრის არარსებობის შემთხვევაში რეალური ღირებულების განსაზღვრის მიზნით ერთეული, ხელმისაწვდომობის შემთხვევაში, იყენებს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთს ან რამდენიმეს:

- (ა) ოპერაციის უახლესი საბაზრო ფასი, თუ ამ ოპერაციის თარიღიდან საანგარიშგებო თარიღამდე მნიშვნელოვნად არ შეიცვალა ეკონომიკური მდგომარეობა;
 - (ბ) ანალოგიური აქტივების საბაზრო ფასები სხვაობების ამსახველი კორექტირებით; და
 - (გ) სექტორის სტატისტიკური ბაზა, როგორიცაა ხეხილის ბადის ღირებულება თითოეული საექსპორტო შესაძლებლობის, ბუმელის ან ჰექტარის მიხედვით, ასევე პირუტყვის ღირებულება გამოსახული კილოგრამი ხორცის მიხედვით.
23. ზოგჯერ, 22-ე პუნქტში ჩამოთვლილი საინფორმაციო წყაროები შესაძლოა გთავაზობდეს სხვადასხვა დასკვნას ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის შესახებ. ერთეული იხილავს ამ სხვაობების მიზეზებს, რათა მიიღოს რეალური ღირებულების წინასწარი შეფასების ყველაზე საიმედო თანხა, წინასწარი შეფასებების შედარებით მცირე დიაპაზონის პირობებში.
24. ზოგჯერ შესაძლოა არ არსებობდეს საბაზრო ფასები ბიოლოგიური აქტივის მოცემული მდგომარეობისათვის. ასეთ შემთხვევაში, რეალური ღირებულების განსაზღვრისას ერთეული იყენებს აქტივიდან მოსალოდნელი ნეტო ფულადი ნაკადების დისკონტირებულ ღირებულებას, რომელიც დისკონტირებულია მიმდინარე პერიოდში ბაზრის მიხედვით განსაზღვრული განაკვეთით.
25. მოსალოდნელი ნეტო ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების გამოთვლის მიზანია განისაზღვროს ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულება მისი მოცემული ადგილსამყოფელისა და მდგომარეობის გათვალისწინებით. აღნიშნულს ერთეული ითვალისწინებს შესაბამისი დისკონტის განაკვეთის გამოყენებისა და ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნეტო ნაკადების შეფასების დროს. ფულადი სახსრების მოსალოდნელი ნეტო ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების გამოთვლისას ერთეული ითვალისწინებს იმ ნეტო ფულად ნაკადებს, რომლის მიღებასაც ივარაუდებდნენ ბაზრის მონაწილეები მოცემული აქტივიდან, ამ აქტივისათვის ყველაზე შესაფერის ბაზარზე.
26. ერთეული აქტივების დასაფინანსებლად, გადასახადების გადასახდელად ან ბიოლოგიური აქტივების აღსადგენად ნაყოფის მიღების შემდეგ არ ამატებს დახარჯულ ფულად ნაკადებს (მაგალითად, ხეების დარგვის დანახარჯები ტყის პლანტაციაში ხე-ტყის ჭრის შემდეგ).

27. კარგად ინფორმირებული, მსურველი მყიდველი და გამყიდველი გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით შესრულებული ოპერაციის ფასის შეთანხმებისას განიხილავენ შესაძლო ცვლილებებს ფულად ნაკადებში. მიჩნეულია, რომ რეალური ღირებულება ასახავს ამგვარი ცვლილებების შესაძლებლობას. შესაბამისად, ფულად ნაკადებში მოსალოდნელ ცვლილებებს ერთეული ითვალისწინებს ფულადი სახსრების მოსალოდნელ ნაკადებში ან დისკონტის განაკვეთში, ან ორივეში გარკვეული კომბინაციით. დისკონტის განაკვეთის განსაზღვრისას ერთეული იყენებს იმ დაშვებებს, რომლებიც შეესაბამება მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების შეფასებისას გამოყენებულ დაშვებებს, რათა თავიდან იქნეს აცილებული ზოგიერთი დაშვების ორჯერ გათვალისწინება ან გამოტოვება.
28. ზოგჯერ შესაძლოა თვითღირებულება უახლოვდებოდეს რეალურ ღირებულებას, განსაკუთრებით კი მაშინ, როდესაც:
 - (ა) ადგილი ქონდა მცირეოდენ ბიოლოგიურ ტრანსფორმაციას თავდაპირველი ხარჯის გაწევიდან (მაგალითად, უშუალოდ საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების წინ დარგული ხეხილის ნერგები); ან
 - (ბ) მოსალოდნელია, რომ ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის გავლენა ფასზე არ იქნება მნიშვნელოვანი (მაგალითად, საწყისი ზრდა ფიჭვის პლანტაციის 30-წლიან საწარმოო ციკლში).
29. ხშირად ბიოლოგიური აქტივები ფიზიკურადაა მიმაგრებული მიწაზე (მაგალითად, ხეები ტყის პლანტაციაში). მიწაზე მიმაგრებული ბიოლოგიური აქტივებისათვის შესაძლოა არ არსებობდეს ცალკე ბაზარი, მაგრამ შესაძლოა არსებობდეს აქტიური ბაზარი კომბინირებული აქტივებისათვის, როგორც ბიოლოგიური აქტივების, დაუმუშავებელი მიწის და გაუმჯობესებული მიწის ერთი პაკეტისათვის. ერთეულმა, შესაძლოა, ინფორმაცია გამოიყენოს კომბინირებულ აქტივების შესახებ, რათა განსაზღვროს ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულება. მაგალითად, ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულების მისაღებად დაუმუშავებელი მიწის ან გაუმჯობესებული მიწის რეალური ღირებულება შესაძლოა გამოაკლდეს კომბინირებული აქტივების რეალურ ღირებულებას.

მოგება და ზარალი

30. ბიოლოგიური აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით თავდაპირველი აღიარებისა და ასევე გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების

ცვლილების შედეგად მიღებული მოგება ან ზარალი ჩართული უნდა იქნეს იმ პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში, რომელშიც ისინი წარმოიშვა.

31. ზარალი შეიძლება წარმოიშვას ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას, რადგან გაყიდვის დანახარჯები არ გაითვალისწინება ბიოლოგიური აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრისას. შემოსულობა შესაძლოა წარმოიშვას ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას, მაგალითად, ხბოს დაბადებისას.
32. სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით თავდაპირველი აღიარების შედეგად მიღებული მოგება ან ზარალი ჩართული უნდა იქნეს იმ პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში, რომელშიც ისინი წარმოიშვა.
33. მოგება ან ზარალი შეიძლება წარმოიშვას სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თავდაპირველი აღიარებისას, ნაყოფის მიღების შედეგად.

რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასების შეუძლებლობა

34. არსებობს ვარაუდი, რომ შესაძლებელია ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. თუმცა, ეს ვარაუდი შესაძლოა გაბათილდეს მხოლოდ იმ ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას, რომლისთვისაც არ არსებობს ბაზრით განსაზღვრული ფასები ან ღირებულებები და რომელთათვისაც რეალური ღირებულების ალტერნატიული შეფასებების არასაიმედოა ეჭვგარეშეა. ასეთ შემთხვევაში ამგვარი ბიოლოგიური აქტივი უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით, ნებისმიერი დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით. როდესაც ამგვარი ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების შეფასება საიმედო გახდება, ერთეულმა იგი უნდა შეაფასოს გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. როდესაც გრძელვადიანი ბიოლოგიური აქტივი დააკმაყოფილებს გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების კრიტერიუმს (ან ჩართული იქნება გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირდება, როგორც გასაყიდად გამიზნული) გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივებისა და შეწყვეტილი ოპერაციების განმსაზღვრელი საერთაშორისო თუ ადგილობრივი ბუღალტრული სტანდარტების შესაბამისად, იგულისხმება, რომ რეალური ღირებულება შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს.
35. 34-ე პუნქტში მოყვანილი დაშვება შესაძლოა გაბათილდეს მხოლოდ თავდაპირველი აღიარებისას. ერთეულმა, რომელმაც ბიოლოგიური აქტივი შეაფასა გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური

ღირებულებით, ბიოლოგიური აქტივის შეფასებას მის გასვლამდე განაგრძობს გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით.

36. ყველა შემთხვევაში, ერთეული სოფლის მეურნეობის პროდუქციას ნაყოფის მიღებისას აფასებს გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. წინამდებარე სტანდარტი ასახავს იმ მოსაზრებას, რომლის მიხედვითაც ყოველთვის შესაძლებელია სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება მისი ნაყოფის მიღების მომენტისათვის.
37. თვითღირებულების, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის განსაზღვრისას ერთეული ითვალისწინებს სსბასს 12-ს, სსბასს 17-ს, სსბასს 21-ს, *ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება* და სსბასს 26-ს, *ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება*.

განმარტებითი შენიშვნები

ზოგადი

38. ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს მიმდინარე პერიოდში ბიოლოგიური აქტივების და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თავდაპირველი აღირებიდან ან ბიოლოგიური აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგად წარმოშობილი აგრეგირებული მოგება ან ზარალი.
39. ერთეულმა უნდა უზრუნველყოს ბიოლოგიური აქტივების აღწერილობის წარმოდგენა, რომელიც გამოიყენებს მოხმარებისათვის განკუთვნილსა და სანაშენე ბიოლოგიურ აქტივებს და გასაყიდად განკუთვნილსა და უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდებისათვის განსაზღვრულ ბიოლოგიურ აქტივებს.
40. მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივები ისეთი აქტივებია, რომლებიც სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სახით ნაყოფად უნდა იქნეს მიღებული, როგორც ბიოლოგიური აქტივი, ან გაიყიდოს, ან მიწოდებული იქნეს უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით. მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივების მაგალითებია ერთჯერადი გამოყენების ცხოველები და მცენარეები, როგორიცაა მაგალითად, ხორცის წარმოებისათვის განკუთვნილი პირუტყვი, გასაყიდად განკუთვნილი შინაური საქონელი, თევზი მეურნეობაში, მარცვლეული კულტურები, როგორიცაა სიმინდი და ხორბალი, ასევე ხის მასალის მისაღებად გამოზრდილი ხეები. სანაშენე ბიოლოგიურ აქტივებს განეკუთვნება ისეთი ბიოლოგიური აქტივები, რომელთა სასოფლო-სამეურნეო

საქმიანობაში გამოყენება განმეორებით ან უწყვეტად ხდება ერთ წელზე მეტი ხნის განმავლობაში. სანაშენე ბიოლოგიური აქტივები წარმოადგენს არა სოფლის მეურნეობის პროდუქციას, არამედ თვითმენაყოფე აქტივებს. სანაშენე ბიოლოგიური აქტივების მაგალითებს წარმოადგენს ისეთი ცხოველები, როგორიცაა სანაშენე ცხოველები (თევზებისა და ფრინველების ჩათვლით), პირუტყვი, რომლიდანაც მიიღება რძე და ცხვარი ან მატყლის წარმოებისათვის გამოყენებული სხვა ცხოველები. სანაშენე ბიოლოგიური აქტივების მაგალითებს წარმოადგენს ისეთი მცენარეები, როგორიცაა, ხეები, ვაზი და ნაყოფის მომტანი ბუჩქოვანები, თხილეული, მცენარის წვენიდან, ფისიდან, ქერქისა და ფოთლებიდან მიღებული პროდუქცია და ხეები, რომლებიდანაც მიიღება შეშა, ხოლო თავად ხეები რჩება.

41. 39-ე პუნქტით მოთხოვნილი განმარტება შეიძლება წარმოდგენილ იქნეს რაოდენობრივი აღწერილობით. რაოდენობრივ აღწერილობას შეიძლება ერთვოდეს ტექსტური აღწერილობაც.
42. 39-ე პუნქტით მოთხოვნილი განმარტებითი შენიშვნების წარდგენისას, ასევე, რეკომენდებულია, ერთეულმა განასხვავოს ზრდადასრულებული და ზრდადაუსრულებელი ბიოლოგიური აქტივები. აღნიშნული განსხვავება შესაძლოა იძლეოდეს მომავალში ფულადი სახსრების ნაკადებისა და მომსახურების პოტენციალის ვადების შეფასებისათვის საჭირო ინფორმაციას. ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში ასევე უნდა მიუთითოს ამგვარი გამიჯვნის საფუძვლები.
43. ზრდადასრულებული ბიოლოგიური აქტივი ისეთი აქტივია, რომელსაც აქვს მოსავლისათვის დამახასიათებელი ნიშნები (მოხმარებისათვის განკუთვნილ ბიოლოგიურ აქტივებთან მიმართებით) ან შეუძლია რეგულარულად მოგვცეს ნაყოფი (სანაშენე ბიოლოგიურ აქტივებთან მიმართებით).
44. თუ გამოქვეყნებული ფინანსური ანგარიშგების სხვა ინფორმაციაში არ არის ასახული, ერთეულმა უნდა აღწეროს:
 - (ა) საქმიანობის ხასიათი ბიოლოგიური აქტივების თითოეულ ჯგუფთან მიმართებაში; და
 - (ბ) ფიზიკური რაოდენობის არაფინანსური მაჩვენებლები ან შეფასებები:
 - (i) ერთეულის ბიოლოგიური აქტივების თითოეული ჯგუფი პერიოდის ბოლოს; და

- (ii) პერიოდის განმავლობაში გამოშვებული სოფლის მეურნეობის პროდუქცია.
45. ერთეულმა უნდა გახსნას მეთოდები და მნიშვნელოვანი დაშვებები, რომლებიც გამოიყენა ნაყოფის მიღების მომენტისათვის სოფლის მეურნეობის თითოეული პროდუქტისა და ბიოლოგიური აქტივების თითოეული ჯგუფის რეალური ღირებულების შესაფასებლად.
46. ერთეულმა უნდა გახსნას მოცემული პერიოდის განმავლობაში ნაყოფის მიღების მომენტისათვის განსაზღვრული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულება გაყიდვის დანახარჯების გამოკლებით.
47. ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს:
- (ა) იმ ბიოლოგიური აქტივების არსებობდა და საბალანსო ღირებულება, რომელზეც ქონებრივი უფლება შეზღუდულია და ვალდებულებების უზრუნველსაყოფად დაგირავებული ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულება;
 - (ბ) ერთეულის მიერ ბიოლოგიური აქტივის გამოყენებაზე ან გაყიდვაზე დაწესებული შეზღუდული ქონებრივი უფლების ბუნება და მასშტაბი;
 - (გ) ბიოლოგიური აქტივების შეძენის ან განვითარების პოტენციური ვალდებულებების თანხა; და
 - (დ) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფინანსური რისკის მართვის სტრატეგია.
48. ერთეულმა უნდა წარადგინოს მიმდინარე პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოს შორის ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებების შეჯერება. შეჯერება უნდა მოიცავდეს:
- (ა) გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილებით მიღებული შემოსულობა ან ზარალი სანაშენე და მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივებისათვის ცალ-ცალკე;
 - (ბ) შესყიდვის შედეგად გამოწვეული ზრდა;
 - (გ) არაგაცვლითი ოპერაციის გზით მიღებული აქტივების შედეგად გამოწვეული ზრდა;
 - (დ) გაყიდვებისა და გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების და შეწყვეტილი ოპერაციების განმსაზღვრელი საერთაშორისო თუ ეროვნული ბუღალტრული სტანდარტების შესაბამისად გასაყიდად გამიზნული ბიოლოგიური აქტივების კლასიფიცირების (ან გამსვლელ ჯგუფში ჩართვის, რომელიც

კლასიფიცირებულია, როგორც გასაყიდად გამიზნული) შედეგად გამოწვეული შემცირება;

- (ე) უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდების შედეგად გამოწვეული შემცირება;
- (ვ) შემოსავლად განხილვის შედეგად მიღებული შემცირება;
- (ზ) ერთეულების გაერთიანებების შედეგად მიღებული ზრდა;
- (თ) წარსადგენი ვალუტისაგან განსხვავებული ფინანსური ანგარიშგებისა და საზღვარგარეთული ოპერაციების ანგარიშვალდებული ერთეულის საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშების ნეტო საკურსო სხვაობები;
- (ი) სხვა ცვლილებები.

49. გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შესაძლოა შეიცვალოს როგორც ფიზიკური ცვლილების, ასევე ბაზარზე ფასის ცვლილებების შედეგად. ფიზიკური ცვლილებისა და ფასის ცვლილებების ცალ-ცალკე ასახვა სასარგებლოა მიმდინარე პერიოდში ერთეულის საქმიანობის შედეგებისა და სამომავლო პერსპექტივების შესაფასებლად, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც წარმოების ციკლი ერთ წელს აღემატება. ასეთ შემთხვევაში სასურველია ერთეულმა ჯგუფების მიხედვით ან სხვაგვარად ასახოს გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალური ღირებულებაში მომხდარი ცვლილება, რომელიც ჩართულია ფიზიკური ცვლილებისა და ფასის ცვლილებების შედეგად მიღებულ ნეტო ნამეტში ან დეფიციტში. ამგვარი ინფორმაცია, როგორც წესი, ნაკლებად სასარგებლოა მაშინ, როდესაც წარმოების ციკლი ერთ წელზე ნაკლებია (მაგალითად, წიწილების გამოჩეკა ან მარცვლეული კულტურის მოყვანა).

50. ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის შედეგად ვიღებთ სხვადასხვა სახის ფიზიკურ ცვლილებას - ზრდა, დაკნინება, პროდუქციის წარმოება და გამრავლება, რომელთაგან თითოეული არის შემოწმებადი და გაზომვადი. ამ ფიზიკური ცვლილებების თითოეული ტიპი პირდაპირ უკავშირდება მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს. ნაყოფის მიღების შედეგად ბიოლოგიური აქტივის რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილება ასევე ფიზიკურ ცვლილებას განეკუთვნება.

51. სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა ხშირად უკავშირდება კლიმატს, დაავადებებს და სხვა ბუნებრივ რისკებს. თუ ადგილი აქვს ისეთ მოვლენას, რომელიც განაპირობებს შემოსავლების ან ხარჯების არსებით მუხლს, მაშინ ასეთი მუხლის ბუნება და ოდენობა ასახული უნდა იქნეს სსბას 1-ის შესაბამისად. ასეთი შემთხვევის მაგალითები მოიცავს საშიში დაავადებების აფეთქებას, წყალდიდობას, გვალვას ან ძლიერ ყინვას და მწერების შემოსევას.

დამატებითი განმარტებითი მოთხოვნები იმ ბიოლოგიურ აქტივებისათვის, რომელთა რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია

52. თუ ერთეული პერიოდის ბოლოს ბიოლოგიურ აქტივებს თვითღირებულებით აფასებს დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით (იხ. 34-ე პუნქტი), მან ამგვარი ბიოლოგიური აქტივების შესახებ უნდა გახსნას შემდეგი ინფორმაცია:

- (ა) ბიოლოგიური აქტივების აღწერა;
- (ბ) განმარტება იმის შესახებ, თუ რატომ არ არის შესაძლებელი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება;
- (გ) თუ შესაძლებელია, წინასწარი შეფასებების დიაპაზონი, რომლიც გარგლებში რეალური ღირებულების მოხვედრის დიდი ალბათობაა;
- (დ) გამოყენებული ცვეთის მეთოდი;
- (ე) სასარგებლო მომსახურების ვადა ან გამოყენებული ცვეთის ნორმები; და
- (ვ) მთლიანი საბალანსო ღირებულება და აკუმულირებული ცვეთა (აგროგირებული აკუმულირებულ გაუფასურების ზარალთან) საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოს.

53. თუ მიმდინარე პერიოდში ერთეული ბიოლოგიურ აქტივებს თვითღირებულებით აფასებს დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით (იხ. 34-ე პუნქტი), ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს ამგვარი ბიოლოგიური აქტივების გასვლის შედეგად აღიარებული ნებისმიერი მოგება ან ზარალი, ხოლო 48-ე პუნქტით მოთხოვნილი შეჯერება უნდა შეიცავდეს ამგვარ ბიოლოგიურ აქტივებთან დაკავშირებულ თანხებს ცალ-ცალკე. ამასთან, შეჯერებაში მოცემული უნდა იყოს შემდეგი თანხები, რომლებიც ჩართულია ამგვარ ბიოლოგიურ აქტივებთან დაკავშირებულ ნამეტში ან დეფიციტში:

- (ა) გაუფასურების ზარალი;
- (ბ) გაუფასურების ზარალის ანულირება; და
- (გ) ცვეთა.

54. თუ მიმდინარე პერიოდში ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულება ხდება საიმედოდ შეფასებადი, რომლის შეფასებაც ადრე თვითღირებულებით ხდებოდა ნებისმიერი დაგროვილი ცვეთის და ნებისმიერი დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით, ერთეულმა ამ ბიოლოგიური აქტივებისათვის უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- (ა) ბიოლოგიური აქტივების აღწერა;
- (ბ) განმარტება, თუ რატომ გახდა რეალური ღირებულება საიმედოდ შეფასებადი; და
- (გ) ცვლილების შედეგები.

გარდამავალი დებულება

ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის თავდაპირველი გამოყენება

55. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული ბიოლოგიური აქტივების ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თავდაპირველ აღიარებას ახდენს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის თავდაპირველი გამოყენებისას, ერთეულმა უნდა ასახოს ამ აქტივების თავდაპირველ აღიარებაზე მოხდენილი ზეგავლენა და წარმოადგინოს იგი, როგორც იმ საანგარიშგებო პერიოდის აკუმულირებული ნამეტის ან დეფიციტის საწყისი ნაშთების კორექტირება, რომელ საანგარიშგებო პერიოდშიც მოხდა წინამდებარე სტანდარტის თავდაპირველი გამოყენება.

ძალაში შესვლის თარიღი

56. ერთეულმა წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება უნდა დაიწყოს 2011 წლის 1 აპრილს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული საანგარიშგებო პერიოდებისათვის. სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოყენება რეკომენდებულია. თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტს 2011 წლის 1 აპრილამდე დაწყებული პერიოდისათვის გამოიყენებს, მან ამის შესახებ უნდა აღნიშნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

57. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის სსბასს-ების შესაბამისად განსაზღვრულ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს დანერგავს წინამდებარე სტანდარტის ძალაში შესვლის მითითებული თარიღის

შემდეგ, წინამდებარე სტანდარტი გავრცელდება ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის გავრცელების თარიღიდან ან მის შემდგომ დაწყებული პერიოდების ამსახველ ერთეულის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებებზე.

სხვა სსბასს-ების შესწორებები

წინამდებარე დანართში მოცემული შესწორებები უნდა გავრცელდეს 2011 წლის 1 აპრილს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებული საანგარიშგებო პერიოდების ამსახველ წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებებზე. ერთეულის მიერ სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოყენების შემთხვევაში წინამდებარე შესწორებები უნდა გავრცელდეს აღნიშნულ თარიღამდე დაწყებულ პერიოდებზეც.

სსბასს 9, *შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან*

მე-10 პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

10(ე) ჯოგებში, სოფლის მეურნეობის პროდუქციასა და ხე-ტყის მასალის ბუნებრივი ნამატისაგან თავდაპირველი აღიარებისა და სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებების შედეგად (იხ. სსბასს 27, სოფლის მეურნეობა); და

10(ეა) სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თავდაპირველი აღიარების შედეგად (იხ. სსბასს 27); და

სსბასს 12, *სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები*

მე-2(გ) პუნქტი ჩამოყალიბდა შემდეგი რედაქციით:

2(გ) ბიოლოგიური აქტივები, რომლებიც უკავშირდება სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციას ნაყოფის მიღების დროს (იხ. სოფლის მეურნეობასთან დაკავშირებული საერთაშორისო თუ ადგილობრივი ბუღალტრული სტანდარტი სსბასს 27, სოფლის მეურნეობა); და

29-ე პუნქტი ჩამოყალიბდა შემდეგი რედაქციით:

29. სოფლის მეურნეობასთან დაკავშირებული საერთაშორისო თუ ადგილობრივი ბუღალტრული სტანდარტის სსბასს 27-ის მიხედვით, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც შედგება ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციისაგან, თავდაპირველი აღიარებისას შეიძლება უნდა შეფასდეს ნაყოფის მიღების მომენტში გაყიდვის ადგილას შეფასებული გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, რომელიც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაა წინამდებარე სტანდარტის გამოყენების თარიღისათვის.

51-ე პუნქტის შემდეგ ჩაემატა 51ა პუნქტი შემდეგი რედაქციით:

51ა. სსბასს 27-ის შესაბამისად შეიცვალა 29-ე პუნქტი. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილება წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელი ფარავს 2011 წლის 1 აპრილს ან მის შემდეგ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებს. თუ ერთეული სსბასს 27-ს გამოიყენებს 2011 წლის 1 აპრილამდე დაწყებული პერიოდისათვის, ცვლილება ასევე უნდა გავრცელდეს ამ ადრეულ პერიოდზე.

სსბასს 13, იჯარა

პუნქტები 2(გ) და 2(დ) ჩამოყალიბდა შემდეგი რედაქციით:

2(გ) მოიჯარის მიერ ფინანსური იჯარით ფლობილი ბიოლოგიური აქტივების (იხ. ~~სოფლის—მეურნეობასთან დაკავშირებული საერთაშორისო—თუ—ადგილობრივი ბულალტრული სტანდარტი~~ სსბასს 27); ან

2(დ) მეიჯარის მიერ ჩვეულებრივი იჯარით გადაცემული ბიოლოგიური აქტივების (იხ. ~~სოფლის—მეურნეობასთან დაკავშირებული—საერთაშორისო—თუ—ადგილობრივი ბულალტრული სტანდარტი~~ სსბასს 27).

სსბასს 16, *საინვესტიციო ქონება*

მე-6 პუნქტი ჩამოყალიბდა შემდეგი რედაქციით:

6(ა) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივები (იხ. ~~სოფლის—მეურნეობასთან დაკავშირებული—საერთაშორისო—თუ—ადგილობრივი ბულალტრული სტანდარტი~~ სსბასს 27, სოფლის მეურნეობა; და

სსბასს 17, *ძირითადი საშუალებები*

მე-6 პუნქტი ჩამოყალიბდა შემდეგი რედაქციით:

6(ა) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივები (იხ. ~~სოფლის—მეურნეობასთან დაკავშირებული—საერთაშორისო—თუ—ადგილობრივი ბულალტრული სტანდარტი~~ სსბასს 27, სოფლის მეურნეობა); და ან

სსბასს 26, *ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება*

მე-2 პუნქტი ჩამოყალიბდა შემდეგი რედაქციით:

2(კ) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივები, რომელთა შეფასებაც ხდება გაყიდვის—~~ადგილას შეფასებული~~ გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური

ღირებულებით (იხ. ~~სასოფლო-სამეურნეო~~ ~~აქტივებთან~~
~~დაკავშირებული საერთაშორისო თუ ადგილობრივი ბუღალტრული~~
~~სტანდარტი სსბასს 27, სოფლის მეურნეობა~~);

მე-8 პუნქტი ჩამოყალიბდა შემდეგი რედაქციით:

8. ... ამას გარდა, წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ბიოლოგიურ აქტივებზე, რომელთა შეფასება ხდება კონკრეტული გაყიდვის ადგილას გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით და გრძელვადიან აქტივებზე (ან გამსვლელ ჯგუფებზე), რომლებიც კლასიფიცირდება, როგორც გასაყიდად განკუთვნილი აქტივები და რომელთა შეფასებაც ხდება საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას შორის უმცირესით. შეფასებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები განსაზღვრულია სსბასს 27-ში, სოფლის მეურნეობა, რომელიც მოიცავს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ბიოლოგიურ აქტივებს და გასაყიდად განკუთვნილად კლასიფიცირებულ გრძელვადიან აქტივებთან (ან გამსვლელ ჯგუფებთან) დაკავშირებული საერთაშორისო თუ ადგილობრივი ბუღალტრული სტანდარტები.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი დაერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 27-ის შემადგენელი ნაწილი.

შესავალი

- დს1. სსბასსს-ის ფასს შესაბამისობის პროგრამა სსბასსს-ის სამუშაო პროგრამის მნიშვნელოვან ნაწილს წარმოადგენს. სსბასსს-ის პოლიტიკას წარმოადგენს სსბასს-ებისა და ბასსს-ის მიერ გამოცემული ფასს-ების ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის შესაბამისობაში მოყვანა საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის.
- დს2. ფასს-ებთან თანხვედრაში მოყვანილი სსბასს-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 *ფასსს-სთან შედარებაში*.

მომსახურების გაწევის ან მიწოდების მიზნით არსებული ბიოლოგიური აქტივები

- დს3. სსბასსს ითვალისწინებს, რომ საჯარო სექტორში ბიოლოგიური აქტივები მომსახურების გაწევის ან მიწოდების მიზნით არსებობს. ამგვარი ბიოლოგიური აქტივების მაგალითებს წარმოადგენს პოლიციური მიზნებისათვის გამოყენებული ცხენები და ძაღლები და რეკრეაციული მიზნით გაშენებულ პარკებსა და სკვერებში დარგული მცენარეები და ხეები. სსბასსსს-მ დაასკვნა, რომ ამგვარი ბიოლოგიური აქტივები არ გამოიყენება სოფლის მეურნეობის საქმიანობისათვის, რადგანაც არ ხდება მათი რუტინული მართვა ბიოლოგიური ტრანსფორმაციით ან ნაყოფის მიღებით გამოწვეული ხარისხობრივი ან რაოდენობრივი ცვლილებების შეფასებისა და კონტროლის მიზნებისათვის, როგორც ეს აღწერილია მე-10 პუნქტში. იმ საკითხში სიცხადის შესატანად, რომ წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება ამგვარ ბიოლოგიურ აქტივებზე სსბასსსს-მა მიიღო გადაწყვეტილება, მე-3 პუნქტის გ ქვეპუნქტში შეტანილი ყოფილიყო განმარტება, რომ წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება მომსახურების გაწევის ან მიწოდებისათვის გამოყენებულ

ბიოლოგიურ აქტივებზე. მე-4 პუნქტში მოცემულია ამგვარი გამოწვევების მაგალითები.

სოფლის მეურნეობის საქმიანობის განმარტება

დს4. ზოგიერთ კანონმდებლობაში ბიოლოგიური აქტივები, რომლებიც სოფლის მეურნეობის საქმიანობის ნაწილს წარმოადგენს, შეიძლება მიეყიდოს ან უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიეწოდოს საჯარო სექტორის სხვა ერთეულებს, არასამთავრობო ორგანიზაციებს ან სხვა ერთეულებს. ბასს 41, *სოფლის მეურნეობა*, რომელსაც წინამდებარე სტანდარტი ეფუძნება, სოფლის მეურნეობის კომერციულ საქმიანობებზე ვრცელდება და სსბასსს-მ მიიღო გადაწყვეტილება, რომ უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდებული ბიოლოგიური აქტივები ასევე უნდა შედიოდეს სოფლის მეურნეობის განმარტებაში, რადგანაც ამგვარი ოპერაცია საჯარო სექტორში ძალზედ გავრცელებულია. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სსბასსს-მ შეცვალა ბასს 41-ში მოცემული განმარტება და მოიცვა უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდებისათვის არსებული ბიოლოგიური აქტივებიც.

სახელმწიფო გრანტები

დს5. ბასს 41-ში მოცემულია სახელმწიფო გრანტების შესახებ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული მოთხოვნები და სახელმძღვანელო წესები, რაც განსხვავდება ბასს 20-ის, *სახელმწიფო გრანტების ფინანსური ანგარიშგება და სახელმწიფო მხარდაჭერის ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში* მოთხოვნებიდან. სსბასს 27 არ მოიცავს სახელმწიფო გრანტებთან დაკავშირებულ მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს, რადგანაც სსბასს 23, *შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები)*, განსაზღვრავს არაგაცვლითი ოპერაციებში სახელმწიფო გრანტებთან დაკავშირებულ მოთხოვნებსა და წესებს. სსბასსს-ი მიიჩნევს, რომ ბიოლოგიურ აქტივებთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტების შესახებ ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნები არ უნდა განსხვავდებოდეს სსბასს 23-ში განსაზღვრული მოთხოვნებიდან.

არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად შეძენილი ბიოლოგიური აქტივები და სასოფლო-სამეურნეო აქტივები

დს6. ერთეულს შეუძლია ბიოლოგიური აქტივები და სასოფლო-სამეურნეო აქტივები არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მოიპოვოს. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, აღნიშნული აქტივები უნდა შეფასდეს გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. სსბასს 23-ში განსაზღვრულია, რომ არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად შეძენილი აქტივები თავდაპირველად უნდა შეფასდეს შეძენის თარიღისათვის

არსებული რეალური ღირებულებით. შეფასებასთან დაკავშირებით დაწესებული სხვადასხვა მოთხოვნების შედეგად სსბასს-მა განიხილა არაგაცვლით ოპერაციებში შეძენილი ბიოლოგიური აქტივების შეფასების მართებული საფუძვლები.

- დს7. სსბასს-მ განიხილა არაგაცვლით ოპერაციებში შეძენილი ბიოლოგიური აქტივებისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის შეფასებასთან დაკავშირებული სხვადასხვა მიგდომების მართებული საფუძვლები, კერძოდ კი, შემდეგი სამი მიდგომა:
- (ა) მიდგომა 1: არაგაცვლით ოპერაციებში შეძენილი ნებისმიერი ბიოლოგიური აქტივისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის შეფასება სსბასს 23-ის შესაბამისად (ანუ, წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად შეფასებასთან დაკავშირებული მოთხოვნების გაუვრცელებლობა არაგაცვლით ოპერაციებში შეძენილ ნებისმიერ ბიოლოგიურ აქტივსა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციაზე);
 - (ბ) მიდგომა 2: არაგაცვლით ოპერაციებში შეძენილი ნებისმიერი ბიოლოგიური აქტივისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის შეფასება წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად (ანუ, სსბასს 23-ის შესაბამისად შეფასებასთან დაკავშირებული მოთხოვნების გაუვრცელებლობა არაგაცვლით ოპერაციებში შეძენილ ნებისმიერ ბიოლოგიურ აქტივსა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციაზე); და
 - (გ) მიდგომა 3: არაგაცვლით ოპერაციებში შეძენილ ნებისმიერ ბიოლოგიურ აქტივსა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციაზე წინამდებარე სტანდარტისა და ასევე სსბასს 23-ის მოთხოვნების გავრცელება.
- დს8. სსბასს-მ უარყო პირველი მიდგომა, რადგანაც ამ შემთხვევაში გაცვლითსა და არაგაცვლით ოპერაციებში შეძენილი ბიოლოგიური აქტივები და სოფლის მეურნეობის პროდუქცია სხვადასხვანაირად შეფასდებოდა. სსბასსს შეთანხმდა, რომ არ არსებობს გაცვლითსა და არაგაცვლით ოპერაციებში შეძენილი ბიოლოგიური აქტივებისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სხვადასხვანაირად შეფასების საფუძველი, რადგანაც აქტივები ორივე შემთხვევაში ერთი და იგივეა.
- დს9. მესამე მიდგომის გაანალიზებისას სსბასს-მ განიხილა სსბასს 23-ის მოთხოვნები სხვა სახის აქტივების შეფასებასთან დაკავშირებით. სსბასს 23-ის მე-13 პუნქტში განსაზღვრულია, რომ: "...თუ ანგარიშვალდებულ ერთეულს მოეთხოვება, თავად გადაიხადოს მისთვის სხვა ერთეულის მხრიდან გადაცემული რაიმე სახის დანადგარის ადგილზე მიტანისა და მონტაჟის დანახარჯები, ამგვარი დანახარჯები აღიარებული უნდა იქნეს ამ დანადგარის გადაცემიდან მიღებული ამონაგებისაგან განცალკევებულად. სსბასს

17-ის შესაბამისად მიწოდებისა და მონტაჟის ხარჯები შედის აქტივად აღიარებულ თანხაში." ეს ნიშნავს, რომ არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად შეძენილი სხვა აქტივების თავდაპირველი შეფასებისას ერთეული ხელმძღვანელობს სხვა სსბასს-ებში განსაზღვრული შეფასების მოთხოვნებითაც და სსბასს 23-ის მოთხოვნებითაც.

დს10. ბიოლოგიური აქტივის შეფასებისას გათვალისწინებული კიდეც ერთი კომპონენტია გაყიდვის დანახარჯები. აღნიშნულიდან გამომდინარე სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ მესამე მიდგომის შესაბამისად, არაგაცვლითი ოპერაციებში შეძენილი ბიოლოგიური აქტივებისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის შეფასებისას ერთეული ითვალისწინებს ორივე, სსბასს 23-ისა და წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებს და აღნიშნული აქტივები უნდა შეფასდეს გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით მათი თავდაპირველი აღიარებისას. სსბასსს-მ აღნიშნა, რომ ეს იგივე შედეგს იძლევა, რასაც მეორე მიდგომის გამოყენება.

უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივები და სოფლის მეურნეობის პროდუქცია

დს11. ბასს 41 შეეხება მხოლოდ გასაყიდად განკუთვნილ ბიოლოგიურ აქტივებსა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციას. საჯარო სექტორში ამგვარი აქტივები შესაძლოა არსებობდეს უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდების მიზნითაც. განსახილველი პროექტი 36-ის, *სოფლის მეურნეობა* გაცნობისას გამოითქვა მოსაზრება, რომ საჭიროა დაკონკრეტება და გაცვლითი ოპერაციაში გასაყიდად განსაზღვრული ბიოლოგიური აქტივების აღიარება და შეფასება გაიმიჯნოს უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდებისათვის განსაზღვრული ბიოლოგიური აქტივებისაგან. აღნიშნული პრინციპი პირველად დაინერგა სსბასს 12-ში, *სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები*, სადაც განისაზღვრა, რომ უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდებისათვის განსაზღვრული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება უნდა მოხდეს თვითღირებულებასა და მიმდინარე ჩანაცვლების ღირებულებას შორის უმცირესით. წინამდებარე სტანდარტში თვითღირებულება არ წარმოადგენს განსახილველ ვარიანტს, გარდა 34-ე პუნქტში განსაზღვრული გამონაკლისისა. მიმდინარე ჩანაცვლების ღირებულება აღნიშნავს იმ დანახარჯებს, რასაც ერთეული გასწევდა საანგარიშგებო თარიღისათვის აქტივის შესაძენად, რაც უახლოვდება გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას. შესაბამისად, აღნიშნული მიდგომა განსახილველ პროექტ 36-ში არ შეცვლილა.

დს12. იგივე განსახილველ პროექტთან დაკავშირებით გამოითქვა ექვი, უნდა მომხდარიყო თუ არა რეალური ღირებულებით შეფასებიდან გამომდინარე შემოსულობებისა და ზარალის ასახვა ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში ტრანსფორმაციის პროცესის განმავლობაში. სსბასსს-მ გამოთქვა მოსაზრება, რომ რეალური ღირებულებით შეფასებიდან გამომდინარე შემოსულობები და ზარალი უნდა აისახოს ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, რადგანაც აღნიშნული ანგარიშგება ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის პროცესში მნიშვნელოვან და საჭირო ინფორმაციას იძლევა. ერთეულებს შეუძლიათ საკუთარი შეხედულებისამებრ წარადგინონ დამატებითი განმარტებითი შენიშვნები ანგარიშგებაში ასახული რეალური ღირებულების ამ ცვლილებების ზეგავლენასთან დაკავშირებით.

განმარტებითი შენიშვნები

დს13. სსბასსს-მ განიხილა, საჭირო იყო თუ არა საჯარო სექტორის სპეციფიურ საკითხებთან დაკავშირებით დამატებითი განმარტებითი შენიშვნების დართვა და განმარტებითი შენიშვნების წარდგენის მოთხოვნები დააწესა შემდეგთან დაკავშირებით:

- (ა) მოხმარებისათვის განკუთვნილი და სანაშენე ბიოლოგიური აქტივების ერთმანეთისაგან გამიჯვნა. ამგვარი გამიჯვნა აუცილებელია, რადგანაც სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის (სფს) სახელმძღვანელოში 2001 (სფსს 2001) მოხმარებისათვის განკუთვნილი აქტივები კლასიფიცირდება, როგორც სასაქონლო მატერიალური ფასეულობა, მაშინ როდესაც წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად აღნიშნული აქტივები ბიოლოგიურ აქტივებად კლასიფიცირდება. აღნიშნული გამიჯვნა ხელს უწყობს ერთეულის მიერ სსბასსს-ების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებებისა და სტატისტიკური შეფასებების შეჯერებას.
- (ბ) გასაყიდად გამიზნული და უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივების ერთმანეთისაგან გამიჯვნა. სსბასსს-ს აზრით ამგვარი გამიჯვნა აუცილებელია იმისათვის, რომ მომხმარებლებს საშუალება მიეცეთ, განსაზღვრონ უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივების არარეალიზებული შემოსულობები და ზარალი.
- (გ) ერთეულის ცვლილებების შეჯერებაში ასახული იქნეს არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად შეძენილი ბიოლოგიური აქტივებისა და უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულებაში

მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისსა და დასასრულს შორის მომხდარი ცვლილებები. აღნიშნული განმარტებითი შენიშვნები საჭიროა წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში მყოფი არაგაცვლითი ოპერაციების შესახებ შესაბამისი ინფორმაციის მიწოდების მიზნით.

- (დ) ცალ-ცალკე იქნას ასახული არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილებები გასაყიდად განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივებისა და უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივებისათვის. მნიშვნელოვანია, რომ ასახული იქნეს ინფორმაცია უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდებისათვის განკუთვნილ ბიოლოგიურ აქტივებთან მიმართებაში შემოსულობებისა და ზარალის ოდენობის შესახებ, რაც ფინანსური ანგარიშგებების მომხმარებლებს სამთავრობო პროგრამების დანახარჯების შეფასებაში შეუწყობს ხელს.
- (ე) აღწერილი იქნეს ერთეულის მიერ ბიოლოგიური აქტივის გამოყენებაზე ან გაყიდვაზე დაწესებული შეზღუდული ქონებრივი უფლების ხასიათი და მასშტაბები, როგორიცაა ამ აქტივების მთლიანი და შეზღუდული ქონებრივი უფლების ოდენობა. სსბასს-ის აზრით ამგვარი განმარტებითი შენიშვნები იძლევა საჭირო ინფორმაციას ერთეულის უნარზე, რეალური ღირებულებით გაყიდოს სოფლის მეურნეობის პროდუქცია, და შესაბამისად, ზოგადად მისი შეფასების შესახებ.

გარდამავალი დებულებები

დს14. ბასს 41 არ მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის თავდაპირველ დანერგვასთან დაკავშირებულ გარდამავალ დებულებებს. წინამდებარე სტანდარტში ამგვარი დებულებები არსებობს და მათი მიზანია, ხელი შეუწყოს ერთეულებს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის თავდაპირველი გამოყენებისას წინამდებარე სტანდარტის დებულებების გავრცელებაში.

საილუსტრაციო მაგალითები

წინამდებარე მაგალითები დაერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 27-ის შემადგენელი ნაწილი.

ამონარიდები ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებებიდან მოყვანილია მხოლოდ ქვემოთ აღწერილი ოპერაციების გავლენის საილუსტრაციოდ. მოცემული ამონარიდები შეიძლება არ შეესაბამებოდეს სხვა სტანდარტებით გათვალისწინებულ განმარტებით და წარდგენის ყველა მოთხოვნას.

პირველ მაგალითში მოცემულია, თუ პრაქტიკულად როგორ უნდა შესრულდეს წინამდებარე სტანდარტის განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებული მოთხოვნები რძის მწარმოებელი მეურნეობისათვის. წინამდებარე სტანდარტით რეკომენდებულია ერთეულის ბოილოგიური აქტივების გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებების დაყოფა ფიზიკური ცვლილებებისა და ფასებში მომხდარი ცვლილებების მიხედვით. აღნიშნული დაყოფა წარმოდგენილია პირველ მაგალითში. მე-2 მაგალითში ილუსტრირებულია, თუ როგორ უნდა გაიმიჯნოს ფიზიკური ცვლილებები და ცვლილებები ფასში.

განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებული მოთხოვნები

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

ერთეული XYZ	შენიშვნა	20X8 წლის 31 დეკემბერი ფულადი ერთეული (ფე)	20X7 წლის 31 დეკემბერი ფე
აქტივები			
მიმდინარე აქტივები			
ფულადი სახსრები		10,000	10,000
დებიტორული დავალიანება		88,000	65,000
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები		82,950	70,650
სულ მიმდინარე აქტივები		180,950	145,650
გრძელვადიანი აქტივები			
სანაშენი ბიოლოგიური აქტივები			
მერძეული ნახირი- ზრდადაუსრულებელი ¹		52,060	47,730
მერძეული ნახირი- ზრდადასრულებული ¹		372,990	411,840
ქვეჯამი-ბიოლოგიური აქტივები	3	425,050	459,570
ძირითადი საშუალებები		1,462,650	1,409,800
გრძელვადიანი აქტივების ჯამი		1,887,700	1,869,370
სულ აქტივები		2,068,650	2,015,020
ვალდებულებები			
მიმდინარე ვალდებულებები			
კრედიტორული დავალიანება		122,628	150,020
სულ მიმდინარე ვალდებულებები		122,628	150,020

¹ ერთეულმა უნდა უზრუნველყოს ბიოლოგიური აქტივების აღწერილობის წარმოდგენა, რომელიც გამოიყენებს მოხმარებისათვის განკუთვნილსა და სანაშენი ბიოლოგიურ აქტივებს და გასაყიდად განკუთვნილსა და უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდებისათვის განსაზღვრულ ბიოლოგიურ აქტივებს. ამგვარი გამყდვენება შეიძლება წარმოდგენილი იქნეს რაოდენობრივი აღწერილობით, რომელსაც შეიძლება ერთვოდეს ტექსტური აღწერილობაც. ერთეულს არ მოეთხოვება, თუმცა სასურველია, გამოიყენოს ზრდადასრულებული და ზრდადაუსრულებელი ბიოლოგიური აქტივები. ერთეული ასახავს ამგვარი განსხვავების საფუძველს. წინამდებარე მაგალითში ნაჩვენებია სანაშენი ბიოლოგიური აქტივების განმარტებითი შენიშვნები, რომლებიც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების თავფურცელზეა ასახული. განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებული სხვა მოთხოვნების შესრულებასთან დაკავშირებული ინფორმაცია ასახულია ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, თუ აღნიშნული ნებადართულია.

ერთეული XYZ	შენიშვნა	20X8 წლის 31 დეკემბერი ფულადი ერთეული (ფე)	20X7 წლის 31 დეკემბერი ფე
წმინდა აქტივები/კაპიტალი			
სააქციო კაპიტალი		1,000,000	1,000,000
გაუნაწილებელინამეტი		946,022	865,000
სულ წმინდა აქტივები/კაპიტალი		1,946,022	1,865,000
სულ წმინდა აქტივები/კაპიტალი და ვალდებულებები		2,068,650	2,015,020

ფინანსური შედეგების ანგარიშგება

ერთეული XYZ	შენიშვნა	ფე 20X8 წლის 21 დეკემბერს დასრულებუ ლი წლისათვის
წარმოებული რძის რეალური ღირებულება		518,240
მერძეული ნახირის რეალური ღირებულების ცვლილებით გამოწვეული მოგება გაყიდვის დანახარჯების გამოკლებით	3	39,930
		558,170
გამოყენებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები		(137,523)
ადმინისტრაციული ხარჯები		(127,283)
ცვეთის ხარჯები		(15,250)
სხვა საოპერაციო ხარჯები		(197,092)
		(477,148)
პერიოდისთვის წამეტი		81,022

წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ცვლილებების ანგარიშგება

	20X8წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წელი		
	ფე	ფე	ფე
	სააქციო კაპიტალი	დაგროვილი წამეტი	სულ
ნაშთი 20X8 წლის 1 იანვრისათვის	1,000,000	865,000	1,865,000
პერიოდის წამეტი	-	81,022	81,022

20X8წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წელი

	ფე	ფე	ფე
ნაშთი 20X8 წლის 1 დეკემბრისათვის	1,000,000	946,022	1,946,022

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება²

ერთეული XYZ

20X8წ.
31 დეკემბერს
დასრულებული წელი

CU	
საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადები	
რძის გაყიდვის შედეგად მიღებული თანხები	498,027
ცოცხალი პირუტყვის გაყიდვის შედეგად მიღებული თანხები	97,913
მომწოდებლებისა და თანამშრომელთათვის გადახდილი თანხები	(504,025)
ცოცხალი პირუტყვის შესაძენად გადახდილი თანხები	(23,815)
ნეტო ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან	68,100
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან	
ძირითადი საშუალებები	(68,100)
საინვესტიციო საქმიანობაში გამოყენებული წმინდა ფულადი ნაკადები	(68,100)
ფულადი სახსრების ნეტო ზრდა	0
ფულადი სახსრები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში	10,000
ფულადი სახსრები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს	10,000

შენიშვნები

1. ოპერაციები და ძირითადი საქმიანობა

ერთეული XYZ ("ერთეული") დაკავებულია რძის წარმოებით. 20X8 წლის 31 დეკემბერს ერთეულს ყავდა 419 მეწველი ძროხა (ზრდადასრულებული სანაშენე აქტივები) და 137 ხბო, რომლებიდანაც მომავალში მიიღებდნენ რძეს (ზრდადაუსრულებელი სანაშენე აქტივები). ერთეულმა აწარმოვა 157,584 კგ რძე, რომლის რეალური ღირებულება გაყიდვის დანახარჯების გამოკლებით (რომელიც განისაზღვრება რძის

² წინამდებარე ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან წარმოდგენილია პირდაპირი მეთოდით. სსბასს 2, *ფულადი ნაკადების ანგარიშგება*, მოითხოვს, რომ ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან წარდგენილი იყოს პირდაპირი ან არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით. სსბასს 2-ით რეკომენდებულია პირდაპირი მეთოდის გამოყენება.

მიღების დროს), 20X8 წლის 31 დეკემბერს დასრულებულ წელს შეადგენდა 518,240 ფულად ერთეულს. ერთეული არ ფლობს მოხმარებისათვის განკუთვნილ არანაირ ბიოლოგიურ აქტივს.

2. სააღრიცხვო პოლიტიკა

ცოცხალი პირუტყვი და რძე

ცოცხალი პირუტყვის შეფასება ხდება გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. ცოცხალი პირუტყვის რეალური ღირებულება განისაზღვრება ანალოგიური ჯიშის, ასაკისა და გენეტიკური თვისებების მქონე ცოცხალი პირუტყვის საბაზრო ფასით. რძის თავდაპირველი შეფასება ხდება გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით მოწველის მომენტში. რძის რეალური ღირებულება განისაზღვრება ადგილობრივი ზონის საბაზრო ფასებით.

3. ბიოლოგიური აქტივები

	20X8
მერძეული ნახირის საბალანსო ღირებულების შეჯერება	ფი
საბალანსო ღირებულება 20X8 წლის 1 იანვრისათვის	459,570
შესყიდვის შედეგად გამოწვეული ზრდა	26,250
გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია აქტივის ფიზიკური ცვლილებებით ³	15,350
გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია აქტივის ფასების ცვლილებებით ⁴	24,580
გაყიდვით გამოწვეული შემცირება	(100,700)
საბალანსო ღირებულება 20X8 წლის 31 დეკემბრისათვის	425,050

4. ფინანსური რისკის მართვის სტრატეგიები

ერთეული ექვემდებარება რძის ფასების ცვლილებასთან დაკავშირებულ ფინანსურ რისკებს. ერთეული არ მოეღის რძის ფასების შემცირებას განჰვრეტად მომავალში, და, შესაბამისად, არ დებს წარმოებულ ან სხვაგვარ ხელშეკრულებას რძის ფასების შემცირების შედეგად წარმოშობილი რისკის მართვისათვის. ერთეული რეგულარულად განიხილავს რძის ფასებთან

³ წინამდებარე სტანდარტით რეკომენდებულია, თუმცა არ მოითხოვება გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების მატების დაყოფა აქტივის ფიზიკური ცვლილებებითა და ფასების ზრდით გამოწვეულ ნაწილებად.

⁴ იხილეთ პუნქტი 3

დაკავშირებულ პროგნოზებს და ითვალისწინებს აქტიური ფინანსური რისკის მართვის საჭიროებას.

ფიზიკური ცვლილებები და ცვლილებები ფასებში

შემდეგ მაგალითში ნაჩვენებია, თუ როგორ უნდა განცალკევდეს ფიზიკური ცვლილებები და ფასებით გამოწვეული ცვლილებები. წინამდებარე სტანდარტით რეკომენდებულია, თუმცა არ მოითხოვება გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების მატების დაყოფა აქტივის ფიზიკური ცვლილებებითა და ფასების ცვლილებით გამოწვეულ ნაწილებად.

20X8 წლის 1 იანვრისათვის ერთეულს ყავდა 10 სულიანი ჯოგი, რომელთა ასაკი 2 წელი იყო. 20X8 წლის 1 ივლისს 108 ფულად ერთეულად შეძენილ იქნა 2.5 წლის პირუტყვი, და ასევე 20X8 წლის 1 ივლისს ერთეულში დაიბადა ერთი სული პირუტყვი. მოცემულ პერიოდში ადგილი არ ქონია პირუტყვის გაყიდვას ან სხვა სახით გასვლას. თითოეული აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება იყო შემდეგი:

	ფი	ფი
2 წლის პირუტყვი 20X8 წლის 1 იანვრისათვის	100	
ნამატი 20X8 წლის 1 ივლისს	70	
2.5 წლის პირუტყვი, შეძენილი 20X8 წელს	108	
ნამატი 20X8 წლის 31 დეკემბერს	72	
0.5 წლის პირუტყვი 20X8 წლის 31 დეკემბერს	80	
2 წლის პირუტყვი 20X8 წლის 31 დეკემბერს	105	
2.5 წლის პირუტყვი 20X8 წლის 31 დეკემბერს	111	
3 წლის პირუტყვი 20X8 წლის 31 დეკემბერს	120	
გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება 20X8 წლის 1 იანვრისათვის (10 x 100)		1,000
შეძენა 20X8 წლის 1 ივლისს (1 x 108)		108
გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ზრდა ფასის ცვლილების გამო:		
10 × (105 – 100)	50	
1 × (111 – 108)	3	
1 × (72 – 70)	2	55
გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ზრდა ფიზიკური ცვლილების გამო		
10 × (120 – 105)	150	
1 × (120 – 111)	9	

სოფლის მეურნეობა

1 × (80 – 72)	8	
1 × 70	70	237
გაციდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება 20X8 წლის 31 დეკემბერს		
11 × 120	1,320	
1 × 80	80	1,400

ბასს 41-თან შედარება

სსბასს 27, სოფლის მეურნეობა, ძირითადად ეფუძნება ბასს 41-ს, სოფლის მეურნეობა (2001), რომელიც 2008 წლის 31 დეკემბერს იქნა შესწორებული. სსბასს 27-სა და ბასს 41-ს შორის შემდეგი ძირითადი განსხვავებებია:

- "სოფლის მეურნეობის საქმიანობის" განმარტება მოიცავს უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდებისათვის განსაზღვრულ ბიოლოგიურ აქტივებთან დაკავშირებულ ოპერაციებს. ბასს 41 არ მოიცავს ამგვარ ოპერაციებს.
- კონკრეტულ მუხლთან დაკავშირებით მოცემულია განმარტება, რომ წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება მომსახურების გაწევის ან მიწოდების მიზნით არსებულ ბიოლოგიურ აქტივებზე. ბასს 41-ში ამგვარი განმარტება მოცემული არ არის.
- ბასს 41-ში სახელმწიფო გრანტებთან დაკავშირებით განსაზღვრულია მოთხოვნები ბიოლოგიური აქტივების გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით შეფასების თაობაზე. სსბასს 27 არ მოიცავს სახელმწიფო გრანტებთან დაკავშირებულ მოთხოვნებსა და სახელმძღვანელო მითითებებს, რადგანაც სსბასს 23, შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები) განსაზღვრავს არაგაცვლით ოპერაციებში სახელმწიფო გრანტებთან დაკავშირებულ მოთხოვნებსა და წესებს.
- სსბასს 27-ი განსაზღვრავს არაგაცვლითი ოპერაციის გზით შეძენილი ბიოლოგიური აქტივების თავდაპირველი აღიარებისას და ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შეფასებასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს.
- წინამდებარე სტანდარტი განსაზღვრავს ერთეულის მიერ ბიოლოგიური აქტივის გამოყენებაზე ან გაყიდვაზე დაწესებული შეზღუდვების შესახებ დამატებითი განმარტებითი შენიშვნების წარდგენის ვალდებულებას.
- წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ერთეულმა ერთმანეთისაგან უნდა გამიჯნოს მოხმარებისათვის განკუთვნილი და სანაშენე ბიოლოგიური აქტივები და გასაყიდად განკუთვნილი და უფასოდ ან ნომინალური ღირებულებით მიწოდებისათვის განსაზღვრული ბიოლოგიური აქტივები. ამგვარი გამჟღავნება შეიძლება წარმოდგენილი იქნეს რაოდენობრივი აღწერილობით, რომელსაც შეიძლება ერთვოდეს ტექსტური აღწერილობაც. ბასს 41-ის შესაბამისად არ მოითხოვება, თუმცა რეკომენდებულია, ერთეულმა წარმოადგინოს ბიოლოგიური აქტივების თითოეული ჯგუფის რაოდენობრივი აღწერილობა, ერთმანეთისაგან გამიჯნოს

მოხმარებისათვის განკუთვნილი და სანაშენე ბიოლოგიური აქტივები, ზრდადასრულებული და ზრდადაუსრულებელი ბიოლოგიური აქტივები.

- წინამდებარე სტანდარტი მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის თავდაპირველ დაწერგვასთან დაკავშირებულ გარდამავალ დებულებებს. ბასს 41-ში ამგვარი გარდამავალი დებულებები მოცემული არ არის.
- სსბასს 27-ში რიგ შემთხვევებში გამოყენებულია ბასს 41-საგან განსავიკებელი ტერმინოლოგია. ყველაზე მნიშვნელოვან განსხვავებას წარმოადგენს სსბასს 27-ში ტერმინების "მომავალი ეკონომიკური სარგებელი და მომსახურების პოტენციალი", "ნაშეტი და დეფიციტი" და „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“. ბასს 41-ში გამოიყენება აღნიშნულის ეკვივალენტი შემდეგი ტერმინები: მომავალი ეკონომიკური სარგებელი, მოგება და ზარალი და სრული შემოსავლის ანგარიშგება.

სსბასს 28—ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს), ძირითადად, ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ 32-ს (ბასს 32) - *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა* - და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო ინტერპრეტაციების კომიტეტის მე-2 ინტერპრეტაციას (ფასიკ 2) - *კოოპერაციული საწარმოების წევრების აქციები და სხვა მსგავსი ინსტრუმენტები*. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები ბასს 32-დან და ფასიკ 2-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 28—ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა

სსბასს-ის ისტორია

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

სსბასს 28 - ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა - გამოიცა 2010 წლის იანვარში.

მოგვიანებით სსბასს 28-ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ების შესაბამისად:

- სსბასს-ების გაუმჯობესება, 2011 წ. (გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში)

სსბასს 28-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2011 წლის ოქტომბერი

2010 წლის იანვარი

სსპასს 28—ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1–2
მოქმედების სფერო	3–8
განმარტებები	9–12
წარდგენა	13–37
ვალდებულებები და წმინდა აქტივები/კაპიტალი	13–24
დაბრუნებადი ინსტრუმენტები	15–16
ფინანსური ინსტრუმენტები ან ფინანსური ინსტრუმენტების კომპონენტები, რომლებიც ერთეულს აკისრებს ვალდებულებას, მეორე მხარეს გადასცეს ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის დროს	17–18
ისეთი დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტებისა და ფინანსური ინსტრუმენტების რეკლასიფიკაცია, რომლებიც ერთეულს აკისრებს ვალდებულებას, მეორე მხარეს გადასცეს ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის დროს	19–20
სახელშეკრულებო ვალდებულების არარსებობა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე ..	21–24
ხელშეკრულების დაფარვა ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით	25–29
პირობითი ანგარიშსწორების პირობები	30
ანგარიშსწორების ვარიანტები	31–32
რთული ფინანსური ინსტრუმენტები	33–37
გამოსყიდული აქციები	38–39
პროცენტები, დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები, ზარალი და მოგება	40–46
ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა	47–55
გარდამავალი დებულებები	56–58

ძალაში შესვლის თარიღი	59–61
სსბასს 15-ის (2001) გაუქმება და ჩანაცვლება.	62
დანართი ა: მითითებები გამოყენებაზე / (მგ)	
დანართი ბ: კოოპერაციული ერთეულების წევრების აქციები და მსგავსი ინსტრუმენტები	
დანართი გ: სხვა სსბასს-ების შესწორება	
დასკვნის საფუძველი	
საილუსტრაციო მაგალითები	
ბასს 32-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 28 - *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა* - ჩამოყალიბებულია 1-62 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 28 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. მოცემული სტანდარტი აწესებს პრინციპებს ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენისთვის ვალდებულებებად ან წმინდა კაპიტალად და ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვისათვის. იგი ეხება ემიტენტის პოზიციიდან ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაციას ფინანსურ აქტივებად, ვალდებულებებად და კაპიტალად და მათთან დაკავშირებული პროცენტების, დივიდენდებისა და მსგავსი განაწილებების, ზარალისა და მოგების კლასიფიკაციას; აგრეთვე ისეთ შემთხვევებს, როდესაც უნდა მოხდეს ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა.
2. წინამდებარე სტანდარტის პრინციპები ავსებს სსბასს 29-ით - *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება* - განსაზღვრულ ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებისა და შეფასების პრინციპებს, ასევე მათ შესახებ განმარტებითი შენიშვნების მომზადების მოთხოვნებს, რომელსაც ითვალისწინებს სსბასს 30 - *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები*.

მოქმედების სფერო (იხილეთ აგრეთვე პუნქტები მგ3 - მგ9)

3. ერთეულმა, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენისას იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ყველა სახის ფინანსური ინსტრუმენტისთვის, გარდა ქვემოთ ჩამოთვლილი ინსტრუმენტებისა:
 - (ა) წილი კონტროლირებულ ერთეულებში, მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობაში, რომლებიც აღირიცხება სსბასს 6-ის - *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგებები*, სსბასს 7-ის - *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში*, ან სსბასს 8-ის - *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა* - შესაბამისად. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, სსბასს 6, სსბასს 7 ან სსბასს 8 ერთეულს უფლებას აძლევს, კონტროლირებულ ან მეკავშირე ერთეულებში ან ერთობლივ საქმიანობაში ფლობილი წილის აღრიცხვისათვის გამოიყენოს სსბასს 29; ასეთ შემთხვევაში, ერთეულმა უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები. ერთეული ამ სტანდარტს ასევე გამოიყენებს კონტროლირებულ ან მეკავშირე ერთეულებში ან ერთობლივ საქმიანობაში ფლობილ წილებთან დაკავშირებული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვისთვის;
 - (ბ) დამქირავებლების უფლებები და ვალდებულებები დაქირავებულ მომუშავეთა სარგებლის პროგრამების

მიხედვით, რომლებზედაც ვრცელდება სსპასს 25 -
დაქირავებულთა სარგებელი;

- (გ) სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან გამომდინარე ვალდებულებები. თუმცა, წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება:
- (i) იმ წარმოებული ინსტრუმენტების მიმართ, რომლებიც ჩართულია სადაზღვევო ხელშეკრულებებში, თუ სსპასს 29 მოითხოვს, რომ ერთეულმა ისინი განცალკევებულად აღრიცხოს; და
 - (ii) ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებებისათვის, თუ ემიტენტი სსპასს 29-ს იყენებს ამ ხელშეკრულებების აღიარებისა და შეფასებისათვის, მაგრამ უნდა გამოიყენოს სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტი, თუ ემიტენტი წინამდებარე სტანდარტის გამოყენებას ირჩევს მათი აღიარებისა და შეფასებისათვის.

ზემოთ განსაზღვრული (i) და (ii) პუნქტების გარდა ერთეულს უფლება აქვს, წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენოს ისეთი სადაზღვევო ხელშეკრულებებისთვისაც, რომლებიც ფინანსური რისკის გადაცემას მოიცავს.

- (დ) ფინანსური ინსტრუმენტები, რომლებიც სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი საერთაშორისო თუ ეროვნული სტანდარტის მოქმედების სფეროშია, რადგან შეიცავს დისკრეციული მონაწილეობის პარამეტრს. ამ ინსტრუმენტების ემიტენტი განთავისუფლებულია, აღნიშნული პარამეტრებისათვის წინამდებარე სტანდარტის 13-37-ე პუნქტებისა და მგ49-მგ60 პუნქტების გამოყენებისაგან ფინანსურ ვალდებულებებსა და წილობრივ ინსტრუმენტებს შორის განსხვავებებთან მიმართებით. თუმცა, ამ ინსტრუმენტებს ეხება წინამდებარე სტანდარტის ყველა დანარჩენი მოთხოვნა. გარდა ამისა, წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება ხსენებულ ინსტრუმენტებში ჩართული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის (იხ. სსპასს 29).
- (ე) ფინანსური ინსტრუმენტები, ხელშეკრულებები და ვალდებულებები, რომლებიც გამოწვეულია წილობრივი გადახდის გარიგებებიდან და რეგულირდება წილობრივ გადახდასთან დაკავშირებული ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი საერთაშორისო თუ ეროვნული სტანდარტით, გარდა:

- (i) წინამდებარე სტანდარტით რეგულირებადი ხელშეკრულებებისა, რომლებსაც მოიცავს ამ სტანდარტის მე-4 და მე-6 პუნქტები, რომელთათვისაც გამოიყენება წინამდებარე სტანდარტი; ან
 - (ii) ამ სტანდარტის 38-ე და 39-ე პუნქტებისა, რომლებიც შეეხება დაქირავებულ მომუშავეთა აქციის ოფციონის პროგრამებთან, დაქირავებულ მომუშავეთა აქციის შესყიდვის პროგრამებთან და წილობრივი ანაზღაურების ყველა სხვა შეთანხმებასთან დაკავშირებით შესყიდულ, გაყიდულ, გამოშვებულ ან ანულირებულ გამოსყიდულ აქციებს.
4. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება არაფინანსური მუხლების ყიდვისა და გაყიდვის ხელშეკრულებებისათვის, რომელთა ანაზღაურება შესაძლებელია ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტის საშუალებით, ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით ისე, თითქოს ეს ხელშეკრულებები წარმოადგენდეს ფინანსურ ინსტრუმენტებს, გარდა იმ ხელშეკრულებებისა, რომლებიც დაიდო და ძალაშია არაფინანსური მუხლების მიღების ან გადაცემის მიზნით, ერთეულის შესყიდვის, გაყიდვის ან შიდა გამოყენების მოსალოდნელი მოთხოვნილებების შესაბამისად.
5. არსებობს არაფულადი აქტივის ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებების ანაზღაურების სხვადასხვა გზა, ნეტო ფულადი სახსრების ან ფინანსური ინსტრუმენტების მეშვეობით, ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით, მათ შორის:
- (ა) როდესაც ხელშეკრულების პირობები მასში მონაწილე ნებისმიერ მხარეს ნეტო ფულადი სახსრების ან ფინანსური ინსტრუმენტების მეშვეობით, ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით ყიდვა-გაყიდვის საშუალებას აძლევს;
 - (ბ) როდესაც ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებების ანაზღაურების ხსენებულ მეთოდებს აშკარად არ ითვალისწინებს ხელშეკრულების პირობები, მაგრამ თავად ერთეული, დამკვიდრებული წესისამებრ, მიმართავს ანალოგიური ხელშეკრულებების ანაზღაურების პრაქტიკას ნეტო ფულადი სახსრების ან ფინანსური ინსტრუმენტების მეშვეობით, ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით (ან კონტრაჰენტთან ურთიერთჩათვლის ხელშეკრულების დადებით, ან ხელშეკრულების გაყიდვით მისი დაფარვის ვადამდე, ან ვადის გასვლამდე);
 - (გ) როდესაც მსგავსი ხელშეკრულებების შემთხვევაში, ერთეული მიმართავს ხელშეკრულების საგნის ყიდვისა და მოკლე ვადაში

მისი გაყიდვის პრაქტიკას, ფასის მოკლევადიანი მერყეობის ხარჯზე მოგების ან დილერის პრემიის მიღების მიზნით; და

- (დ) როდესაც ხელშეკრულების საგანი, არაფულადი აქტივი ადვილად კონვერტირებადი ფულად.

ხელშეკრულება, რომელსაც მიესადაგება (ბ) ან (გ) პირობები, არ ფორმდება არაფინანსური მუხლის მიღების ან გადაცემის მიზნით ერთეულის შესყიდვის, გაყიდვის ან შიდა გამოყენების მოსალოდნელი მოთხოვნილებების შესაბამისად და, აქედან გამომდინარე, წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში ხვდება. რაც შეეხება მე-4 პუნქტში განსაზღვრულ ხელშეკრულებებს, დასადგენია, გაფორმებულია თუ არა ისინი არაფინანსური მუხლების მიღების ან გადაცემის მიზნით ერთეულის შესყიდვის, გაყიდვის ან შიდა გამოყენების მოსალოდნელი მოთხოვნილებების შესაბამისად, ანუ, შედის თუ არა ასეთი ხელშეკრულებები წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში.

6. 5(ა) ან (დ) პუნქტების შესაბამისად, წინამდებარე სტანდარტი არეგულირებს არაფინანსური მუხლების ყიდვა-გაყიდვის ისეთ გამოშვებულ ოფციონებს, რომლებიც შეიძლება ანაზღაურდეს ნეტო ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტის მეშვეობით, ანდა ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით. ამგვარი ხელშეკრულებები არ შეიძლება გაფორმდეს არაფინანსური მუხლების მიღების ან გადაცემის მიზნით, ერთეულის შესყიდვის, გაყიდვის ან შიდა გამოყენების მოსალოდნელი მოთხოვნილებების შესაბამისად.
7. **წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.**
8. სსბასს-ის მიერ გამოცემულ *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 - *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.

განმარტებები (იხ. აგრეთვე პუნქტები მგ10-მგ48)

9. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

წილობრივი ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც ადასტურებს ერთეულის აქტივებში მისი ყველა ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილ წილს.

ფინანსური ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი ერთეულის ფინანსურ აქტივს, ასევე მეორე ერთეულის ფინანსურ ვალდებულებას ან წილობრივ ინსტრუმენტს.

ფინანსური აქტივი ნებისმიერი ისეთი აქტივია, როგორიცაა:

- (ა) ფულადი სახსრები;
- (ბ) სხვა ერთეულის წილობრივი ინსტრუმენტი;
- (გ) ერთეულის სახელშეკრულებო უფლება:
 - (i) სხვა ერთეულისაგან ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის მიღების; ან
 - (ii) მისთვის პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით სხვა ერთეულისთვის ფინანსური აქტივების ან ვალდებულებების გაცვლის; ან
- (დ) ხელშეკრულება, რომელიც ანაზღაურდება ან შესაძლებელია ანაზღაურდეს ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და წარმოადგენს:
 - (i) არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც ერთეული მიიღებს ან შესაძლოა იძულებული იყოს, მიიღოს ცვლადი რაოდენობის ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან
 - (ii) წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომელიც ანაზღაურდება ან შეიძლება ანაზღაურდეს ნებისმიერი ფორმით, გარდა დადგენილი ოდენობის ფულადი სახსრების, ან სხვა ფინანსური აქტივების გაცვლით ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებულ რაოდენობაზე. ამ მიზნებისათვის ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტებად არის კლასიფიცირებული მე-15 და მე-16 პუნქტების შესაბამისად, ინსტრუმენტებს, რომლებიც ერთეულს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში და კლასიფიცირებულია წილობრივ ინსტრუმენტად მე-17 და მე-18 პუნქტების შესაბამისად, ან ინსტრუმენტებს, რომლებიც წარმოადგენს ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებულ ხელშეკრულებებს.

ფინანსური ვალდებულება არის ნებისმიერი ვალდებულება, რომელიც წარმოადგენს:

- (ა) ერთეულის სახელშეკრულებო ვალდებულებას:
 - (i) სხვა ერთეულს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივები; ან
 - (ii) მისთვის პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით სხვა ერთეულს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები; ან
- (ბ) ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება ან შესაძლებელია დაიფაროს ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და წარმოადგენს:
 - (i) არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც ერთეული გადასცემს ან შესაძლოა იძულებული იყოს გადასცეს ერთეულის ცვლადი რაოდენობის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან
 - (ii) წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომელიც დაიფარება ან შეიძლება დაიფაროს ნებისმიერი ფორმით, გარდა დადგენილი ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გაცვლით ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებულ რაოდენობაზე. ამ მიზნებისათვის ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტებად არის კლასიფიცირებული მე-15 და მე-16 პუნქტების შესაბამისად, ინსტრუმენტებს, რომლებიც ერთეულს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში და კლასიფიცირებულია წილობრივ ინსტრუმენტად მე-17 და მე-18 პუნქტების შესაბამისად, ან ინსტრუმენტებს, რომლებიც წარმოადგენს ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებულ ხელშეკრულებებს.

გამონაკლისს წარმოადგენს ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, მაგრამ კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, თუ მას გააჩნია მე-15 და მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტებში აღწერილი ყველა ნიშანი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების მოთხოვნებს.

დაბრუნებადი ინსტრუმენტი ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტია, რომელიც მფლობელს უფლებას ანიჭებს, ემიტენტს უკან დაუბრუნოს ინსტრუმენტი, ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივზე გაცვლის გზით, ან ავტომატურად უბრუნდება ემიტენტს ამა თუ იმ გაურკვეველი მოვლენის მოხდენისას მომავალში, ან ინსტრუმენტის მფლობელის გარდაცვალების ან პენსიაში გასვლის დროს.

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

10. სსბასს 29-ის მე-10 პუნქტში განმარტებულია შემდეგი ტერმინები, რომლებიც წინამდებარე სტანდარტშიც იმავე მნიშვნელობით არის გამოყენებული:
- ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების ამორტიზებული ღირებულება;
 - გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები;
 - აღიარების შეწყვეტა;
 - წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი;
 - ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდი;
 - რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით;
 - ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულება;
 - მყარი ვალდებულება;
 - პროგნოზირებული გარიგება;
 - ჰეჯირების ეფექტურობა;
 - ჰეჯირებული მუხლი;
 - ჰეჯირების ინსტრუმენტი;
 - დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები;
 - სესხები და მოთხოვნები;
 - ყიდვა-გაყიდვის ჩვეულებრივი გზა; და
 - გარიგების დანახარჯები.
11. მოცემულ სტანდარტში ტერმინები "ხელშეკრულება" და "სახელშეკრულებო" გულისხმობს ორ ან მეტ მხარეს შორის შეთანხმებას, რომელიც ითვალისწინებს მკაფიოდ ფორმულირებულ

ეკონომიკურ შედეგებს, რომელთა თავიდან აცილება ნაკლებად ან საერთოდ არ შეუძლიათ მხარეებს, რადგან, როგორც წესი, შეთანხმებას კანონის ძალა აქვს. ხელშეკრულებები და, ამდენად, ფინანსური ინსტრუმენტები შეიძლება განხორციელდეს მრავალი ფორმით და აუცილებელი არ არის, ისინი წარმოდგენილი იყოს წერილობითი ფორმით.

12. წინამდებარე სტანდარტში განსაზღვრული ტერმინი "ერთეული" მოიცავს საჯარო სექტორის ერთეულებს, ფიზიკურ პირებს, ამხანაგობებს, კორპორაციული ტიპის ერთეულებსა (იურიდიულ პირებსა) და ტრასტებს.

წარდგენა

ვალდებულებები და წმინდა აქტივები/ კაპიტალი (იხ. აგრეთვე პუნქტები მგ49-მგ54)

13. თავდაპირველი აღიარებისას ფინანსური ინსტრუმენტის ემიტენტმა ფინანსური ინსტრუმენტის ან მისი შემადგენელი ნაწილების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს ფინანსური ვალდებულების, ფინანსური აქტივის ან წილობრივი ინსტრუმენტის სახით, ხელშეკრულების შინაარსისა და ფინანსური ვალდებულების, ფინანსური აქტივისა და წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებების შესაბამისად.
14. როდესაც მე-9 პუნქტის განმარტებების შესაბამისად ემიტენტი განსაზღვრავს, ესა თუ ის ფინანსური ინსტრუმენტი წილობრივი ინსტრუმენტია თუ ფინანსური ვალდებულება, ფინანსური ინსტრუმენტი მხოლოდ იმ შემთხვევაში კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, როდესაც შესრულებულია ქვემოთ განსაზღვრული ორივე, (ა) და (ბ) პირობა:
 - (ა) ფინანსური ინსტრუმენტი არ შეიცავს ერთეულის სახელშეკრულებო ვალდებულებას:
 - (i) სხვა ერთეულს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივები; ან
 - (ii) მისთვის პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით სხვა ერთეულს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები;
 - (ბ) თუ ფინანსური ინსტრუმენტი დაიფარება ან შესაძლებელია დაიფაროს ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტით და წარმოადგენს:
 - (i) არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც ერთეული გადასცემს ან შესაძლოა

იძულებული იყოს გადასცეს ერთეულის ცვლადი რაოდენობის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან

- (ii) წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომელიც დაიფარება ან შეიძლება დაიფაროს ნებისმიერი ფორმით, გარდა დადგენილი ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გაცვლით ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებულ რაოდენობაზე. ამ მიზნებისათვის ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს ინსტრუმენტებს, რომლებსაც გააჩნია მე-15 და მე-16 პუნქტებსა და მე-17 და მე-18 პუნქტებში განსაზღვრული ყველა ნიშანი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას, ან ინსტრუმენტებს, რომლებიც წარმოადგენს ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებულ ხელშეკრულებებს.

სახელშეკრულებო ვალდებულება, მათ შორის წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტებისაგან წარმოშობილი ვალდებულებაც, რომელმაც მომავალში შეიძლება გამოიწვიოს ემიტენტის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მიღება ან გასვლა, მაგრამ არ აკმაყოფილებს ზემოაღნიშნულ (ა) და (ბ) პირობებს, არ წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს. გამონაკლისს წარმოადგენს ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, მაგრამ კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, თუ მას აქვს მე-15 და მე-16 პუნქტებსა და მე-17 და მე-18 პუნქტებში განსაზღვრული ყველა ნიშანი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას.

დაბრუნებადი ინსტრუმენტები

15. დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტი მოიცავს ემიტენტის სახელშეკრულებო ვალდებულებას, გამოისყიდოს ან გამოიხმოს (დაიბრუნოს) ეს ინსტრუმენტი ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივებზე გაცვლის გზით. ფინანსური ვალდებულების განმარტებიდან გამონაკლისის სახით, ინსტრუმენტი, რომელიც ამგვარ ვალდებულებას ითვალისწინებს, კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, თუ მას ახასიათებს ქვემოთ ჩამოთვლილი ყველა ნიშანი:

- (ა) ფინანსური ინსტრუმენტი მფლობელს ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილის მიღების უფლებას ანიჭებს, ერთეულის ლიკვიდაციის შემთხვევაში. ერთეულის წმინდა აქტივები ის აქტივებია, რომლებიც რჩება ერთეულის აქტივებთან დაკავშირებული ყველა მოთხოვნის გამოკლების შემდეგ. პროპორციული წილი განისაზღვრება:

- (i) ლიკვიდაციის დროს ერთეულის წმინდა აქტივების დაყოფით ტოლი სიდიდის ერთეულებად; და
 - (ii) ამ თანხის გამრავლებით ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელის კუთვნილი ერთეულების რაოდენობაზე.
- (ბ) ეს ინსტრუმენტი ისეთ კლასს განეკუთვნება, რომელსაც ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს. ასეთ კატეგორიას რომ განეკუთვნებოდეს, ინსტრუმენტს:
- (i) არ უნდა გააჩნდეს უპირატესობა, ლიკვიდაციის დროს ერთეულის აქტივებთან დაკავშირებულ სხვა მოთხოვნებთან შედარებით; და
 - (ii) არ უნდა საჭიროებდეს სხვა ინსტრუმენტად კონვერტაციას, სანამ ინსტრუმენტების ისეთ კლასს განეკუთვნება, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია უკავია, ყველა სხვა ინსტრუმენტთან შედარებით.
- (გ) ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით დაქვემდებარებული პოზიციის მქონე ინსტრუმენტების კლასში შემავალ ყველა ინსტრუმენტს იდენტური მახასიათებლები გააჩნია. მაგალითად, ყველა მათგანი დაბრუნებადი უნდა იყოს და უკან დაბრუნების ანუ გამოსყიდვის ფასის გამოსათვლელად გამოყენებული ფორმულა ან სხვა მეთოდი ერთი და იგივე უნდა იყოს ამ კლასში შემავალი ყველა ინსტრუმენტისათვის.
- (დ) გარდა იმისა, რომ ემიტენტს აკისრია სახელშეკრულებო ვალდებულება, გამოსყიდოს ეს ფინანსური ინსტრუმენტი ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივზე გაცვლის გზით, ეს ინსტრუმენტი არ ითვალისწინებს სხვა სახელშეკრულებო ვალდებულებას, სხვა ერთეულს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივი, ან მისთვის პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით სხვა მხარეს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები, ან ვალდებულებები და არ არსებობს ისეთი ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება ან შესაძლოა დაიფაროს ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით, როგორც ეს განსაზღვრულია ფინანსური ვალდებულების განმარტების (ბ) პუნქტში.
- (ე) მთლიანი მოსალოდნელი ფულადი სახსრების ნაკადები, რომლებიც მისაკუთვნებელია ამ ფინანსურ ინსტრუმენტზე, ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში, არსებითად ეფუძნება ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში ერთეულის მიერ მიღებულ ნამეტს ან დეფიციტს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული და

აუდიარებელი წმინდა აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებას (ინსტრუმენტის ყოველგვარი შედეგების გამორიცხვით).

16. წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებულ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით - იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომელსაც ყველა ზემოაღნიშნული ნიშანი ახასიათებს, ემიტენტს არ უნდა ჰქონდეს სხვა ფინანსური ინსტრუმენტი ან ხელშეკრულება, რომელსაც აქვს:

- (ა) მთლიანი ფულადი სახსრების ნაკადები, რომლებიც არსებითად ეფუძნება ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში ერთეულის მიერ მიღებულ ნამეტს ან დეფიციტს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებელი და აუდიარებელი წმინდა აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებას (ამ ინსტრუმენტის ან ხელშეკრულების ყოველგვარი შედეგების გამორიცხვით); და
- (ბ) ისეთი გავლენა, რომელიც არსებითად ზღუდავს ან განსაზღვრავს დაბრუნებადი ინსტრუმენტის მფლობელების ნარჩენ შემოსავლიანობას.

ამ პირობის გამოყენების მიზნით, ერთეულმა არ უნდა განიხილოს ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელთან დადებული, მე-15 პუნქტში აღწერილი არაფინანსური ხელშეკრულებები, რომლის სახელშეკრულებო ვადები და პირობები მსგავსია ისეთი ეკვივალენტური ხელშეკრულების ვადებისა და პირობების, რომელიც შეიძლება განხორციელდეს ფინანსური ინსტრუმენტის რომელიმე არამფლობელსა და ემიტენტს ერთეულს შორის. თუ ერთეულს არ შეუძლია იმის განსაზღვრა, დაკმაყოფილებულია თუ არა ზემოაღნიშნული პირობა, მან დაბრუნებად ინსტრუმენტს არ უნდა მიანიჭოს წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია.

ფინანსური ინსტრუმენტები ან ფინანსური ინსტრუმენტების კომპონენტები, რომლებიც ერთეულს აკისრებს ვალდებულებას, მეორე მხარეს გადასცეს ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის დროს

17. ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტი ითვალისწინებს ერთეულის სახელშეკრულებო ვალდებულებას, მხოლოდ ლიკვიდაციის დროს სხვა მხარეს გადასცეს თავისი წმინდა აქტივების პროპორციული წილი. აღნიშნული ვალდებულება ან იმის გამო წარმოიშობა, რომ ლიკვიდაცია გარდაუვალია და ერთეულის კონტროლს არ ექვემდებარება (მაგალითად, ერთეულის მოქმედების შეზღუდული ვადა), ან გაურკვეველია ლიკვიდაციის მოხდენა, მაგრამ ეს დამოკიდებულია ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელის არჩევანის უფლებაზე. ფინანსური ვალდებულების განმარტებიდან

გამონაკლისის სახით, ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც ამგვარ ვალდებულებას ითვალისწინებს, კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, თუ მას ახასიათებს ქვემოთ ჩამოთვლილი ყველა ნიშანი:

- (ა) ფინანსური ინსტრუმენტი მფლობელს, ერთეულის ლიკვიდაციის შემთხვევაში, ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილის მიღების უფლებას ანიჭებს. ერთეულის წმინდა აქტივები ის აქტივებია, რომლებიც რჩება ერთეულის აქტივებთან დაკავშირებული ყველა მოთხოვნის გამოკლების შემდეგ. პროპორციული წილი განისაზღვრება:
 - (i) ლიკვიდაციის დროს ერთეულის წმინდა აქტივების დაყოფით ტოლი სიდიდის ერთეულებად; და
 - (ii) ამ თანხის გამრავლებით ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელის კუთვნილი ერთეულების რაოდენობაზე.
 - (ბ) ეს ფინანსური ინსტრუმენტი ისეთ კლასს განეკუთვნება, რომელსაც ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს. ასეთ კატეგორიას რომ განეკუთვნებოდეს, ინსტრუმენტს:
 - (i) ლიკვიდაციის დროს არ უნდა გააჩნდეს უპირატესობა ერთეულის აქტივებთან დაკავშირებულ სხვა მოთხოვნებთან შედარებით; და
 - (ii) არ უნდა საჭიროებდეს სხვა ინსტრუმენტად კონვერტაციას, სანამ ინსტრუმენტების ისეთ კლასს განეკუთვნება, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია უკავია ყველა სხვა კლასის ინსტრუმენტთან შედარებით.
 - (გ) ფინანსური ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით, დაქვემდებარებული პოზიციის მქონე ინსტრუმენტების კლასში შემავალი ყველა ფინანსური ინსტრუმენტი იდენტურ სახელშეკრულებო ვალდებულებას უნდა ითვალისწინებდეს ემიტენტი ერთეულისათვის, ლიკვიდაციის დროს გადასცეს საკუთარი წმინდა აქტივების პროპორციული წილი.
18. წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებულ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით, იმ ფინანსური ინსტრუმენტების გარდა, რომელსაც ზემოთ აღწერილი ყველა ნიშანი ახასიათებს, ემიტენტს არ უნდა ჰქონდეს სხვა ფინანსური ინსტრუმენტი ან ხელშეკრულება, რომელსაც აქვს:
- (ა) ფულადი სახსრების მთლიანი ნაკადები, რომლებიც არსებითად ეფუძნება ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში ერთეულის მიერ მიღებულ ნამეტს ან დეფიციტს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან

ადიარებელი და აუდიარებელი წმინდა აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებას (ამ ინსტრუმენტის ან ხელშეკრულების ყოველგვარი შედეგების გამორიცხვით); და

- (ბ) ისეთი გავლენა, რომელიც არსებითად ზღუდავს ან განსაზღვრავს დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელების ნარჩენ შემოსავლიანობას.

ამ პირობის გამოყენების მიზნით, ერთეულმა არ უნდა განიხილოს ინსტრუმენტის მფლობელთან დადებული, მე-17 პუნქტში აღწერილი არაფინანსური ხელშეკრულებები, რომლის სახელშეკრულებო ვადები და პირობები მსგავსია ისეთი ეკვივალენტური ხელშეკრულების ვადებისა და პირობების, რომელიც შეიძლება განხორციელდეს ინსტრუმენტის რომელიმე არამფლობელსა და ემიტენტ ერთეულს შორის. თუ ერთეულს არ შეუძლია იმის განსაზღვრა, დაკმაყოფილებულია თუ არა ზემოაღნიშნული პირობა, მან დაბრუნებად ინსტრუმენტს არ უნდა მიანიჭოს წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია.

ისეთი დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტებისა და ფინანსური ინსტრუმენტების რეკლასიფიკაცია, რომლებიც ერთეულს აკისრებს ვალდებულებას, მეორე მხარეს გადასცეს ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის დროს

19. ერთეულმა მე-15 და მე-16 ან მე-17 და მე-18 პუნქტების შესაბამისად ფინანსურ ინსტრუმენტს წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია უნდა მიანიჭოს იმ დღიდან, როდესაც ინსტრუმენტს ექნება ამ პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და დააკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას. ერთეულმა ფინანსური ინსტრუმენტის რეკლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს იმ დღიდან, როდესაც ინსტრუმენტს აღარ ექნება ამ პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი ან აღარ დააკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას. მაგალითად, თუ ერთეული გამოისყიდის მის მიერ გამოშვებულ ყველა არადაბრუნებად ინსტრუმენტს, ხოლო ნებისმიერ დაბრუნებად ინსტრუმენტს, რომელიც მიმოქცევაში რჩება, ექნება მე-15 და მე-16 პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და დააკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას, ერთეულმა დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს უნდა შეუცვალოს კლასიფიკაცია და გადაიტანოს წილობრივი ინსტრუმენტების საკლასიფიკაციო ჯგუფში იმ დღიდან, როდესაც ის გამოისყიდის არადაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს.

20. ერთეულმა ფინანსური ინსტრუმენტის რეკლასიფიკაცია უნდა ასახოს მე-19 პუნქტის შესაბამისად:

- (ა) წილობრივი ინსტრუმენტი ფინანსური ვალდებულების საკლასიფიკაციო ჯგუფში უნდა გადაიტანოს იმ დღიდან,

როდესაც ინსტრუმენტს ადარ ექნება მე-15 და მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი ან ადარ დააკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას. ფინანსური ვალდებულება უნდა შეფასდეს ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულებით რეკლასიფიკაციის თარიღისათვის. ერთეულმა რეკლასიფიკაციის თარიღით წმინდა აქტივებში/კაპიტალში უნდა აღიაროს სხვაობა წილობრივი ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულებასა და ფინანსური ვალდებულების რეალურ ღირებულებას შორის;

- (ბ) ფინანსური ვალდებულება წილობრივი ინსტრუმენტის საკლასიფიკაციო ჯგუფში უნდა გადაიტანოს იმ დღიდან, როდესაც ინსტრუმენტს ექნება მე-15 და მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და დააკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას. წილობრივი ინსტრუმენტი უნდა შეფასდეს ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულებით, რომელიც განისაზღვრა რეკლასიფიკაციის თარიღით.

სახელშეკრულებო ვალდებულების არარსებობა ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე (პუნქტი 14(ა))

21. მე-15 და მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტებში აღწერილი გარემოებების გარდა, უმნიშვნელოვანესი ნიშანი, რითაც ფინანსური ვალდებულება განსხვავდება წილობრივი ინსტრუმენტისაგან, არის ერთი მხარის (ემიტენტის) სახელშეკრულებო ვალდებულების არსებობა, ფინანსური ინსტრუმენტის მიხედვით ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივი მიაწოდოს მეორე მხარეს (მფლობელს), ან ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივი გაცვალოს მფლობელთან ისეთი პირობებით, რომელიც პოტენციურად არახელსაყრელია ემიტენტისათვის. მიუხედავად იმისა, რომ წილობრივი ინსტრუმენტის მფლობელს შეიძლება უფლება ჰქონდეს, მიიღოს პროპორციული წილი ნებისმიერი დივიდენდიდან, ან მსგავსი გამოცხადებული განაწილებებიდან, ან წმინდა აქტივების/კაპიტალის სხვა ფორმით განაწილებიდან, ემიტენტს არა აქვს ამგვარი განაწილების სახელშეკრულებო ვალდებულება, რადგან მას არ მოეთხოვება მეორე მხარისათვის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემა.
22. ემიტენტი ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიკაციის დროს მხედველობაში მიიღება მათი შინაარსი და არა სამართლებრივი ფორმა. ჩვეულებრივ, ფინანსური ინსტრუმენტის შინაარსი და სამართლებრივი ფორმა ერთმანეთს შეესაბამება, თუმცა არა ყოველთვის. მაგალითად, ზოგიერთ ფინანსურ ინსტრუმენტს წილობრივი ინსტრუმენტის სამართლებრივი ფორმა აქვს, მაგრამ

შინაარსით ვალდებულებას წარმოადგენს, ხოლო სხვებს შეიძლება ჰქონდეს როგორც წილობრივი ინსტრუმენტების, ასევე ფინანსური ვალდებულებების ნიშნები. მაგალითად:

- (ა) როდესაც პრივილეგიური აქციები ითვალისწინებს ემიტენტის მიერ მათ სავალდებულო გამოსყიდვას ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თანხით რომელიმე ფიქსირებული ან განსაზღვრადი მომავალი თარიღისათვის, ან აქციების მფლობელს უფლებას აძლევს, ემიტენტისაგან მოითხოვოს აქციების გამოსყიდვა რომელიმე კონკრეტული თარიღისათვის ან კონკრეტული თარიღის შემდეგ ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თანხით, ამ შემთხვევაში, ფინანსური ინსტრუმენტი არის ფინანსური ვალდებულება;
- (ბ) ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც მფლობელს უფლებას აძლევს, ფულადი სახსრების ან სხვა რომელიმე ფინანსური აქტივის („დაბრუნებადი ინსტრუმენტი“) სანაცვლოდ ემიტენტს უკან დაუბრუნოს ის, წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული, მე-15 და მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტების შესაბამისად. ფინანსური ინსტრუმენტი ფინანსურ ვალდებულებას წარმოადგენს მაშინაც კი, როცა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების ოდენობა განისაზღვრება ინდექსის ან მსგავსი მაჩვენებლის მეშვეობით, რომელიც შეიძლება შემცირდეს ან გაიზარდოს. ის ფაქტი, რომ მფლობელს არჩევანის საშუალება აქვს, ინსტრუმენტი დაუბრუნოს ემიტენტს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემის სანაცვლოდ, ნიშნავს, რომ დაბრუნებადი ინსტრუმენტი აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული მე-15 და მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტების შესაბამისად. მაგალითად, ღია ერთობლივი ფონდები, საპაიო პრინციპებზე გაერთიანებული ქონების მართვის ორგანიზაციები, ამხანაგობები და ზოგიერთი კოოპერაციული ერთეული შესაძლოა თავის მფლობელებს ან წევრებს უფლებას აძლევდეს, საკუთარი წილი ემიტენტისაგან ნებისმიერ დროს გამოისყიდონ ფულადი სახსრების სანაცვლოდ, რის გამოც მფლობელების ან წევრების წილები კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური ვალდებულებები, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული მე-15 და მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტების შესაბამისად. თუმცა, ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიცირება ფინანსურ ვალდებულებად არ გამოირიცხავს ისეთი მუხლის ჩაწერას წმინდა აქტივების/კაპიტალის არმქონე ერთეულების (მაგალითად,

ზოგიერთი ერთობლივი ფონდი და საპაიო პრინციპებზე გაერთიანებული ქონების მართვის ორგანიზაციები, იხ. საილუსტრაციო მაგალითი 7) ფინანსურ ანგარიშგებაში, როგორიცაა „მეპაიეებზე გასანაწილებელი წმინდა აქტივების ღირებულება“ და „ცვლილებები მეპაიეებზე გასანაწილებელი წმინდა აქტივების ღირებულებაში“. ასევე არ გამოირიცხავს ანგარიშგებაში შენიშვნების სახით დამატებითი ინფორმაციის განმარტებებს იმის თაობაზე, რომ წევრების მთლიანი წილი მოიცავს ისეთ მუხლებს, როგორიცაა რეზერვები, რომლებიც აკმაყოფილებს წმინდა აქტივების/კაპიტალის განმარტებას და დაბრუნებადი ინსტრუმენტები, რომლებიც ამგვარ კლასიფიკაციას არ ექვემდებარება (იხ. საილუსტრაციო მაგალითი 8).

23. თუ ერთეულს არა აქვს უპირობო უფლება, თავი აარიდოს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემას სახელშეკრულებო ვალდებულების დასაფარად, ასეთი ვალდებულება აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული მე-15 და მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტების შესაბამისად. მაგალითად:
 - (ა) ერთეულისთვის სახელშეკრულებო ვალდებულების დაფარვის შეზღუდვა იმის გამო, რომ ხელი არ მიუწვდება უცხოურ ვალუტაზე, ან საჭიროებს დასტურს თანხის გადახდაზე მარეგულირებელი ორგანოდან, არ აუქმებს ერთეულის სახელშეკრულებო ვალდებულებას ან მფლობელის სახელშეკრულებო უფლებას ფინანსურ ინსტრუმენტზე;
 - (ბ) სახელშეკრულებო ვალდებულება, რომელიც ხელშეკრულების მონაწილე მეორე მხარეს აძლევს ინსტრუმენტის გამოსყიდვის უფლებას გარკვეული პირობით, წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, ვინაიდან ერთეულს არა აქვს უპირობო უფლება, თავი აარიდოს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემას.
24. ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც პირდაპირ არ ითვალისწინებს ამგვარ სახელშეკრულებო ვალდებულებას ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე, შეიძლება ამას არაპირდაპირ ითვალისწინებდეს პირობებსა და განმარტებებში. მაგალითად:
 - (ა) ფინანსური ინსტრუმენტი შეიძლება შეიცავდეს არაფულად ვალდებულებას, რომელიც უნდა დაიფაროს მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული ვერ მოახერხებს განაწილებას ან ფინანსური ინსტრუმენტის გამოსყიდვას. თუ ერთეულს შეუძლია, თავი აარიდოს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გადაცემას მხოლოდ არაფულადი

ვალდებულების დაფარვის ხარჯზე, მაშინ ფინანსური ინსტრუმენტი წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას;

(ბ) ფინანსური ინსტრუმენტი კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური ვალდებულება, თუ ერთეული მისი დაფარვისას გადასცემს:

(i) ფულად სახსრებს ან სხვა ფინანსურ აქტივს; ან

(ii) საკუთარ აქციებს, რომელთა ღირებულება მნიშვნელოვნად აჭარბებს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის ღირებულებას.

მართალია, ერთეულს არა აქვს პირდაპირი სახელშეკრულებო ვალდებულება ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე, აქციებით ანაზღაურების ღირებულება ისეთი ოდენობისაა, რომ შესაძლოა უპირატესობა ნაღდ ანგარიშსწორებას მიაწიოს. ნებისმიერ შემთხვევაში, მფლობელი გარანტირებულია, მიიღოს სულ მცირე ნაღდი ფულით ანაზღაურების ვარიანტით გათვალისწინებული თანხის ტოლი თანხა (იხ. 25-ე პუნქტი).

ვალდებულების დაფარვა ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით (პუნქტი 14 (ბ))

25. ცალკეული ხელშეკრულება თავისთავად არ წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს მხოლოდ იმის გამო, რომ მისი შედეგი შეიძლება ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემა ან მიღება იყოს. ერთეულს შეიძლება ჰქონდეს სახელშეკრულებო უფლება ან ვალდებულება, მიიღოს ან გადასცეს გარკვეული რაოდენობის საკუთარი აქციები ან სხვა წილობრივი ინსტრუმენტები, რომელთა რაოდენობა იმდენად ცვალებადია, რომ ერთეულის მიერ მისაღები ან გადასაცემი საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება უნდა უტოლდებოდეს სახელშეკრულებო უფლების ან ვალდებულების თანხას. ასეთი სახელშეკრულებო უფლება ან ვალდებულება შეიძლება განსაზღვრული იყოს ფიქსირებული თანხით ან თანხით, რომელიც ნაწილობრივ ან მთლიანად იცვლება ისეთი ცვლადი სიდიდის ცვლილების შესაბამისად, რომელიც არ წარმოადგენს ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების საბაზრო ფასს (როგორიცაა საპროცენტო განაკვეთი, სამომხმარებლო საქონლის ფასები ან ფინანსური ინსტრუმენტების ფასები). ამ ტიპის ხელშეკრულებების ორი მაგალითია: (ა) ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ისეთი რაოდენობის მიწოდებას, რომელიც უდრის 100 ფე-ს და (ბ) ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ისეთი რაოდენობის მიწოდებას, რომლის ღირებულება ტოლია 100 ბარელი ნავთობის ღირებულების.

ასეთი ხელშეკრულება წარმოადგენს ერთეულის ფინანსურ ვალდებულებას მაშინაც კი, როდესაც ერთეული სახელშეკრულებო ვალდებულების დასაფარად ვალდებულია, ან უფლება აქვს მიაწოდოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები. ასეთი ხელშეკრულება თვითონ არ არის წილობრივი ინსტრუმენტი, რადგან ერთეული სახელშეკრულებო ვალდებულების დასაფარად იყენებს ცვლადი რაოდენობის საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტს. შესაბამისად, ეს ხელშეკრულება არ ადასტურებს ერთეულის აქტივებში ყველა მისი ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლებას.

26. 27-ე პუნქტში განხილულის გარდა, ხელშეკრულება, რომელიც ანაზღაურდება ერთეულის მიერ საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობის (მიღებით ან) გადაცემით, ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს. მაგალითად, გამოშვებული აქციის ოფციონები, რომლებიც მიმღებს უფლებას აძლევს, შეისყიდოს ერთეულის აქციების ფიქსირებული რაოდენობა ფიქსირებულ ფასად ან ობლიგაციის ფიქსირებული ძირითადი თანხის ფასად, წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს. ხელშეკრულების რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები, რომლებიც გამოწვეულია საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების ისეთი მერყეობით, რაც არ მოქმედებს სახელშეკრულებო ვალდებულების დასაფარად, გადასაცემი ან მისაღები ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების ოდენობაზე, ან იმავე მიზნით გადასაცემი ან მისაღები წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობაზე, არ გამორიცხავს იმას, რომ ეს ხელშეკრულება იყოს წილობრივი ინსტრუმენტი. ნებისმიერი მიღებული კომპენსაცია (როგორიცაა, მაგალითად, გამოშვებული ოფციონისათვის მიღებული პრემია, ან ვარანტი ერთეულის საკუთარ აქციებზე) პირდაპირ ემატება წმინდა აქტივებს/კაპიტალს. ნებისმიერი გადახდილი კომპენსაცია (როგორიცაა, მაგალითად, ნაყიდ ოფციონზე გადახდილი პრემია) პირდაპირ აკლდება წმინდა აქტივებს/ კაპიტალს. წილობრივი ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები არ აღიარდება ფინანსურ ანგარიშგებაში.
27. თუ ხელშეკრულების დასაფარად გადასაცემი ან მისაღები ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები წარმოადგენს დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომელთაც გააჩნია მე-15 და მე-16 პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას, ან ინსტრუმენტს, რომელიც ერთეულს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში და ამავე დროს აქვს მე-17 და მე-18 პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და აკმაყოფილებს ამ

პუნქტების ყველა პირობას, ხელშეკრულება იქნება ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება. ეს მოიცავს ხელშეკრულებას, რომელიც ანაზღაურდება ერთეულის მიერ ამგვარი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობის მიღებით ან გადაცემით, ფიქსირებული ოდენობის ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივზე გაცვლის გზით.

28. მე-15 და მე-16 ან მე-17 და მე-18 პუნქტებში აღწერილი ხელშეკრულებების გარდა, ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს ერთეულის ვალდებულებას, შეისყიდოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემის სანაცვლოდ, წარმოშობს ფინანსურ ვალდებულებას გამოსასყიდი თანხის დისკონტირებული ღირებულების ოდენობით (მაგალითად, ფორვარდული გარიგების ხელახალი შესყიდვის ფასის, ოფციონის განხორციელების ფასის ან სხვა გამოსასყიდი თანხების დისკონტირებული ღირებულება). იგივე ეხება იმ შემთხვევასაც, როდესაც ხელშეკრულება თვითონ არის წილობრივი ინსტრუმენტი. ამის ერთ-ერთი მაგალითია ერთეულის ვალდებულება ფორვარდული გარიგების იხედვით - ნაღდ ფულზე შეისყიდოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები. როდესაც ფინანსური ვალდებულება თავდაპირველად აღიარებულია სსბასს 29-ის მიხედვით, მისი რეალური ღირებულება (ანუ გამოსასყიდი თანხის დისკონტირებული ღირებულება) ექვემდებარება წმინდა აქტივებიდან/კაპიტალიდან რეკლასიფიკაციას. შესაბამისად, ფინანსური ვალდებულება შეფასდება სსბასს 29-ის მოთხოვნების მიხედვით. თუ ხელშეკრულების შეწყვეტამდე გადაცემა არ განხორციელდა, ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულება რეკლასიფიცირდება წმინდა აქტივებში/კაპიტალში. ერთეულის სახელშეკრულებო ვალდებულება, შეისყიდოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები, წარმოშობს ფინანსურ ვალდებულებას გამოსასყიდი თანხის დისკონტირებული ღირებულებისათვის იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ყიდვის ვალდებულება პირობითია და დამოკიდებულია მეორე მხარის მხრიდან გამოსყიდვის უფლების გამოყენების სურვილზე (მაგალითად, წერილობითი ფუთ-ოფციონი, რომელიც მეორე მხარეს უფლებას აძლევს, ერთეულს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები ფიქსირებულ ფასად მიჰყიდოს).

29. ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება ერთეულის მიერ საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობის მიღებით ან გადაცემით, ცვლადი ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, წარმოადგენს ფინანსურ აქტივს ან ფინანსურ ვალდებულებას. ამის მაგალითია ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს ერთეულის მიერ 100 ცალი საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტის მიწოდებას 100 ბარელი ნავთობის ღირებულების ტოლი ნაღდი ფულის სანაცვლოდ.

პირობითი ანგარიშსწორების პირობები

30. შეიძლება ფინანსური ინსტრუმენტი ერთეულისაგან მოითხოვდეს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემას ან ვალდებულების სხვაგვარად ისე დაფარვას, რომ იგი კლასიფიცირდეს, როგორც ფინანსური ვალდებულება მოსალოდნელი მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენების (ან ამგვარი მოვლენების შედეგების) მოხდენის ან არმოხდენის დროს, რომელიც არ ექვემდებარება არც ემიტენტისა და არც ინსტრუმენტების მფლობელის კონტროლს. ასეთი მოვლენები შეიძლება იყოს საფონდო ბირჟის ინდექსის, სამომხმარებლო ფასების ინდექსის, საპროცენტო განაკვეთის ან დაბეგვრის რეჟიმის ცვლილებები, ან ემიტენტის მომავალი შემოსავლები, ნამეტი ან დეფიციტი, ან ვალდებულებების საკუთარ კაპიტალთან ფარდობის კოეფიციენტი. ასეთი ფინანსური ინსტრუმენტის ემიტენტს არა აქვს უპირობო უფლება, თავი აარიდოს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემას (ან ვალდებულების სხვაგვარად ისე დაფარვას, რომ იგი კლასიფიცირდეს, როგორც ფინანსური ვალდებულება). ამიტომ ეს ინსტრუმენტი წარმოადგენს ემიტენტის ფინანსურ ვალდებულებას, გარდა ისეთი შემთხვევებისა, როდესაც:

- (ა) პირობითი ანგარიშსწორების პირობის ის ნაწილი, რომელსაც შეუძლია ვალდებულების დაფარვა მოითხოვოს ფულადი სახსრებით ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით (ან სხვაგვარად ისე, რომ იგი კლასიფიცირდეს, როგორც ფინანსური ვალდებულება) არ არის რეალური;
- (ბ) ემიტენტს შეიძლება მოეთხოვოს ვალდებულების დაფარვა ფულადი სახსრებით ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით (ან ვალდებულების სხვაგვარად ისე დაფარვა, რომ იგი კლასიფიცირდეს, როგორც ფინანსური ვალდებულება) მხოლოდ ემიტენტის ლიკვიდაციის შემთხვევაში; ან
- (გ) ინსტრუმენტს აქვს მე-15 და მე-16 პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას.

ანგარიშსწორების ვარიანტები

31. როდესაც წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი რომელიმე მხარეს არჩევანის საშუალებას აძლევს იმის თაობაზე, თუ როგორ დაფაროს ვალდებულება (მაგალითად, ემიტენტს ან მფლობელს შეუძლია გადაიხადოს ნაღდი ფული, ან აქციები გაცვალოს ნაღდ ფულზე), ეს ინსტრუმენტი არის ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც გადახდის ყველა ალტერნატიული ვარიანტის მიხედვით იგი კლასიფიცირდება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტი.

32. ისეთი წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის მაგალითი, რომელიც შეიცავს დაფარვის წესის არჩევანის უფლებას და წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, არის აქციის ოფციონი, რომელიც ემიტენტს არჩევანის უფლებას აძლევს, გადაიხადოს ნაღდი ფულით ან საკუთარი აქციები გაცვალოს ნაღდი ფულზე. ანალოგიურად, წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში შედის ზოგიერთი ხელშეკრულება, რომელიც ეხება არაფინანსური ობიექტების საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებზე ყიდვა-გაყიდვას, ვინაიდან მათი დაფარვა შესაძლებელია არაფინანსური ობიექტების გადაცემით, ან ფულით, ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით (იხ. პუნქტები 4-6). ასეთი ხელშეკრულებები წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს ან ფინანსურ ვალდებულებებს და არა წილობრივ ინსტრუმენტებს.

რთული ფინანსური ინსტრუმენტები (იხილეთ ასევე პუნქტები მგ 55 - მგ 60 და საილუსტრაციო მაგალითები 9-12)

33. ემიტენტმა, რომელიც უშვებს არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, უნდა შეაფასოს, შეიცავს თუ არა ფინანსური ინსტრუმენტი როგორც ვალდებულებით, ასევე წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივ) ელემენტს. მან ინსტრუმენტის შემადგენელი ნაწილების კლასიფიცირება უნდა მოახდინოს ცალ-ცალკე - ფინანსურ ვალდებულებებად, ფინანსურ აქტივებად ან წილობრივ ინსტრუმენტებად, მე-13 პუნქტის შესაბამისად.
34. ერთეულმა ცალ-ცალკე უნდა აღიაროს ფინანსური ინსტრუმენტის ის შემადგენელი ნაწილები, რომლებიც წარმოშობს: ა) ერთეულის ფინანსურ ვალდებულებას და ბ) ინსტრუმენტის მფლობელს არჩევანის საშუალებას აძლევს, გადაცვალოს იგი ერთეულის წილობრივ ინსტრუმენტზე. მაგალითად, ობლიგაცია, ან სხვა ანალოგიური ინსტრუმენტი, რომლებიც მფლობელის მიერ გადაიცვლება ემიტენტის ჩვეულებრივი აქციების ფიქსირებულ რაოდენობაზე, წარმოადგენს რთულ ფინანსურ ინსტრუმენტს. ემიტენტის პოზიციიდან, ამგვარი ინსტრუმენტი შეიცავს ორ კომპონენტს: ფინანსურ ვალდებულებას (სახელშეკრულებო შეთანხმებას ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გადაცემის შესახებ) და წილობრივ ინსტრუმენტს (ქოლ-ოფციონს, რომელიც მფლობელს უფლებას ანიჭებს, დროის გარკვეულ პერიოდში მოახდინოს თავისი ინსტრუმენტის გადაცვლა ერთეულის ფიქსირებული რაოდენობის ჩვეულებრივ აქციებზე). ამგვარი ინსტრუმენტის ემისიის ეკონომიკური შედეგი არსებითად იგივეა, რაც ექნებოდა ერთდროულად სავალო ინსტრუმენტის გამოშვებას ვადამდე დაფარვის პირობით და ვარანტების გაცემას ჩვეულებრივი აქციების შესასყიდად, ან სავალო ფინანსური

ინსტრუმენტის გამოშვებას ჩვეულებრივი აქციების შესყიდვის ვარანტებით. შესაბამისად, ყველა შემთხვევაში, ერთეული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშებაში ცალ-ცალკე წარადგენს ფინანსური ინსტრუმენტის შემადგენელ ვალდებულებით და წმინდა აქტივების/ კაპიტალის (წილობრივ) ელემენტებს.

35. კონვერტირებადი ინსტრუმენტის შემადგენელი ვალდებულებისა და წილობრივი ინსტრუმენტების კლასიფიკაცია არ იცვლება იმ ალბათობაში ცვლილებების შედეგად, როდესაც მოსალოდნელია გადაცვლის არჩევანის განხორციელება, მიუხედავად იმისა, რომ ამ არჩევანის განხორციელება შეიძლება ზოგიერთი მფლობელისათვის ეკონომიკურად ხელსაყრელი იყოს. ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელები ყოველთვის არ მოქმედებენ ისე, როგორც მოსალოდნელია, რადგან მაგალითად, გადაცვლის შედეგად წარმოშობილი საგადასახადო შედეგები შეიძლება განსხვავებული იყოს სხვადასხვა მფლობელისათვის, მით უმეტეს, რომ გადაცვლის ალბათობა შეიძლება დროთა განმავლობაში იცვლებოდეს. ერთეულის მომავალი გადახდების სახელშეკრულებო ვალდებულება შეუსრულებელი რჩება მანამ, სანამ იგი არ დაიფარება გადაცვლის შედეგად, ფინანსური ინსტრუმენტის განადგობის ვადის გასვლით ან სხვა რომელიმე ოპერაციით.
36. სსპას 29-ში განხილულია ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების შეფასების საკითხები. წილობრივი ინსტრუმენტი ადასტურებს ერთეულის აქტივებში მისი წილის უფლებას, ყველა ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ. ამიტომ, როდესაც რთული ინსტრუმენტის საწყისი საბალანსო ღირებულება განაწილებულია მის წილობრივ და ვალდებულებით კომპონენტებს შორის, წმინდა აქტივების/კაპიტალის წილობრივ კომპონენტს მიეკუთვნება ინსტრუმენტის სრული რეალური ღირებულებიდან ცალკე განსაზღვრული ვალდებულებითი კომპონენტის შესაბამისი თანხის გამოქვითვის შედეგად დარჩენილი ღირებულება. ნებისმიერი წარმოებული კომპონენტების ღირებულება (მაგალითად, ქოლოფციონი), რომელიც ჩართულია რთული ფინანსურ ინსტრუმენტში (მაგალითად, წილობრივ ინსტრუმენტად კონვერსიის არჩევანის უფლება), გარდა წმინდა აქტივების/კაპიტალის წილობრივი კომპონენტისა, ჩაირთვება ვალდებულებით კომპონენტში. თავდაპირველი აღიარებისას ვალდებულებით და წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივ) კომპონენტებზე მიკუთვნებული საბალანსო ღირებულებების ჯამი ყოველთვის მთლიანი ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ტოლია. ფინანსური ინსტრუმენტის შემადგენელი კომპონენტების თავდაპირველი, ცალ-ცალკე აღიარების შედეგად არ წარმოიშობა არავითარი მოგება ან ზარალი.

37. 36-ე პუნქტში აღწერილი მიდგომის მიხედვით, ჩვეულებრივ აქციებში კონვერტირებადი ობლიგაციის ემიტენტი თავდაპირველად განსაზღვრავს ვალდებულებითი კომპონენტის საბალანსო ღირებულებას ისეთი ანალოგიური ვალდებულების (მათ შორის, ნებისმიერი ჩართული არაწილობრივი წარმოებული მახასიათებლის) რეალური ღირებულების შეფასებით, რომელსაც არ გააჩნია დაკავშირებული წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივი) კომპონენტი. ისეთი წილობრივი ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულება, რომელიც ითვალისწინებს ამ ინსტრუმენტის ჩვეულებრივ აქციებად კონვერსიის არჩევანის უფლებას, შესაძლებელია განისაზღვროს რთული ფინანსური ინსტრუმენტის მთლიანი ღირებულებიდან, ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულების გამოქვითვის გზით.

გამოსყიდული აქციები (იხილეთ აგრეთვე პუნქტი მგ 61)

38. თუ ერთეული ხელახლა შეისყიდის საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებს, ისინი („გამოსყიდული აქციები“) გამოაკლდება წმინდა აქტივებს/კაპიტალს. ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების შესყიდვის, გაყიდვის, გამოშვების ან გაუქმების შედეგად წარმოშობილი არავითარი მოგება ან ზარალი არ აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში. ასეთი გამოსყიდული აქციები შეიძლება შეძენილ იქნეს ერთეულის ან კონსოლიდირებული ჯგუფის სხვა წევრების მიერ. სანაცვლოდ, გადახდილი ან მიღებული ანაზღაურება პირდაპირ უნდა აღიარდეს წმინდა აქტივებში/კაპიტალში.
39. ერთეულის საკუთრებაში არსებული გამოსყიდული აქციები აისახება ან ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში, სსბასს 1-ის - *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა* - შესაბამისად. თუ ერთეული თავის წილობრივ ინსტრუმენტებს დაკავშირებული მხარეებისაგან გამოისყიდის, შესაბამისი ინფორმაცია ანგარიშგებაში აისახება, სსბასს 20-ის - *დაკავშირებული მხარეების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება* - შესაბამისად.

პროცენტები, დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები, ზარალი და მოგება (იხ. აგრეთვე პუნქტი მგ62)

40. ფინანსურ ინსტრუმენტთან, ან ფინანსურ ვალდებულებად კლასიფიცირებულ მის რომელიმე კომპონენტთან დაკავშირებული პროცენტები, დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები, ზარალი და მოგება აღიარდება როგორც ამონაგები ან ხარჯი ნამეტში ან დეფიციტში. წილობრივი ინსტრუმენტის მფლობელებზე განაწილებული თანხები პირდაპირ აისახება ერთეულის წმინდა აქტივების/კაპიტალის დებეტში, ამ ოპერაციიდან მოგების გადასახადის შემცირებით მიღებული ნებისმიერი სარგებლის

გარეშე. წმინდა აქტივების/კაპიტალის ოპერაციებთან დაკავშირებული გარიგების დანახარჯები აღირიცხება, როგორც წმინდა აქტივებიდან/კაპიტალიდან გამოქვითვა, ამ ოპერაციიდან მოგების გადასახადის შემცირებით მიღებული ნებისმიერი სარგებლის გარეშე.

41. ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია ფინანსურ ვალდებულებად ან წილობრივ ინსტრუმენტად განსაზღვრავს ამ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული პროცენტი, დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები, ზარალი და მოგება ხარჯად აისახება თუ ამონაგებად ნამეტში ან დეფიციტში. ამგვარად, მთლიანად ვალდებულებებად აღიარებულ აქციებზე გადასახდელი დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები აღიარდება ხარჯის სახით ობლიგაციის პროცენტის მსგავსად. ანალოგიურად, ფინანსური ვალდებულებების გამოსყიდვასთან ან რეფინანსირებასთან დაკავშირებული მოგება ან ზარალი ნამეტში ან დეფიციტში აისახება მაშინ, როდესაც წილობრივი ინსტრუმენტების გამოსყიდვა ან რეფინანსირება აისახება, როგორც წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილება. წილობრივი ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილება ფინანსურ ანგარიშგებაში არ აისახება.
42. როგორც წესი, ერთეული სხვადასხვა სახის დანახარჯებს ეწევა საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტის გამოშვების ან შესყიდვისას. ეს დანახარჯები შეიძლება მოიცავდეს რეგისტრაციისა და კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სხვა გადასახადებს, იურიდიული, საბუღალტრო და სხვა პროფესიული მომსახურებისათვის გადახდილ თანხებს, ბეჭდვის დანახარჯებსა და ქონების ყიდვა-გაყიდვის მოსაკრებელს. ამ ოპერაციასთან დაკავშირებული გარიგების დანახარჯები აღირიცხება, როგორც წმინდა აქტივებიდან/კაპიტალიდან გამოქვითვა (ამ ოპერაციიდან მოგების გადასახადის შემცირებით მიღებული ნებისმიერი სარგებლის გარეშე), რამდენადაც ეს ოპერაციასთან პირდაპირ დაკავშირებული დამატებითი ხარჯებია, რომელსაც, სხვა შემთხვევაში, ერთეული თავიდან აიცილებდა. გაუქმებულ ოპერაციასთან დაკავშირებული დანახარჯები აღიარდება ხარჯად.
43. გარიგების დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია რთული ფინანსური ინსტრუმენტის გამოშვებასთან, ფინანსური ინსტრუმენტის ვალდებულებით და წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივ) კომპონენტებს მიეკუთვნება შემოსავლების განაწილების პროპორციულად. გარიგების დანახარჯები, რომლებიც საერთოა რამდენიმე ოპერაციისათვის, ამ ოპერაციებზე განაწილდება რაციონალური საფუძვლით, რომელიც მსგავსი ოპერაციებისთვის გამოყენებულ მეთოდთან შესაბამისობაშია.
44. გარიგების დანახარჯები, რომლებიც აღირიცხება, როგორც წმინდა აქტივებიდან/კაპიტალიდან საანგარიშგებო პერიოდის გამოქვითვა,

ანგარიშგებაში აისახება განცალკევებულად, სსბასს 1-ის - *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა* - მიხედვით.

45. ხარჯად კლასიფიცირებული დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში შეიძლება წარდგენილ იქნეს, სხვა ვალდებულებებთან დაკავშირებულ პროცენტთან ერთად, ან ცალკე მუხლის სახით. წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების გარდა, პროცენტისა და დივიდენდების ან მსგავსი განაწილების თანხების გამჟღავნების მოთხოვნები განსაზღვრულია ასევე სსბასს 1-სა და სსბასს 30-ში. ზოგჯერ, იმის გამო, რომ პროცენტსა და დივიდენდებს ან მსგავს განაწილებებს შორის მნიშვნელოვანი განსხვავებებია ისეთ საკითხთან დაკავშირებით, როგორიცაა საგადასახადო მიზნებისთვის გამოქვითვა, აუცილებელია მათი ცალ-ცალკე გამოყოფა ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში.
46. ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ცვლილებით მიღებული მოგება და ზარალი ნამეტში ან დეფიციტში ამონაგებად ან ხარჯად აღიარდება მაშინაც კი, როდესაც ისინი დაკავშირებულია ფინანსურ ინსტრუმენტთან, რომელიც ითვალისწინებს ერთეულის აქტივებში წილის უფლებას, ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემის სანაცვლოდ (იხ. პუნქტი 22(ბ)). ასეთი ინსტრუმენტის ხელახალი შეფასებისას მიღებული მოგება ან ზარალი სსბასს 1-ის მიხედვით აისახება ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში განცალკევებულად, როდესაც ეს აუცილებელია ერთეულის საქმიანობის შედეგების ახსნისათვის.

ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა (ჩათვლა) (იხილეთ ასევე პუნქტები მგ 63 და მგ 64)

47. ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ნეტო თანხის წარდგენა შესაძლებელია, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც:

- (ა) ერთეულს აქვს აღიარებული თანხების ურთიერთგადაფარვის კანონმდებლობით მინიჭებული უფლება; და
- (ბ) ერთეული ვარაუდობს, რომ დაფარვა განახორციელოს ნეტო საფუძველზე, ან აქტივის რეალიზაცია და ვალდებულების დაფარვა ერთდროულად განახორციელოს.

ისეთი ფინანსური აქტივის გადაცემის აღრიცხვის დროს, რომელიც არ აკმაყოფილებს აღიარების შეწყვეტის კრიტერიუმებს, ერთეულს არა აქვს გადაცემული აქტივისა და დაკავშირებული ვალდებულების ურთიერთგადაფარვის უფლება (იხ. სსბასს 39, 38-ე პუნქტი).

48. წინამდებარე სტანდარტით მოითხოვება, რომ ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები წარდგენილ იქნეს ნეტო საფუძველზე, როდესაც ასეთი წარდგენა ასახავს ერთეულის ფულადი სახსრების მოსალოდნელ ნაკადს ორი ან ორზე მეტი ცალკე აღებული ფინანსური ინსტრუმენტის ანგარიშსწორებიდან. როდესაც ერთეულს მხოლოდ ერთი ნეტო თანხის მიღების ან გადახდის უფლება აქვს და ამის გაკეთებას აპირებს, ეს იმას ნიშნავს, რომ მას, ფაქტობრივად, მხოლოდ ერთი ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება გააჩნია. სხვა შემთხვევებში, ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების წარდგენა ხდება ცალ-ცალკე ერთეულის რესურსების ან ვალდებულებების სახით, მათი მახასიათებლების მიხედვით.
49. აღიარებული ფინანსური აქტივისა და აღიარებული ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა და ნეტო თანხით წარდგენა განსხვავდება ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების აღიარების შეწყვეტისაგან. ურთიერთგადაფარვას არ მოჰყვება ზარალის ან მოგების აღიარება, მაშინ, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტის აღიარების შეწყვეტა იწვევს არა მხოლოდ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან ადრე აღიარებული მუხლის ამოღებას, არამედ ასევე შეიძლება გამოიწვიოს ზარალის ან მოგების აღიარება.
50. ჩათვლის უფლება არის დებიტორის იურიდიული უფლება, ხელშეკრულებით ან რაიმე სხვა გზით მინიჭებული, დაფაროს ან გააუქმოს კრედიტორისათვის გადასახდელი თანხა მთლიანად ან ნაწილობრივ, კრედიტორისაგან მისაღები თანხის მეშვეობით. ზოგიერთ გამონაკლის შემთხვევაში, დებიტორს შეიძლება ჰქონდეს იმის იურიდიული უფლება, რომ მესამე მხარისაგან მისაღები თანხა გამოიყენოს კრედიტორისათვის გადასახდელი თანხის ჩასათვლელად, როდესაც სამივე მხარეს შორის არსებობს შეთანხმება, სადაც ნათლად არის ჩამოყალიბებული დებიტორის უფლება ჩათვლაზე. ვინაიდან ჩათვლის უფლება იურიდიული უფლებათა, პირობების, რომლებსაც ეს უფლება ეფუძნება, შეიძლება განსხვავებული იყოს სხვადასხვა იურისდიქციაში, ამიტომ აუცილებელია იმ კანონების გათვალისწინება, რომლებიც არეგულირებს მხარეთა შორის ურთიერთობას.
51. როდესაც კანონით მოითხოვება ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ჩათვლა, ეს გავლენას ახდენს ფინანსურ აქტივთან და ფინანსურ ვალდებულებასთან დაკავშირებულ უფლებებსა და ვალდებულებებზე და შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა მოახდინოს ერთეულის დამოკიდებულებაზე საკრედიტო და ლიკვიდობის რისკების მიმართ. თუმცა, ჩათვლის უფლების არსებობა, თავისთავად, არ არის საკმარისი საფუძველი ურთიერთგადაფარვის განსახორციელებლად. თუ ერთეული არ

აპირებს ჩათვლის უფლების, ან აქტივის რეალიზაციისა და ვალდებულების ერთდროულად დაფარვის განხორციელებას, ეს გავლენას არ ახდენს ერთეულის მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების სიდიდესა და გადახდის გრაფიკზე. როდესაც ერთეული აპირებს ჩათვლის უფლების, ან რეალიზაციისა და ვალდებულების ერთდროულად დაფარვის განხორციელებას, აქტივისა და ვალდებულების ნეტო საფუძველზე წარდგენა უფრო მართებულად ასახავს მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების სიდიდესა და ვადებს და მათთან დაკავშირებულ რისკებს. მართო ერთ-ერთი ან ორივე მხარის გადაწყვეტილება, ანგარიშსწორება განხორციელდეს ნეტო საფუძველზე, იურიდიული უფლების არარსებობის შემთხვევაში, საკმარისი საფუძველი არ არის ურთიერთგადაფარვის განსახორციელებლად, რადგან კონკრეტულ ფინანსურ აქტივსა და ფინანსურ ვალდებულებასთან დაკავშირებული უფლებები და ვალდებულებები უცვლელი რჩება.

52. კონკრეტული აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთჩათვლის შესახებ ერთეულის გადაწყვეტილებაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს მისი ჩვეულებრივი საქმიანობის რეჟიმი, ფინანსური ბაზრების მოთხოვნები და სხვა გარემოებები, რამაც შეიძლება შეზღუდოს ერთეულის უნარი, დაფარვა მოახდინოს ნეტო საფუძველზე, ან აქტივის რეალიზაცია და ვალდებულების დაფარვა განახორციელოს ერთდროულად. როდესაც ერთეულს აქვს ჩათვლის უფლება, მაგრამ არ აპირებს ვალდებულების დაფარვას ნეტო საფუძველზე ან აქტივის რეალიზაციასა და ვალდებულების დაფარვას ერთდროულად, მაშინ ამ უფლების გავლენა ერთეულის საკრედიტო რისკზე უნდა განიმარტოს, სსბასს 30-ის 42-ე პუნქტის შესაბამისად.
53. ორი ფინანსური ინსტრუმენტი შეიძლება ერთდროულად დაიფაროს, მაგალითად, ორგანიზებულ ფინანსურ ბაზარზე საკლირინგო პალატის ოპერაციების საშუალებით ან ბირჟაზე. ასეთ შემთხვევებში, ფულადი სახსრების ნაკადები, ფაქტობრივად, მხოლოდ ნეტო თანხის ეკვივალენტურია და არ ვლინდება საკრედიტო ან ლიკვიდობის რისკი. სხვა შემთხვევაში ერთეულმა შეიძლება ორი ინსტრუმენტი დაფაროს ცალ-ცალკე თანხების მიღებითა და გადახდით და, ამ შემთხვევაში, 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 მიიჩნევა ერთდროულ მოვლენად, როდესაც ოპერაციები ხორციელდება ერთსა და იმავე დროს.

54. 47-ე პუნქტში განხილული პირობები, ზოგადად, არ მიიჩნევა დაკმაყოფილებულად და ურთიერთგადაფარვის განხორციელება, ჩვეულებრივ, არ იქნება მართებული, თუ:
- (ა) ერთი ფინანსური ინსტრუმენტის (ე.წ. "სინთეზური ინსტრუმენტის") თვისებების მისაღებად გამოყენებულია სხვადასხვა ფინანსური ინსტრუმენტი;
 - (ბ) ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები წარმოიშობა ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტებიდან, რომლებიც ერთნაირი საწყისი რისკის მატარებელია (მაგალითად, აქტივები და ვალდებულებები ფორვარდული გარიგებების ან სხვა წარმოებული ინსტრუმენტების პორტფელში), მაგრამ სხვადასხვა კონტრაქტთან არის დაკავშირებული;
 - (გ) ფინანსური ან სხვა აქტივები დაგირავებულია უზრუნველყოფის სახით არარეგრესული ფინანსური ვალდებულებებისათვის;
 - (დ) დებიტორს ვალდებულების დასაფარად ტრასტზე აქვს გადაცემული ფინანსური აქტივები და არა აქვს კრედიტორის თანხმობა იმის თაობაზე, მიიღებს თუ არა ამ აქტივებს ვალდებულების დასაფარად (მაგალითად, სესხის დაფარვის ფონდის შექმნა);
 - (ე) ზარალის წარმომქმნელ მოვლენებთან დაკავშირებით წარმოშობილი ვალდებულებები მოსალოდნელია, რომ დაიფარება მესამე მხარისადმი სადაზღვევო პოლისის საფუძველზე წარდგენილი მოთხოვნებით.
55. ერთეულს, რომელიც ერთ კონტრაქტთან ოპერაციებს ახორციელებს რამდენიმე ფინანსური ინსტრუმენტით, შეუძლია ამ კონტრაქტთან დადოს "გენერალური შეთანხმება ურთიერთჩათვლის შესახებ". ამგვარი შეთანხმება, ნებისმიერი ხელშეკრულების დარღვევის ან შეწყვეტის შემთხვევაში, ითვალისწინებს ერთ ნეტო ანგარიშსწორებას ყველა ფინანსური ინსტრუმენტისათვის, რომელსაც შეთანხმება მოიცავს. ასეთ შეთანხმებებს, როგორც წესი, იყენებენ საფინანსო დაწესებულებები გაკოტრების ან სხვა ისეთი მოვლენების თავიდან ასაცილებლად, რაც კონტრაქტის მიერ ვალდებულებების შეუსრულებლობას გამოიწვევს. "გენერალური შეთანხმება ურთიერთჩათვლის შესახებ", ჩვეულებრივ, წარმოქმნის ჩათვლის ისეთ უფლებას, რომელსაც იურიდიული ძალა ეძლევა და გავლენას ახდენს 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" არ ქმნის საფუძველს ურთიერთგადაფარვისათვის, თუ 47-ე პუნქტში განსაზღვრული ორივე კრიტერიუმი არ იქნება დაკმაყოფილებული. თუ არ განხორციელდება იმ ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების ჩათვლა, რომლებიც "ურთიერთჩათვლის შესახებ გენერალური შეთანხმების" საგანია, აღნიშნული შეთანხმების შედეგად წარმოქმნილი ერთეულის საკრედიტო რისკი უნდა განიმარტოს, სსბასს 30-ის 42-ე პუნქტის შესაბამისად.

გარდამავალი დებულებები

56. პირველად გამოყენებისას ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად.
57. თუ ერთეული ადრე იყენებდა სსბასს 15-ს - *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებები და წარდგენა* და გამოიყენებს წინამდებარე სტანდარტის მე-15-18 პუნქტებს, ერთეულს მოეთხოვება, ვალდებულებით და წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივ) კომპონენტებად გაყოს რთული ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც მოიცავს მეორე მხარეზე ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილის გადაცემის სახელშეკრულებო ვალდებულებას, მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში. თუ ფინანსური ინსტრუმენტის ვალდებულების კომპონენტი აღარ არის გადავადებული, ამ მოთხოვნების რეტროსპექტულმა გამოყენებამ უნდა მოიცვას წმინდა აქტივების/კაპიტალის გაყოფა ორ კომპონენტად. პირველი კომპონენტი აისახება გაუნაწილებელ ნამეტსა და დეფიციტში და გვიჩვენებს ფინანსური ინსტრუმენტის ვალდებულებით კომპონენტზე დარიცხულ დაგროვილ პროცენტს. მეორე კომპონენტმა უნდა წარმოაჩინოს წმინდა აქტივების/კაპიტალის თავდაპირველი წილობრივი კომპონენტი. ამგვარად, ერთეულს არ სჭირდება მოცემული ორი კომპონენტის განცალკევება, თუ წინამდებარე სტანდარტის პირველად გამოყენების მომენტისთვის ვალდებულების კომპონენტი აღარ არის გადავადებული.
58. ერთეულმა, რომელიც წარსულში არ იყენებდა სსბასს 15-ს, ან პირველად გამოიყენებს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, 57-ე პუნქტში განსაზღვრული გარდამავალი დებულება უნდა გამოიყენოს, ყველა რთული ფინანსური ინსტრუმენტის მიმართ.

ძალაში შესვლის თარიღი

59. ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს 2013 წლის 1

იანვარს ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებულ საანგარიშგებო პერიოდებს. რეკომენდებულია სტანდარტის ვადაზე ადრე გამოყენება. თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტს 2013 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის გამოიყენებს, მან ამის შესახებ უნდა აღნიშნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში..

60. ერთეულმა არ უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი 2013 წლის 1 იანვრამდე, თუ იგი იმავდროულად არ იყენებს სსბასს 29-სა და სსბასს 30-ს.
61. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული მოცემული სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღის შემდეგ გადადის ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე, როგორც ეს განმარტებულია სსბასს–ებით, წინამდებარე სტანდარტი გავრცელდება ერთეულის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მოიცავს გადასვლის თარიღით დაწყებულ ან მის შემდგომ პერიოდებს.

სსბასს 15-ის (2001) გაუქმება და ჩანაცვლება

62. წინამდებარე სტანდარტი და სსბასს 30 ცვლის 2001 წელს გამოცემულ სსბასს 15-ს. ერთეულებმა სსბასს 15 უნდა გამოიყენონ შემდეგი ორი თარიღიდან პირველ თარიღამდე: სსბასს 28-ისა და სსბასს 30-ის გამოყენების დაწყების, ან ამ სტანდარტების ძალაში შესვლის თარიღი.

მითითებები გამოყენებაზე

წინამდებარე დანართი სსბასს 28-ის განუყოფელი ნაწილია.

- მგ1. მოცემულ დანართში ახსნილი და ილუსტრირებულია წინამდებარე სტანდარტის გამოყენების კონკრეტული ასპექტები.
- მგ2. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება ფინანსური ინსტრუმენტების აღიარებისა და შეფასების საკითხებს. ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების აღიარებისა და შეფასების მოთხოვნები განსაზღვრულია სსბასს 29-ში.

მოქმედების სფერო (3–6 პუნქტები)

ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებები

- მგ3. ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულება ისეთი ხელშეკრულებაა, რომელიც მოითხოვს, რომ ემიტენტმა მფლობელს გადაუხადოს წინასწარგანსაზღვრული თანხა იმ ზარალის ასანაზღაურებლად, რომელსაც მფლობელი მიიღებს იმის გამო, რომ კონკრეტული დებიტორი ვერ გადაუხდის ვალს სავალო ინსტრუმენტისთვის თავდაპირველად დადგენილ ვადებში. მთავრობამ ფინანსური გარანტიები შეიძლება სხვადასხვა მიზეზების გამო გასცეს. ხშირ შემთხვევებში, ისინი გაიცემა სახელმწიფო პოლიტიკის მიზნების, მაგალითად, ინფრასტრუქტურული პროექტების მხარდასაჭერად და კრიზისულ სიტუაციებში ფინანსური ბაზრის დასარეგულირებლად. მთავრობებსა და საჯარო სექტორის ერთეულებს ფინანსური გარანტიების გაცემის უფლებამოსილება შეიძლება მინიჭებული ჰქონდეთ კანონმდებლობით ან სხვა უწყებების მიერ. იმის დასადგენად, გარანტია სახელშეკრულებოა, თუ არ არის სახელშეკრულებო, ერთეული ცალ-ცალკე განიხილავს გარანტიის გაცემის უფლებასა და გარანტიის ფაქტობრივ გაცემას. კანონმდებლობით ან სხვა ორგანოს მიერ მინიჭებული გარანტიის გაცემის უფლება არ არის სახელშეკრულებო, ხოლო გარანტიის ფაქტობრივი გაცემა უნდა შეფასდეს მგ 20 პუნქტში განსაზღვრული პრინციპების გამოყენებით, რათა დადგინდეს, სახელშეკრულებოა თუ არა გარანტია.
- მგ4. მესამე მხარის სასარგებლოდ აშკარად ან ნაგულისხმევი სახით ფინანსური გარანტიების გაცემას შეიძლება შედეგად მოჰყვეს სახელშეკრულებო შეთანხმება. ფინანსური გარანტიები შეიძლება გაცემულ იქნეს კონკრეტულ მხარეზე, ან ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელზე. შეადარეთ ქვემოთ მოყვანილი ორი მაგალითი:

- შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებაში მთავრობამ შეიძლება ფინანსური გარანტიები გასცეს უშუალოდ ოპერაციის დამფინანსებელზე იმ პირობით, რომ ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში, ეს უკანასკნელი თავის თავზე აიღებს სესხის გადაუხდელო ძირითადი თანხისა და პროცენტების გადახდის ვალდებულებას. ამ შემთხვევაში, ფინანსური გარანტია აშკარად გაცემულია კონკრეტული, იდენტიფიცირებული კონტრაქტის სასარგებლოდ.
- საგზაო დეპარტამენტი A პასუხისმგებელია ქვეყნის მასშტაბით საგზაო ინფრასტრუქტურის მშენებლობასა და ექსპლუატაციაზე. ახალი გზების მშენებლობას ეს უწყება გრძელვადიანი ობლიგაციების გამოშვებით აფინანსებს. ქვეყნის მთავრობა A იყენებს კანონმდებლობით მინიჭებულ უფლებამოსილებას და A საგზაო დეპარტამენტისათვის იძლევა ობლიგაციის გამოშვების გარანტიას. გარანტიის გაცემის მომენტისათვის იდენტიფიცირებული არ არის კონკრეტული კონტრაქტები და იგულისხმება, რომ გარანტია გაცემულია კონკრეტული ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელების სასარგებლოდ.

ზემოაღნიშნულ ორივე შემთხვევაში, თუ ვიგულისხმებთ, რომ ხელშეკრულების განმარტების ყველა სხვა ნიშანი დაკმაყოფილებულია, ფინანსური გარანტია, თავისი არსით, სახელშეკრულებოა.

სადაზღვევო ხელშეკრულებები

- მგ5. საჯარო სექტორის ზოგიერთ ეკონომიკურ ერთეულში შეიძლება შედიოდეს სადაზღვევო ხელშეკრულებების გამცემი ერთეულები. ამგვარი ერთეულები წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება, თუმცა, თვითონ სადაზღვევო ხელშეკრულებები - არა.
- მგ6. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის, სადაზღვევო ხელშეკრულება არის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად მზღვეველი თავის თავზე იღებს გარკვეული პერიოდის განმავლობაში გარკვეული მოვლენების ან გარემოებების მოხდენის, ან გამოვლენის შედეგად ზარალის წარმოქმნის რისკებს, მათ შორის, გარდაცვალება (მაგალითად, ანუიტეტის შემთხვევაში ანუიტანტის სიცოცხლის ხანგრძლივობა), ავადმყოფობა, შრომისუუნარობა, ქონების დაზიანება, მესამე მხარის დაზიანება და ოპერაციების შეფერხება. სადაზღვევო ხელშეკრულებების შესახებ დამატებითი მითითებები მოცემულია სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებულ საერთაშორისო ან ეროვნულ სტანდარტებში.

მგ7. ზოგიერთ ფინანსურ ინსტრუმენტს სადაზღვევო ხელშეკრულების ფორმა აქვს, მაგრამ პრინციპულად გულისხმობს ფინანსური რისკების გადაცემას, როგორცაა საბაზრო, საკრედიტო და ლიკვიდობის რისკები. ამგვარი ინსტრუმენტების მაგალითებია ფინანსური გარანტიებისა და სადაზღვევის ხელშეკრულებები, ასევე საჯარო სექტორის მზღვეველებისა და სხვა ერთეულების მიერ გაცემული გარანტირებული საინვესტიციო ხელშეკრულებები. ერთეულს წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება მოეთხოვება ფინანსური გარანტიების გარკვეულ ხელშეკრულებებთან მიმართებაში, ხოლო ამ სტანდარტის გამოყენების უფლება აქვს სხვა ისეთ სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან მიმართებაში, რომლებიც მოიცავს ფინანსური რისკის გადაცემას.

მგ8. ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებებისთვის იგივე მიდგომა გამოიყენება, რაც ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ერთეული გადაწყვეტს, ამ პუნქტის შესაბამისად ასახოს სადაზღვევო ხელშეკრულებები და იმავდროულად, ისინი აკმაყოფილებს მგ9 პუნქტის მოთხოვნებს. ერთეულს აღნიშნული არჩევანის გაკეთება შემდეგ შემთხვევებში შეუძლია:

- (ა) თუ ერთეული წარსულში იყენებდა სადაზღვევო ხელშეკრულებების შესაფერის სააღრიცხვო მიდგომას და დანერგილი ჰქონდა ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებას სადაზღვევო ხელშეკრულებად განიხილავდა, მას წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად შეუძლია ისევ გააგრძელოს ამ ხელშეკრულებების მიჩნევა სადაზღვევო ხელშეკრულებად, ან ფინანსურ ინსტრუმენტებად;
- (ბ) თუ ერთეული წარსულში არ იყენებდა სადაზღვევო ხელშეკრულებების შესაფერის სააღრიცხვო მიდგომას, მას შეუძლია აირჩიოს და ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებები განიხილოს ან სადაზღვევო ხელშეკრულებებად, ან ფინანსურ ინსტრუმენტებად წინამდებარე სტანდარტის დანერგვის შემდეგ.

ზემოაღნიშნულ ორივე შემთხვევაში, არჩევანი კეთდება ყოველ ხელშეკრულებაზე ინდივიდუალურად და ეს არჩევანი შეუქცევადია.

მგ9. მე-3(გ) პუნქტის შესაბამისად, ერთეული ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებებს განიხილავს ფინანსურ ინსტრუმენტებად, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ის აირჩევს, რომ ეს ხელშეკრულებები, ასახოს, როგორც სადაზღვევო ხელშეკრულებები სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან

დაკავშირებული ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი საერთაშორისო თუ ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად. ერთეულს მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეუძლია ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტის მიხედვით ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულება სადაზღვევო ხელშეკრულებად განიხილოს, თუ ამ სტანდარტის შესაბამისად აუცილებელია სადაზღვევო ვალდებულებების შეფასება ისეთი თანხით, რომელიც ნაკლები არ არის საბალანსო ღირებულებაზე, რომელიც განისაზღვრებოდა იმ შემთხვევაში, თუ შესაბამისი სადაზღვევო ვალდებულებები სსბასს 19-ის - *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები* - მოქმედების სფეროში მოხვდებოდა. სადაზღვევო ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისას ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან წარმოშობილი ფულადი სახსრების ყველა ნაკადისა და ამ ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების მიმდინარე შეფასებები.

განმარტებები (9–12 პუნქტები)

ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები

მგ10. ვალუტა (ფულადი სახსრები) ფინანსური აქტივია, რადგან იგი წარმოადგენს გაცვლის საშუალებას და, ამდენად, ყველა ოპერაციის შეფასებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენის საფუძველს. ფინანსური აქტივია ასევე ფულადი დეპოზიტი ბანკში ან სხვა მსგავს საფინანსო დაწესებულებაში, რადგან იგი წარმოადგენს დეპოზიტორის სახელშეკრულებო უფლებას, ამ დაწესებულებიდან მიიღოს ფულადი სახსრები, ან გამოწეროს ჩეკი ან სხვა ანალოგიური ინსტრუმენტი და ჩარიცხოს კრედიტორის ანგარიშზე, მისთვის გადასახდელი ნაშთის საპირისპიროდ, ფინანსური ვალდებულების დასაფარად. ვალუტა, რომელიც არ არის მიმოქცევაში გაშვებული, არ აკმაყოფილებს ფინანსური ინსტრუმენტის განმარტებას. მისი ბუღალტრული აღრიცხვისათვის ერთეულმა უნდა გამოიყენოს სსბასს 12-ის - *სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები* - მე-13 პუნქტი. წინამდებარე სტანდარტი არ მოიცავს ემიტენტის პოზიციიდან კანონიერი გადახდის საშუალებად გამოშვებულ ვალუტას (ფულის ნიშნებს).

მგ11. ქვემოთ ჩამოთვლილია ტიპური მაგალითები ისეთი ფინანსური აქტივებისა, რომლებიც წარმოადგენს ერთეულის სახელშეკრულებო უფლებას მომავალში ფულადი სახსრების მიღებაზე და შესაბამისი ფინანსური ვალდებულებებისა, რომლებიც მომავალში ფულადი სახსრების გადაცემის სახელშეკრულებო ვალდებულებას წარმოადგენს:

- (ა) სავაჭრო ურთიერთობებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები და ვალდებულებები;
- (ბ) მისაღები და გასანაღდებელი თამასუქები;
- (გ) მისაღები და გადასახდელი სესხები; და;
- (დ) მისაღები და გასანაღდებელი ობლიგაციები.

თითოეულ განხილულ შემთხვევაში ერთი მხარის სახელშეკრულებო უფლებას, მიიღოს (ან ვალდებულებას, გადაიხადოს) ფულადი სახსრები, შეესაბამება მეორე მხარის ვალდებულება გადახდის (ან მიღების უფლების) შესახებ.

მგ12. სხვა ტიპის ფინანსური ინსტრუმენტია ის ინსტრუმენტი, რომლის ეკონომიკურ სარგებელს წარმოადგენს ფინანსური აქტივის და არა ფულადი სახსრების მიღება ან გაცემა. მაგალითად, გასანაღდებელი თამასუქები, რომელთა დაფარვა ხდება სახელმწიფო ობლიგაციებით, მფლობელს აძლევს სახელშეკრულებო უფლებას, მიიღოს, ხოლო ემიტენტს - სახელშეკრულებო ვალდებულებას, მიაწოდოს სახელმწიფო ობლიგაციები და არა ფულადი სახსრები. ობლიგაციები ფინანსური აქტივებია, რადგან ეს არის სახელმწიფოს მიერ გამოშვებული ვალდებულებები, რომლებიც ფულადი სახსრებით უნდა დაიფაროს. ამიტომ თამასუქი მფლობელისათვის ფინანსური აქტივია, ხოლო მისი ემიტენტისათვის - ფინანსური ვალდებულება.

მგ13. „უვადო“ სავალო ინსტრუმენტები (როგორცაა „უვადო“ ობლიგაციები, სავალო ვალდებულებები და ფასიანი ქაღალდების თამასუქები), ჩვეულებრივ, მის მფლობელს ანიჭებს სახელშეკრულებო უფლებას, ანაზღაურება მიიღოს პროცენტის სახით წინასწარგანსაზღვრულ თარიღებში განუსაზღვრელი მომავალი პერიოდის განმავლობაში, ძირითადი თანხის მიღების გარეშე ან ძირითადი თანხის მიღების უფლებით, მაგრამ ისეთი პირობებით, რაც ნაკლებად არის განხორციელებადი ან განხორციელებადია ძალიან შორეულ მომავალში. მაგალითად, ერთეულმა შეიძლება გამოუშვას ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტი, რომლითაც მუდმივად მოითხოვება ყოველწლიური გადახდა გამოცხადებული ნომინალური ღირებულებიდან, ან 1,000 ფულადი ერთეულის (ფე) ტოლი ძირითადი თანხიდან 8%-იანი გამოცხადებული საპროცენტო განაკვეთის ოდენობით. იმის დაშვებით, რომ გამოშვებული ინსტრუმენტის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი გამოშვების მომენტისათვის შეადგენს 8%-ს, ემიტენტი თავის თავზე იღებს სახელშეკრულებო ვალდებულებას, რომ მომავალში განახორციელებს პროცენტის გადახდის ნაკადს 1,000 ფე-ის ტოლი რეალური ღირებულების (დისკონტირებული ღირებულების) თანხიდან. ფინანსური

ინსტრუმენტის მფლობელსა და ემიტენტს, შესაბამისად, ექნებათ ფინანსური აქტივი და ფინანსური ვალდებულება.

- მგ14. ფინანსური ინსტრუმენტის მიღების, გადაცემის ან გაცვლის სახელშეკრულებო უფლება ან ვალდებულება, თავისთავად, ფინანსური ინსტრუმენტია. სახელშეკრულებო უფლებების ან ვალდებულებების ჯაჭვი (თანმიმდევრობა) კლასიფიცირდება ფინანსურ ინსტრუმენტად, თუ მისი საბოლოო შედეგი ფულადი სახსრების მიღება ან გადახდა, ან წილობრივი ინსტრუმენტის შეძენა ან გამოშვებაა.
- მგ15. სახელშეკრულებო უფლების განხორციელების შესაძლებლობა ან სახელშეკრულებო ვალდებულების დაკმაყოფილების მოთხოვნა შეიძლება იყოს აბსოლუტური (უპირობო), ან დამოკიდებული იყოს მომავალში მოსახდენ რომელიმე მოვლენაზე. მაგალითად, ფინანსური გარანტია არის სესხის გამცემის სახელშეკრულებო უფლება, გარანტიის გამცემისაგან მიიღოს ფულადი სახსრები და გარანტიის გამცემის შესაბამისი სახელშეკრულებო ვალდებულება, გადაუხადოს სესხის გამცემს, თუ მსესხებელი ვერ დაფარავს სესხს. აქ სახელშეკრულებო უფლება და ვალდებულება წარსული ოპერაციის ან მოვლენის გამო (გარანტიის მიღება) არსებობს, მიუხედავად იმისა, რომ სესხის გამცემის შესაძლებლობა, განახორციელოს თავისი უფლება და გარანტიის გამცემს მოსთხოვოს ვალდებულების შესრულება, დამოკიდებულია მომავალ ქმედებაზე, კერძოდ, მსესხებლის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობაზე. პირობითი უფლება და ვალდებულება აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, მიუხედავად იმისა, რომ ბევრი ამგვარი აქტივი და ვალდებულება ყოველთვის არ აღიარდება ფინანსურ ანგარიშგებაში. პირობითი უფლებებისა და ვალდებულების სხვა მაგალითები შესაძლოა იყოს სადაზღვევო ხელშეკრულებები.
- მგ16. სსბასს 13-ის - იჯარა - თანახმად, ფინანსური იჯარის ქვეშ იგულისხმება მეიჯარის უფლება, მიიღოს და მოიჯაროს ვალდებულება, გადაიხადოს სხვადასხვა გადასახდელი, რომელიც არსებითად იგივეა, რაც სასესხო შეთანხმებით გათვალისწინებული ძირითადი თანხისა და პროცენტის თანხების შერეული გადახდა. მეიჯარე თავის ინვესტიციებს ასახავს საიჯარო ხელშეკრულების თანახმად მისაღები თანხების ოდენობით და არა როგორც იჯარით გაცემულ აქტივს. მეორე მხრივ, ჩვეულებრივი იჯარა, უპირველეს ყოვლისა, განიხილება, როგორც დაუსრულებელი ხელშეკრულება, რომელიც მეიჯარეს ავალდებულებს, აქტივი გამოსაყენებლად გადასცეს მომავალ პერიოდში მისაღები ანაზღაურების სანაცვლოდ, გაწეული მომსახურების გასამრჯელოს მსგავსად. მეიჯარე აგრძელებს იჯარით გაცემული აქტივის ასახვას და არა ხელშეკრულებით

გათვალისწინებული, მომავალში მისაღები თანხებისას. შესაბამისად, ფინანსური იჯარა განიხილება, როგორც ფინანსური ინსტრუმენტი, ხოლო ჩვეულებრივი იჯარა არ შეიძლება მიეკუთვნოს ფინანსურ ინსტრუმენტს (იმ შემთხვევების გარდა, რომელიც ეხება ცალკეულ გადასახდელებს, რომელთა გადახდის ვადა დამდგარია და ჯერ არ არის გადახდილი).

- მგ17. მატერიალური აქტივები (როგორიცაა, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, ძირითადი საშუალებები), იჯარით გაცემული აქტივები, ასევე არამატერიალური აქტივები (მაგალითად, პატენტები და სავაჭრო ნიშნები) არ წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს. ამგვარი მატერიალური და არამატერიალური აქტივების კონტროლი წარმოშობს ფულადი სახსრების ან სხვა აქტივების მიღების შესაძლებლობას ერთეულისთვის, მაგრამ არ წარმოშობს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების მიღების რეალურ უფლებას.
- მგ18. ისეთი აქტივები (როგორიცაა წინასწარ გადახდილი ხარჯები), რომელთა შესაბამისი სამომავლო ეკონომიკური სარგებელი გულისხმობს საქონლის ან მომსახურების მიღებას და არა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების მიღების უფლებას, არ წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს. ანალოგიურად, გადავადებული ამონაგები და საგარანტიო ვალდებულებების მუხლების უმრავლესობა არ მიეკუთვნება ფინანსურ ვალდებულებებს, რადგან მათთან დაკავშირებული მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის გასვლა ერთეულიდან გულისხმობს საქონლის ან მომსახურების მიწოდებას და არა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გასვლას.
- მგ19. საჯარო სექტორში აქტივები და ვალდებულებები წარმოიშობა როგორც სახელშეკრულებო, ასევე არასახელშეკრულებო შეთანხმებებიდან. არასახელშეკრულებო შეთანხმებებიდან წარმოქმნილი აქტივები და ვალდებულებები არ აკმაყოფილებს ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების განმარტებას.
- მგ20. იმის დასადგენად, ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის უნდა მიიჩნიოს თუ არა რომელიმე გარიგება "ხელშეკრულებად", მან უნდა განიხილოს არა ამ გარიგების იურიდიული ფორმა, არამედ მისი შინაარსი. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის, ხელშეკრულებები, როგორც წესი, შემდეგი მახასიათებლებით გამოირჩევა (თუმცა, სხვადასხვა იურისდიქციაში ეს მახასიათებლები შეიძლება განსხვავებული იყოს):
- ხელშეკრულება მოიცავს გარიგებაში მონაწილეობის მსურველ მხარეებს;

- ხელშეკრულების პირობები მონაწილე მხარეებისათვის განსაზღვრავს უფლებებსა და ვალდებულებებს და აუცილებელი არ არის, რომ ეს უფლებები და ვალდებულებები ხელშეკრულების ყველა მხარისგან იდენტური ქმედების შესრულებას ითვალისწინებდეს. მაგალითად, დონორის მიერ დაფინანსების გამოყოფის გარიგება დონორისათვის წარმოშობს ვალდებულებას, მიმღებთან დადებული შეთანხმების პირობების შესაბამისად, გადაურიცხოს მას რესურსები; შესაბამისად, მიმღებისათვის წარმოშობს უფლებას, მიიღოს აღნიშნული რესურსები. ამ სახის გარიგებები შეიძლება იყოს სახელშეკრულებო, მიუხედავად იმისა, რომ მიმღებს დონორისათვის არ მიუცია იდენტური სანაცვლო ანაზღაურება, ანუ, გარიგება არ გულისხმობს მხარეების მიერ იდენტური ქმედების შესრულებას; და
- შეუსრულებლობის შემთხვევაში, მისი აღსრულება ხდება კანონის ძალით.

მგ21. საჯარო სექტორში შესაძლებელია, რომ სახელშეკრულებო და არასახელშეკრულებო შეთანხმებები არაგაცვლითი ხასიათის იყოს. შემოსავლების მომტანი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოქმნილი აქტივებისა და ვალდებულებების ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოებს სსბასს 23-ის - *შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან: გადასახადები და ტრანსფერები* - შესაბამისად. თუ შემოსავლების მომტანი არაგაცვლითი ოპერაციები სახელშეკრულებოა, მაშინ ერთეული წინამდებარე სტანდარტის მე-10 პუნქტისა და მე-10-მე-18 პუნქტების შესაბამისად აფასებს, ამგვარი ოპერაციებიდან წარმოქმნილი აქტივები და ვალდებულებები ფინანსური აქტივებია თუ ფინანსური ვალდებულებები. იმის დასადგენად, არაგაცვლითი ოპერაცია ვალდებულებას წარმოქმნის თუ წილობრივ ინსტრუმენტს (მესაკუთრეთა შენატანები), ერთეული იყენებს წინამდებარე სტანდარტისა და სსბასს 23-ის მითითებებს.

მგ22. როდესაც ერთეული ადგენს, რესურსების მიღება შემოსავლების მომტანი სახელშეკრულებო არაგაცვლითი ოპერაციების ფარგლებში, თავისი არსით, ვალდებულებაა თუ წილობრივი ინსტრუმენტი, მან დეტალურად უნდა გაითვალისწინოს კლასიფიკაციასთან დაკავშირებული წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები.

მგ23. კანონით განსაზღვრული ვალდებულებების ბუღალტრული აღრიცხვა სხვადასხვა გზით შეიძლება:

- მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულების ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოებს, მოგების გადასახადთან

დაკავშირებული საერთაშორისო ან ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად;

- სოციალური დახმარებების გაწევის ვალდებულებების ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოებს სსბასს 3-ის - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები და სსბასს 19-ის შესაბამისად;
- კანონით განსაზღვრული სხვა ვალდებულებების ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოებს სსბასს 19-ის შესაბამისად.

მგ24. ხელშეკრულებების საფუძველზე არ წარმოიშობა არც კონსტრუქციული მოვალეობები, როგორც ეს განმარტებულია სსბასს 19-ში და, შესაბამისად, არ წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებებს.

წილობრივი ინსტრუმენტები

მგ25. როგორც წესი, საჯარო სექტორის ერთეულებისთვის დამახასიათებელი არ არის წილობრივი ინსტრუმენტებისაგან შემდგარი, ინვესტირების მიერ ანაზღაურებული კაპიტალის ქონა, მაგალითად, აქციები ან გაერთიანებული კაპიტალის სხვა ფორმები. როდესაც ერთეულები წილობრივ ინსტრუმენტებს უშვებენ, ამ ინსტრუმენტების საკუთრების ან გამოყენების უფლება შეიძლება შეიზღუდოს კანონმდებლობით. მაგალითად, კანონმდებლობით შეიძლება განისაზღვროს, რომ საჯარო სექტორის ამა თუ იმ ერთეულის აქციების საკუთრების უფლება აქვს მხოლოდ საჯარო სექტორის სხვა ერთეულს და, ამდენად, ისინი ვერ იქნება გამოყენებული ოპერაციების ანგარიშსწორებისათვის.

მგ26. საჯარო სექტორში ანაზღაურებული სააქციო კაპიტალის არსებობას ასევე შეიძლება ადასტურებდეს მხარეებს შორის რესურსების გადაცემა. წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვება რესურსების გადაცემასთან მიმართებაში არსებითი არ არის, იმ თვალსაზრისით, რომ ამგვარი გადაცემა აკმაყოფილებდეს მესაკუთრეთა შენატანების განმარტებას. რესურსების გადაცემა, რომელიც წარმოშობს ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში საკუთრების წილს, განსხვავდება რესურსების გადაცემის სხვა სახეობებისაგან, რადგან მათი დადასტურება შეიძლება შემდეგით:

- გარიგების მხარეების მიერ რესურსების გადაცემის (ან ამგვარი გადაცემის ტიპის) ფორმალური განსაზღვრა, რომელიც წარმოქმნის ერთეულის წმინდა აქტივების/კაპიტალის ნაწილს შენატანის განხორციელებამდე ან შენატანის განხორციელების მომენტში. მაგალითად, ახალი ერთეულის შექმნისას

ფინანსური დეპარტამენტის საბიუჯეტო განყოფილებამ შეიძლება მიიჩნიოს, რომ ერთეულისათვის რესურსების თავდაპირველი გადაცემა წარმოქმნის ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში წილს და არა მისი საოპერაციო მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად გაცემულ დაფინანსებას;

- რესურსების გადაცემასთან დაკავშირებული ფორმალური შეთანხმებით, რომელიც განსაზღვრავს ან ზრდის ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ფინანსურ წილს, რომლის გაყიდვა, გადაცემა ან გამოსყიდვა არის შესაძლებელი.

მიუხედავად იმისა, რომ რესურსების გადაცემა შეიძლება დასტურდებოდეს ფორმალური განსაზღვრის, ან ფორმალური შეთანხმების არსებობით, ერთეული რესურსების გადაცემის ოპერაციის ტიპს აფასებს, ოპერაციის შინაარსიდან გამომდინარე და არა მხოლოდ მისი იურიდიული ფორმის საფუძველზე.

მგ27. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის ტერმინი "წილობრივი ინსტრუმენტი" შეიძლება გამოყენებულ იქნეს შემდეგის აღსანიშნავად:

- გაერთიანებული კაპიტალის ფორმა, როგორიცაა ჩვეულებრივი ან პრივილეგიური აქციები;
- რესურსების გადაცემა (გარიგების მხარეების მიერ განსაზღვრული ან შეთანხმებული), რაც ადასტურებს სხვა ერთეულის წმინდა აქტივებში ნარჩენ წილს; ან/და
- ფინანსური ვალდებულებები, რომლებსაც ვალის იურიდიული ფორმა აქვს, მაგრამ, თავისი არსით, წარმოადგენს ერთეულის წმინდა აქტივების წილს.

დაბრუნებადი ინსტრუმენტები

მგ28. როდესაც ერთეულის ანაზღაურებული კაპიტალი შედგება აქციებისა და სხვა ფორმის გაერთიანებული კაპიტალისგან, ამ ინსტრუმენტებს შეიძლება ჰქონდეს სხვადასხვა ფორმა, მაგალითად, არადაბრუნებადი ჩვეულებრივი აქციები, ზოგიერთი დაბრუნებადი ინსტრუმენტი (იხ. მე-15 და მე-16 პუნქტები), ზოგიერთი ინსტრუმენტი, რომელიც ერთეულს ვალდებულებას აკისრებს, მეორე მხარეს გადასცეს ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილი, მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში (იხ. მე-17 და მე-18 პუნქტები), გარკვეული ტიპის პრივილეგიური აქციები (იხ. პუნქტები მგ49 და მგ50) და ვარანტები ან წერილობითი ქოლ-ოფციონები, რომლებიც მფლობელს ემიტენტი ერთეულის ფიქსირებული ოდენობის არადაბრუნებად

ჩვეულებრივ აქციებზე ხელმოწერის, ან მათი შეძენის უფლებას აძლევს ფიქსირებული ოდენობის ფულად სახსრებზე, ან სხვა ფინანსურ აქტივზე გაცვლის სანაცვლოდ. ერთეულის ვალდებულება ფიქსირებული რაოდენობის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვებაზე ან შეძენაზე, ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ წარმოადგენს ერთეულის წილობრივ ინსტრუმენტს (27-ე პუნქტში აღწერილი შემთხვევების გარდა). თუმცა, თუ ასეთი ხელშეკრულება ითვალისწინებს ერთეულის ვალდებულებას ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე (და იგი არ არის ხელშეკრულება, რომელიც წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირდება, მე-15 და მე-16 ან მე-17 და მე-18 პუნქტების შესაბამისად), იგი, ამავე დროს, წარმოშობს გამოსყიდვის თანხის დისკონტირებული ღირებულების ოდენობის ვალდებულებას (იხ. პუნქტი მგ51(ა)). არადაბრუნებადი ჩვეულებრივი აქციების ემიტენტი ოფიციალურად ახორციელებს განაწილებას და იურიდიულად ხდება ვალდებული, აქციონერთა წინაშე ამგვარად მოიქცეს. ეს შეიძლება მოხდეს დივიდენდების გამოცხადების შემდეგ, ან, როცა მიმდინარეობს ერთეულის ლიკვიდაცია და ვალდებულებების დაკმაყოფილების შემდეგ დარჩენილი ნებისმიერი აქტივი აქციონერებზე ნაწილდება.

- მგ29. ერთეულის მიერ შეძენილი ქოლ-ოფციონის ან სხვა ანალოგიური ხელშეკრულება, რომელიც მას საკუთარი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობის გამოსყიდვის უფლებას აძლევს, ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, არ წარმოადგენს ერთეულის ფინანსურ აქტივს (27-ე პუნქტში აღწერილი შემთხვევების გარდა). ამის ნაცვლად, ასეთი ხელშეკრულებებისთვის გადახდილი ნებისმიერი კომპენსაცია აკლდება ერთეულის წმინდა აქტივებს/კაპიტალს.

ინსტრუმენტების კლასი, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია უკავია ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით (პუნქტები 15(ბ) და 17(ბ))

- მგ30. მე-15 და მე-17 პუნქტებისთვის დამახასიათებელი ერთ-ერთი თავისებურება იმაში მდგომარეობს, რომ ფინანსური ინსტრუმენტი შედის ისეთ კლასში, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია უკავია ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით.
- მგ31. იმისათვის, რომ ერთეულმა განსაზღვროს, ინსტრუმენტი მიეკუთვნება თუ არა დაქვემდებარებული პოზიციის მქონე ინსტრუმენტების კლასს, იგი ინსტრუმენტზე მოთხოვნას, ლიკვიდაციის შემთხვევაში, იმგვარად განიხილავს, თითქოს ლიკვიდაციას ახდენს ინსტრუმენტზე კლასიფიკაციის მინიჭების თარიღისათვის. ერთეულმა ხელახლა უნდა განსაზღვროს ეს

კლასიფიკაცია, თუ შესაბამისი გარემოებები შეიცვლება. მაგალითად, თუ ერთეული უშვებს ან გამოისყიდის სხვა ფინანსურ ინსტრუმენტს, ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს იმაზე, მიეკუთვნება თუ არა განსახილველი ინსტრუმენტი ისეთ კლასს, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს, ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით.

მგ32. ინსტრუმენტი, რომელსაც უპირატესი უფლება გააჩნია ერთეულის ლიკვიდაციის დროს, არ არის ის ინსტრუმენტი, რომელიც უფლებამოსილია ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილის მიღებაზე. მაგალითად, ინსტრუმენტს, ლიკვიდაციის შემთხვევაში, უპირატესი უფლება მაშინ გააჩნია, თუ ის მფლობელს ლიკვიდაციის დროს ფიქსირებული სიდიდის დივიდენდის მიღების უფლებას ანიჭებს, ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციულ წილთან ერთად, როდესაც სხვა მასზე დაქვემდებარებული პოზიციის მქონე კლასის ინსტრუმენტებს (რომლებსაც ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციულ წილზე უფლება აქვს) ლიკვიდაციის დროს არ გააჩნია ანალოგიური უფლება.

მგ33. თუ ერთეულს მხოლოდ ერთი კლასის ფინანსური ინსტრუმენტები გააჩნია, ეს კლასი უნდა აისახოს ისე, თითქოს მას დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს, ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით.

ინსტრუმენტზე მისი მოქმედების ვადის განმავლობაში მისაკუთვნილებელი მთლიანი მოსალოდნელი ფულადი სახსრები (პუნქტი 16(ე))

მგ34. მთლიანი მოსალოდნელი ფულადი სახსრების ნაკადები, რომლებიც მისაკუთვნიებელია ამ ინსტრუმენტზე მისი მოქმედების ვადის განმავლობაში, არსებითად უნდა ეფუძნებოდეს ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში ერთეულის მიერ მიღებულ ნამეტს ან დეფიციტს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული და აღიარებლი წმინდა აქტივების რეალური ღირებულებების ცვლილებას. ნამეტი ან დეფიციტი და აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილება უნდა შეფასდეს შესაბამისი სსბასს-ების მიხედვით.

გარიგება ინსტრუმენტის მფლობელთან, რომელიც არ არის ერთეულის მესაკუთრე (პუნქტები 15 და 17)

მგ35. შესაძლებელია, რომ დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელმა, ან ისეთი ინსტრუმენტის მფლობელმა, რომელიც ერთეულს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს ერთეულის წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში, ერთეულთან დადოს გარიგება, სადაც ის

მესაკუთრის როლში არ იქნება. მაგალითად, ინსტრუმენტის მფლობელი შესაძლოა ამავე დროს იყოს ერთეულის თანამშრომელი. როდესაც ერთეული იხილავს, შეიძლება თუ არა ინსტრუმენტის კლასიფიცირება წილობრივ ინსტრუმენტად მე-15 ან მე-17 პუნქტების შესაბამისად, მან უნდა გაითვალისწინოს მხოლოდ ფულადი სახსრების ის ნაკადები და ინსტრუმენტის ის სახელშეკრულებო პირობები, რომლებიც დაკავშირებულია ინსტრუმენტის მფლობელთან, როგორც ერთეულის მესაკუთრესთან.

მგ36. აღნიშნულის მაგალითს წარმოადგენს შეზღუდული პასუხისმგებლობის ამხანაგობა, რომელსაც ჰყავს შეზღუდული პასუხისმგებლობის მქონე პარტნიორები (კომანდიტები) და შეუზღუდავი პასუხისმგებლობის მქონე პარტნიორები (კომპლემენტარები). ზოგიერთმა შეზღუდული პასუხისმგებლობის პარტნიორმა ერთეულს შესაძლოა მისცეს გარანტია და მან ამ გარანტიისათვის ანაზღაურება მიიღოს. ასეთ სიტუაციაში, გარანტია და შესაბამისი ფულადი სახსრების ნაკადები ინსტრუმენტის მფლობელებს უკავშირდება, როგორც გარანტიის გამცემებს და არა როგორც ერთეულის მესაკუთრეებს. მაშასადამე, ამგვარი გარანტია და შესაბამისი ფულადი სახსრების ნაკადები, საზოგადოდ, არ გამოიწვევს იმას, რომ შეუზღუდავი პასუხისმგებლობის პარტნიორები მიჩნეულ იქნენ შეზღუდული პასუხისმგებლობის პარტნიორებთან შედარებით დაქვემდებარებულ პოზიციაში მყოფად. ამიტომ ეს ფაქტორი უგულებელყოფილ უნდა იქნეს, როდესაც ხდება შეზღუდული პასუხისმგებლობის ამხანაგობის ინსტრუმენტებისა და შეუზღუდავი პასუხისმგებლობის ამხანაგობის ინსტრუმენტების სახელშეკრულებო პირობების იდენტურობის შეფასება.

მგ37. მეორე მაგალითია ერთეულის ნამეტში ან დეფიციტში მონაწილეობის შეთანხმებები, რომლის თანახმადაც ნამეტი და დეფიციტი ინსტრუმენტის მფლობელებზე ნაწილდება მიმდინარე ან წინა წლებში გაწეული მომსახურების შესაბამისად. ამგვარ შეთანხმებებში ინსტრუმენტის მფლობელები არ მონაწილეობენ, როგორც ერთეულის მესაკუთრეები, ამიტომ ერთეულმა ეს ფაქტორი არ უნდა გაითვალისწინოს, როდესაც იხილავს მე-15 ან მე-17 პუნქტებში აღწერილ მახასიათებლებს. თუმცა, ისეთი შეთანხმებები, რომლის თანახმად ინსტრუმენტის მფლობელებზე ნამეტი ან დეფიციტი ნაწილდება მათი ინსტრუმენტების ნომინალური ღირებულების მიხედვით ამავე კლასის სხვა მფლობელების ინსტრუმენტებთან შედარებით, ისეთი გარიგებაა, სადაც ინსტრუმენტის მფლობელები გამოდიან მესაკუთრის როლში. ამიტომ ეს ფაქტორი გათვალისწინებულ უნდა იქნეს მე-15 ან მე-17 პუნქტებში აღწერილი მახასიათებლების განხილვისას.

მგ38. ინსტრუმენტის მფლობელს (არამესაკუთრის როლში) და ემიტენტს ერთეულს შორის დადებული გარიგებების შესაბამისი ფულადი სახსრების ნაკადები და სახელშეკრულებო ვადები და პირობები იმ ეკვივალენტური გარიგების ვადებისა და პირობების მსგავსი უნდა იყოს, რომელიც შეიძლება განხორციელდეს ემიტენტს ერთეულსა და სხვა მხარეს შორის, რომელიც არ არის ინსტრუმენტის მფლობელი.

სხვა ფინანსური ინსტრუმენტის ან ხელშეკრულების არქონა, რომლის მთლიანი ფულადი სახსრების ნაკადები არსებითად ზღუდავს ან განსაზღვრავს ინსტრუმენტის მფლობელის ნარჩენ შემოსავლიანობას (პუნქტები 16 და 18)

მგ39. ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტის წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირების ერთ-ერთი პირობა, რომელიც, სხვა მხრივ, აკმაყოფილებს მე-15 ან მე-17 პუნქტის კრიტერიუმებს, იმაში მდგომარეობს, რომ ერთეულს არ უნდა ჰქონდეს სხვა ფინანსური ინსტრუმენტი ან ხელშეკრულება, რომელსაც: (ა) აქვს მთლიანი ფულადი ნაკადები, რომლებიც არსებითად ეყრდნობა ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში ერთეულის მიერ მიღებულ ნამეტს ან დეფიციტს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული ან აუღიარებელი წმინდა აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებას და (ბ) ისეთი გავლენა, რომელიც არსებითად ზღუდავს ან განსაზღვრავს ინსტრუმენტის მფლობელის ნარჩენ შემოსავლიანობას. ქვემოთ ჩამოთვლილმა ინსტრუმენტებმა, როდესაც ხელშეკრულება დადებულია არადაკავშირებულ მხარესთან და ეყრდნობა ჩვეულებრივ კომერციულ პირობებს, ნაკლებად სარწმუნოა, რომ ხელი შეუშალოს ისეთი ინსტრუმენტების წილობრივ ინსტრუმენტებად კლასიფიცირებას, რომლებიც, სხვა მხრივ, აკმაყოფილებს მე-15 ან მე-17 პუნქტის კრიტერიუმებს:

- (ა) ინსტრუმენტები, რომელთა მთლიანი ფულადი სახსრების ნაკადები არსებითად ეყრდნობა ერთეულის სპეციფიკურ აქტივებს;
- (ბ) ინსტრუმენტები, რომელთა ფულადი სახსრების მთლიანი ნაკადები ეყრდნობა ამონაგების მიმართ დადგენილ პროცენტს;
- (გ) ხელშეკრულებები, რომლებიც განკუთვნილია ცალკეული თანამშრომლის დაჯილდოებისათვის მათ მიერ ერთეულისათვის გაწეული მომსახურებისათვის;
- (დ) ხელშეკრულებები, რომლებიც მოითხოვს მოგებიდან უმნიშვნელო პროცენტული წილის გადახდას გაწეული მომსახურების ან მიწოდებული საქონლისათვის.

წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები

- მგ40. ფინანსური ინსტრუმენტები მოიცავს როგორც პირველად ფინანსურ ინსტრუმენტებს (როგორიცაა: დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებები და წილობრივი ინსტრუმენტები), ასევე წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებსაც (როგორიცაა: ფინანსური ოფციონები, ფიუჩერული და ფორვარდული ხელშეკრულებები, საპროცენტო განაკვეთის სვოპები და სავალუტო სვოპები). წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები აკმაყოფილებს ფინანსური ინსტრუმენტის ცნებას, ამიტომ ისინიც მოცემული სტანდარტის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება.
- მგ41. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები ისეთ უფლებებსა და ვალდებულებებს წარმოშობს, რომლებიც შედეგად მოჰყვება ერთი მხარის მიერ მეორეზე ერთი ან ერთზე მეტი ფინანსური რისკის გადაცემას, რომელიც დამახასიათებელია ძირითადი პირველადი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის. თავდაპირველად წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები ერთ მხარეს აძლევს სახელშეკრულებო უფლებას, მეორე მხარეს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები, ან ფინანსური ვალდებულებები მისთვის პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით, ან მეორე მხარესთან ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების გაცვლის ვალდებულებას, მისთვის პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით. თუმცა, საზოგადოდ¹, წარმოებული ინსტრუმენტები არ გულისხმობს ძირითადი თავდაპირველი ფინანსური ინსტრუმენტის გადაცემას ხელშეკრულების დაწყებისას და ასეთი გადაცემა აუცილებელი არ არის არც ხელშეკრულების ვადის განმავლობაში. ზოგიერთი ინსტრუმენტი მოიცავს გაცვლის უფლებასაც და ვალდებულებასაც. იქიდან გამომდინარე, რომ წარმოებული ინსტრუმენტებისათვის გაცვლის პირობები თავიდანვე განისაზღვრება ფინანსურ ბაზრებზე, ფასების ცვლილებების გამო, ეს პირობები შეიძლება ხელსაყრელი ან არახელსაყრელი გახდეს.
- მგ42. ფუთ-ოფციონი ან ქოლ-ოფციონი, ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების გაცვლის შესახებ (მაგალითად, ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტები, რომლებიც არ წარმოადგენს ერთეულის საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებს), მის მფლობელს უფლებას აძლევს, მიიღოს პოტენციური მომავალი ეკონომიკური სარგებელი, რომელიც დაკავშირებულია ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილებასთან. და პირიქით, ოფციონის

¹ ეს ეხება წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების უმეტესობას და არა ყველას. მაგალითად, ზოგიერთი საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ძირითადი თანხა იცვლება დასაწყისში (და ხელახლა იცვლება ვადის გასვლისას).

გამყიდველი თავის თავზე წინასწარ იღებს ვალდებულებას, უარი თქვას პოტენციურ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელზე ან განიცადოს პოტენციური მომავალი ზარალი, რომელიც დაკავშირებულია ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილებებთან. მფლობელის სახელშეკრულებო უფლება და ოფციონის გამყიდველის ვალდებულება, შესაბამისად, აკმაყოფილებს ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების განმარტებებს. ოფციონის ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული ფინანსური ინსტრუმენტი შეიძლება ნებისმიერი ფინანსური აქტივი იყოს, მათ შორის აქციები და პროცენტიანი ინსტრუმენტები. ოფციონი გამყიდველისაგან შეიძლება მოითხოვდეს სავალო ინსტრუმენტის ემისიას და არა ფინანსური აქტივების გადაცემას, მაგრამ ოფციონის საფუძვლად აღებული ინსტრუმენტი იქნება მფლობელის ფინანსური აქტივი, თუ ოფციონი განხორციელდება. ოფციონის მფლობელის უფლება, ფინანსური აქტივი გაცვალოს პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით და ოფციონის გამყიდველის ვალდებულება, ფინანსური აქტივი გაცვალოს პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით, განსხვავდება ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული ფინანსური აქტივისგან, რომელიც უნდა გაიცვალოს ოფციონის განხორციელების შემთხვევაში. მფლობელის უფლებასა და გამყიდველის ვალდებულებაზე გავლენას არ ახდენს ოფციონის განხორციელების ალბათობა.

- მგ43. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის მეორე მაგალითია ექვსთვიანი ფორვარდული ხელშეკრულება, რომლის მიხედვითაც ერთი მხარე (მყიდველი) ვალდებულებას იღებს, გასცეს 1,000,000 ფე ფულადი სახსრები, 1,000,000 ფე ნომინალური ღირებულების ფიქსირებულგანაკვეთიანი სახელმწიფო ობლიგაციების მიღების სანაცვლოდ, ხოლო მეორე მხარე (მყიდველი) ვალდებულებას იღებს, გასცეს 1,000,000 ფე ნომინალური ღირებულების ფიქსირებულგანაკვეთიანი სახელმწიფო ობლიგაციები, 1,000,000 ფე ფულადი სახსრების მიღების სანაცვლოდ. ექვსი თვის განმავლობაში ორივე მხარეს აქვს სახელშეკრულებო უფლება და სახელშეკრულებო ვალდებულება, ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლის შესახებ. თუ სახელმწიფო ობლიგაციების საბაზრო ფასი გადააჭარბებს 1,000,000 ფე-ს, პირობები შეიცვლება მყიდველის სასარგებლოდ და არახელსაყრელი გახდება გამყიდველისათვის; თუ ობლიგაციების საბაზრო ფასი დაეცემა 1,000,000 ფე-ზე დაბლა, შედეგი საპირისპირო იქნება. მყიდველს აქვს როგორც სახელშეკრულებო უფლება (ფინანსური აქტივი), ქოლ-ოფციონის უფლების მსგავსად, ასევე სახელშეკრულებო ვალდებულება (ფინანსური ვალდებულება), წერილობითი ფუთ-ოფციონის უფლების მსგავსად; გამყიდველს აქვს როგორც სახელშეკრულებო

უფლება (ფინანსური აქტივი) ფუთ-ოფციონის უფლების მსგავსად, ასევე სახელშეკრულებო ვალდებულება (ფინანსური ვალდებულება), წერილობითი 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). ფორვარდულ ხელშეკრულებასა და ოფციონის ხელშეკრულებას შორის მნიშვნელოვანი განსხვავება ის არის, რომ ფორვარდული ხელშეკრულების დროს ვალდებულების შესრულება ორივე მხარეს შეთანხმებულ დროში ევალება, ხოლო ოფციონის ხელშეკრულების დროს შედეგს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ ექნება ადგილი, როდესაც ოფციონის მფლობელი გადაწყვეტს მის განხორციელებას.

მგ44. მრავალი სხვა ტიპის წარმოებული ინსტრუმენტი გულისხმობს მომავალში გაცვლის უფლებასა და ვალდებულებას, მათ შორის, საპროცენტო განაკვეთისა და სავალუტო სვოპები, საპროცენტო განაკვეთიანი ქეფები, ქოლარები და ფლორები, სასესხო ვალდებულებები, ევროთამასუქების გამოშვების პროგრამები და აკრედიტივი. საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ხელშეკრულება შეიძლება აღქმულ იქნეს, როგორც ფორვარდული ხელშეკრულების ნაირსახეობა, რომლის დროსაც მხარეები შეთანხმდებიან სამომავლოდ ფულადი თანხების ეტაპობრივ გაცვლაზე და ერთი თანხის გამოთვლა ხდება ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით და მეორე თანხის - ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთით. ფიუჩერსული ხელშეკრულებაც ფორვარდული ხელშეკრულების ნაირსახეობაა, რომელიც მისგან, ძირითადად, იმით განსხვავდება, რომ ფიუჩერსული ხელშეკრულებები სტანდარტიზებულია და მიმოიქცევა ბირჟაზე.

არაფულადი მუხლების ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებები (პუნქტები 4-6)

მგ45. არაფულადი აქტივების ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებები არ აკმაყოფილებს ფინანსური ინსტრუმენტის განმარტებას, რადგან ერთი მხარის სახელშეკრულებო უფლება, მიიღოს არაფულადი აქტივი ან მომსახურება და მეორე მხარის შესაბამისი ვალდებულება არ წარმოშობს არც ერთი მხარის მიმდინარე უფლებას ან ვალდებულებას ფინანსური აქტივის მიღებაზე, გადაცემაზე ან გაცვლაზე. მაგალითად, ხელშეკრულებები, რომლებიც ანგარიშსწორებას ითვალისწინებს მხოლოდ არაფულადი აქტივის მიღებით ან გადაცემით (მაგალითად, ოფციონი, ფიუჩერსული ან ფორვარდული ხელშეკრულება ნავთობზე), არ წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტებს. ზევრი

სასაქონლო ხელშეკრულება ასეთი ტიპისაა. ზოგიერთი სასაქონლო ხელშეკრულება კი ფორმით სტანდარტიზებულია და ორგანიზებულ ბაზრებზე ისეთნაირადვე მიმოიქცევა, როგორც ზოგიერთი წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი. მაგალითად, სასაქონლო ფიუჩერსული ხელშეკრულება შეიძლება ადვილად გაიყიდოს ან შეძენილ იქნეს ფულზე, რადგან იგი ჩართულია ბირჟის კოტირებაში და მრავალჯერ შეიძლება მისი ხელიდან ხელში გადასვლა. თუმცა, ხელშეკრულების მყიდველი და გამყიდველი მხარეები, ფაქტობრივად, ვაჭრობენ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საქონლით. სასაქონლო ხელშეკრულების ფულად სახსრებზე ყიდვის ან გაყიდვის შესაძლებლობა, ამგვარი ყიდვა-გაყიდვის სიმარტივე და მოლაპარაკების წარმოების საშუალება, საქონლის მიღების ან მიწოდების ვალდებულების ფულადი სახსრებით დაფარვის შესახებ არ ცვლის ხელშეკრულების მახასიათებლებს იმგვარად, რომ წარმოიქმნებოდეს ფინანსური ინსტრუმენტი. თუმცა, არაფულადი აქტივის ყიდვა-გაყიდვის ზოგიერთი ხელშეკრულება, რომელიც შეიძლება დაიფაროს ნეტო ანგარიშსწორებით ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით, ან, რომელშიც არაფულადი მუხლი მარტივად გადაიცვლება ნაღდ ფულზე, ექცევა წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში, თითქოს ისინი ფინანსური ინსტრუმენტები იყოს (იხ. პუნქტი 4).

- მგ46. ხელშეკრულება, რომელიც გულისხმობს ფიზიკური აქტივის მიღებას ან გადაცემას, არ წარმოშობს ერთი მხარისათვის ფინანსურ აქტივსა და მეორე მხარისათვის ფინანსურ ვალდებულებას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ნებისმიერი შესაბამისი გადახდა გადატანილია იმ თარიღის შემდეგ, როდესაც უნდა მოხდეს ფიზიკური აქტივების გადაცემა. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც საქონლის ყიდვა-გაყიდვა სავაჭრო კრედიტის საფუძველზე ხდება.
- მგ47. ზოგიერთი ხელშეკრულება დაკავშირებულია საქონელთან, მაგრამ გადახდას არ გულისხმობს საქონლის ფიზიკური მიღებით ან მიწოდებით. ისინი ითვალისწინებს ფულადი სახსრებით გადახდას, რომლის ოდენობაც განისაზღვრება, ხელშეკრულებაში მითითებული ფორმულის თანახმად და არა ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრებით. მაგალითად, ობლიგაციის ძირითადი თანხა შეიძლება გადაანგარიშდეს ნავთობის საბაზრო ფასის მიხედვით, რომელიც დომინირებს ობლიგაციის დაფარვის დღისათვის. ძირითადი თანხა ინდექსირდება საქონლის ფასის მიხედვით, მაგრამ მისი დაფარვა ხდება მხოლოდ ფულადი სახსრებით. ამგვარი ხელშეკრულება წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტს.
- მგ48. ფინანსური ინსტრუმენტის განმარტება მოიცავს ისეთ ხელშეკრულებასაც, რომელიც ფინანსურ აქტივთან ან ფინანსურ

ვალდებულებასთან ერთად წარმოშობს არაფულად აქტივს ან არაფულად ვალდებულებას. ასეთი ფინანსური ინსტრუმენტი ხშირად ერთ მხარეს აძლევს ფინანსური აქტივის არაფინანსურ აქტივზე გაცვლის უფლებას. მაგალითად, ნავთობთან დაკავშირებული ობლიგაცია მის მფლობელს შეიძლება აძლევდეს პერიოდულად ფიქსირებული პროცენტების მიღებისა და ობლიგაციის დაფარვის თარიღისათვის ფულადი სახსრების ფიქსირებული ოდენობის მიღების უფლებას და ძირითადი თანხის სანაცვლოდ ნავთობის ფიქსირებული რაოდენობის მიღების არჩევანის (ოფციონის) უფლებას. ამ ოფციონის განხორციელების სურვილი სხვადასხვანაირი იქნება დროის სხვადასხვა მომენტში და დამოკიდებული იქნება ნავთობის რეალური ღირებულების თანაფარდობაზე ობლიგაციით გათვალისწინებულ ნავთობისა და ფულადი სახსრების გასაცვლელ კოეფიციენტთან (საბირჟო ფასი). ობლიგაციის მფლობელის განზრახვა ოფციონის განხორციელებაზე გავლენას არ ახდენს აქტივების კომპონენტების არსზე. მფლობელის ფინანსური აქტივი და ემიტენტის ფინანსური ვალდებულება ობლიგაციას გადააქცევს ფინანსურ ინსტრუმენტად, იმის მიუხედავად, რომ სხვა ტიპის აქტივები და ვალდებულებებიც წარმოიქმნება.

წარდგენა

ვალდებულებები და წმინდა აქტივები/კაპიტალი (პუნქტები 13-32)

ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემის სახელშეკრულებო ვალდებულების არარსებობა (პუნქტები 21-24)

მგ49. პრივილეგიური აქციები შეიძლება გამოშვებულ იქნეს სხვადასხვა უფლებით. პრივილეგიური აქციების ვალდებულებად და წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირების დროს ერთეულმა უნდა შეაფასოს აქციებთან დაკავშირებული უფლებები იმის დასადგენად, თუ როგორ გამოვლინდება ფინანსური ვალდებულების ძირითადი მახასიათებლები. მაგალითად, პრივილეგიური აქცია, რომელიც გამოსყიდვას ითვალისწინებს გარკვეული თარიღისათვის ან მფლობელის არჩევანით, აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, რადგან ემიტენტი ვალდებულია, აქციის მფლობელს გადასცეს ფინანსური აქტივები. სახსრების უკმარისობის, ან საკანონმდებლო შეზღუდვის, ან არასაკმარისი ნამეტის ან რეზერვების გამო, ემიტენტის მიერ პრივილეგიური აქციების დაფარვის ვალდებულების შესრულების შეუძლებლობა - აქციები მაშინ გამოისყიდოს, როდესაც ამას ხელშეკრულება ითვალისწინებს, არ იწვევს ვალდებულების გაუქმებას. ემიტენტის არჩევანის უფლება, გამოისყიდოს აქციები, არ აკმაყოფილებს ფინანსური

ვალდებულების განმარტებას, რადგან ემიტენტს არა აქვს მიმდინარე მოვალეობა, აქციების მფლობელთათვის ფინანსური აქტივების გადაცემის შესახებ. ამ შემთხვევაში, აქციების გამოსყიდვა დამოკიდებულია მხოლოდ ემიტენტის გადაწყვეტილებაზე. თუმცა, ვალდებულება შეიძლება წარმოიშვას, როდესაც აქციების ემიტენტი გამოიყენებს ამ არჩევანის უფლებას, როგორც წესი, აქციების გამოსყიდვის განზრახვის შესახებ, აქციონერების ოფიციალური ინფორმირების საფუძველზე.

მგ50. როდესაც პრივილეგიური აქციები გამოსყიდვას არ ექვემდებარება, მისთვის შესაფერისი კლასიფიკაცია უნდა განისაზღვროს აქციების სხვა უფლებების მიხედვით, რომლებიც მათ ახლავს. კლასიფიკაცია ეფუძნება სახელშეკრულებო შეთანხმების შინაარსსა და ფინანსური ვალდებულებისა და წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებებს. როდესაც ემიტენტი კუმულაციური თუ არაკუმულაციური პრივილეგიური აქციების მფლობელებზე დივიდენდებს საკუთარი შეხედულებისამებრ ანაწილებს, ეს აქციები წილობრივი ინსტრუმენტებია. პრივილეგიური აქციების კლასიფიკაცია წილობრივ ინსტრუმენტად ან ფინანსურ ვალდებულებად დამოკიდებული არ არის, მაგალითად:

- (ა) დივიდენდების განაწილების წარსულ გამოცდილებაზე;
- (ბ) მომავალში დივიდენდების განაწილების განზრახვაზე;
- (გ) ემიტენტის ჩვეულებრივი აქციების ფასზე შესაძლო ნეგატიურ ზემოქმედებაზე (იმის გამო, რომ შეზღუდულია დივიდენდების გადახდა ჩვეულებრივ აქციებზე, თუ პირველ რიგში პრივილეგიურ აქციებზე არ გაიცემა დივიდენდები), თუ დივიდენდები არ გაიცემა;
- (დ) ემიტენტის რეზერვების ოდენობაზე;
- (ე) ემიტენტის მოლოდინზე საანგარიშგებო პერიოდში მისაღებ ნამეტზე ან დეფიციტზე; ან
- (ვ) ემიტენტის უნარზე ან უუნარობაზე, გავლენა მოახდინოს საანგარიშგებო პერიოდის ნამეტის ან დეფიციტის ოდენობაზე.

ანგარიშსწორება ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით (პუნქტები 25-29)

მგ51. როგორც მგ25-ე პუნქტში იყო აღნიშნული, საჯარო სექტორის ერთეულებისთვის, როგორც წესი, დამახასიათებელი არ არის აქციებისაგან ან გაერთიანებული კაპიტალის სხვა ფორმებისაგან შემდგარი წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვება, ხოლო იმ შემთხვევაში, როდესაც ამგვარი ინსტრუმენტები მაინც არსებობს, როგორც წესი, კანონმდებლობა ზღუდავს მათი საკუთრების

უფლებას და გამოყენებას. იმის გამო, რომ საჯარო სექტორის ერთეულების კაპიტალის სტრუქტურა, საზოგადოდ, განსხვავდება კერძო სექტორის ერთეულების კაპიტალის სტრუქტურისაგან, ასევე საკანონმდებლო გარემო, რომელშიც ფუნქციონირებს საჯარო სექტორის ერთეული, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ოპერაციები, რომელთა ანგარიშსწორებაც ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით ხდება, ისეთივე სიზშირით განხორციელდეს საჯარო სექტორში, როგორც კერძო სექტორში. მიუხედავად ზემოაღნიშნულისა, არის შემთხვევები, როდესაც ამგვარი ოპერაციები ხორციელდება და ქვემოთ განხილულია მაგალითები იმისა, როგორ უნდა მოხდეს სხვადასხვა ტიპის ხელშეკრულებების კლასიფიკაცია ერთეულის საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებად:

- (ა) ხელშეკრულება, რომლის ვალდებულება იფარება ერთეულის მიერ საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობის მიღებით ან გადაცემით, მომავალში ყოველგვარი დამატებითი ანაზღაურების გარეშე, ან ფიქსირებული რაოდენობის საკუთარი აქციების გაცვლით ფიქსირებული ოდენობის ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივებზე, კლასიფიცირდება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტი (გარდა 27-ე პუნქტში განხილული შემთხვევებისა). შესაბამისად, ასეთი ხელშეკრულების თანახმად, მიღებული ან გადახდილი ნებისმიერი სახის ანაზღაურება პირდაპირ ემატება ან აკლდება წმინდა აქტივებს/კაპიტალს. აღნიშნულის ერთ-ერთი მაგალითია გამოშვებული აქციის ოფციონი, რომელიც მფლობელს უფლებას აძლევს, შეისყიდოს ერთეულის აქციების ფიქსირებული რაოდენობა ფიქსირებული ოდენობის ფულად სახსრებზე გაცვლით. თუმცა, თუ ხელშეკრულებით მოითხოვება, რომ ერთეულმა შეისყიდოს (გამოისყიდოს) საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობა ფიქსირებული ოდენობის ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივებზე გაცვლით წინასწარ განსაზღვრულ დროს, ან რომელიმე განსაზღვრადი თარიღისთვის, ან მოთხოვნისთანავე, ერთეული ასევე აღიარებს ფინანსურ ვალდებულებას გამოსასყიდი თანხის დისკონტირებული ღირებულებით (იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებსაც აქვთ მე-15 და მე-16 ან მე-17 და მე-18 პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას). აღნიშნულის ერთ-ერთი მაგალითია ერთეულის ვალდებულება, ფორვარდული ხელშეკრულების თანახმად, გამოისყიდოს ფიქსირებული რაოდენობის საკუთარი აქციები ფიქსირებული ოდენობის ფულად სახსრებზე გაცვლით;

- (ბ) ერთეულის ვალდებულება, შეისყიდოს ფიქსირებული რაოდენობის საკუთარი აქციები ფულადი სახსრებით, წარმოშობს ფინანსურ ვალდებულებას გამოსასყიდი თანხის დისკონტირებული ღირებულების ოდენობით მაშინაც კი, თუ ერთეულის მიერ გამოსასყიდი აქციების რაოდენობა ფიქსირებული არ არის, ან, თუ გამოსყიდვის ვალდებულება პირობითია და დამოკიდებულია იმაზე, ხელშეკრულების მონაწილე მეორე მხარე გამოიყენებს თუ არა გამოსყიდვის უფლებას (გარდა მე-15 და მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტებში აღწერილი შემთხვევებისა). პირობითი ვალდებულების ერთ-ერთი მაგალითია გამოშვებული ოფციონი, რომელიც მოითხოვს, რომ ერთეულმა გამოისყიდოს საკუთარი აქციები ფულადი სახსრებით, თუ მეორე მხარე ოფციონს გამოიყენებს;
- (გ) ხელშეკრულება, რომლის ვალდებულება იფარება ფულადი სახსრებით, წარმოადგენს ფინანსურ აქტივს ან ფინანსურ ვალდებულებას მაშინაც კი, თუ მისაღები ან გადასახდელი ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების ოდენობა დამოკიდებულია ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფასის ცვლილებაზე (გარდა მე-15 და მე-16 ან მე-17 და მე-18 პუნქტებში აღწერილი შემთხვევებისა). აღნიშნულის ერთ-ერთი მაგალითია აქციის ოფიციონი, რომელიც იფარება ნეტო ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით.

ხელშეკრულება, რომლის ვალდებულება იფარება ერთეულის საკუთარი აქციების ცვლადი რაოდენობით, რომელთა ღირებულება ფიქსირებულია ან დამოკიდებულია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საბაზისო ცვლადი მაჩვენებლის (მაგალითად, საქონლის ფასის) ცვლილებაზე, კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება. აღნიშნულის მაგალითია ნავთობის შესყიდვაზე გამოშვებული ოფციონი, რომელიც განხორციელების შემთხვევაში დაიფარება ურთიერთობით, ერთეულის მიერ ოფციონის ღირებულების ტოლი რაოდენობის ინსტრუმენტების გადაცემით. ასეთი ხელშეკრულებები კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება მაშინაც კი, როდესაც საბაზისო ცვლადი მაჩვენებელი ერთეულის საკუთარი აქციების ფასია და არა ნავთობი. ანალოგიურად, ხელშეკრულება, რომლის ვალდებულება ფიქსირებული რაოდენობის ერთეულის საკუთარი აქციებით იფარება, მაგრამ ამ აქციებთან დაკავშირებული უფლებები იმდენად განსხვავებულია, რომ სახელშეკრულებო ვალდებულების თანხა ფიქსირებულია, ან მისი სიდიდე დამოკიდებულია სახელშეკრულებო საბაზისო ცვლადი

მაჩვენებლის ცვლილებაზე, ასევე კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება.

პირობითი ანგარიშსწორების პირობები (პუნქტი 30)

- მგ52. 30-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ თუ პირობითი ანგარიშსწორების პირობის ის ნაწილი, რომელიც დაფარვას მოითხოვს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით (ან რაიმე სხვა გზით ისე, რომ ეს ინსტრუმენტი კლასიფიცირდებოდეს ფინანსურ ვალდებულებად) რეალური არ არის, მაშინ ანგარიშსწორების პირობა გავლენას არ ახდენს ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიკაციაზე. ასე, რომ ხელშეკრულება, რომელიც ვალდებულების დაფარვას ითვალისწინებს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით, მხოლოდ ისეთი მოვლენის მოხდენის შემთხვევაში, რომელიც ძალზე იშვიათი, არასტანდარტული და ნაკლებად მოსალოდნელია, კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად. ანალოგიურად, შესაძლოა ხელშეკრულების მიხედვით გამოირიცხებოდეს ვალდებულების დაფარვა ფიქსირებული რაოდენობის ერთეულის საკუთარი აქციებით ისეთ გარემოებებში, რომლებიც არ ექვემდებარება ერთეულის კონტროლს, მაგრამ თუ არ არსებობს ასეთი გარემოების წარმოშობის რეალური საფუძველი, მართებულია ვალდებულების კლასიფიცირება წილობრივ ინსტრუმენტად.

მიდგომა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის

- მგ53. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ერთეული წარადგენს არამაკონტროლებელ წილს, ანუ სხვა მხარეთა წილს წმინდა აქტივებში/კაპიტალში და კონტროლირებული ერთეულების ამონაგებში, სსბასს 1-სა და სსბასს 6-ის შესაბამისად. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტის (ან მისი კომპონენტის) კლასიფიცირებისას ერთეული გაითვალისწინებს ყველა ძირითად პირობას, რომელზედაც შეთანხმდნენ ჯგუფის წევრები და ინსტრუმენტის მფლობელები, იმის დასადგენად, აქვს თუ არა მთლიანად ეკონომიკურ ერთეულს (ჯგუფს) ვალდებულება, ინსტრუმენტი დაფაროს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით, ან სხვაგვარად ისე, რომ იგი კლასიფიცირდებოდეს, როგორც ფინანსური ვალდებულება. როდესაც კონტროლირებული ერთეული უშვებს ფინანსურ ინსტრუმენტს და მაკონტროლებელი ერთეული ან ეკონომიკურ ერთეულში (ჯგუფში) შემავალი სხვა ერთეული თანხმდება ან სხვა დამატებით პირობებზე უშუალოდ ინსტრუმენტის (მაგ., გარანტიის) მფლობელთან, შესაძლოა ეკონომიკურ ერთეულს (ჯგუფს) არ ჰქონდეს მოქმედების თავისუფლება, დივიდენდების

განაწილებისა და აქციების გამოსყიდვის დროს. მიუხედავად იმისა, რომ კონტროლირებულმა ერთეულმა შეიძლება შესაბამისი კლასიფიკაცია მისცეს ინსტრუმენტს თავის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ზემოთ ნახსენები დამატებითი პირობების გათვალისწინების გარეშე, მაინც გასათვალისწინებელია ეკონომიკური ერთეულის (ჯგუფის) წევრებსა და ინსტრუმენტის მფლობელებს შორის დადებული სხვა შეთანხმებები, რათა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში სრულად იყოს ასახული მთლიანად ეკონომიკური ერთეულის (ჯგუფის) ყველა ხელშეკრულება და ჯგუფის მიერ განხორციელებული ყველა ოპერაცია. თუ არსებობს მსგავსი ვალდებულების დაფარვის პირობა, ინსტრუმენტი (ან მისი კომპონენტი, რომელიც წარმოშობს ვალდებულებას) კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური ვალდებულება.

- მგ54. ზოგიერთი ტიპის ინსტრუმენტი, რომელიც ერთეულს სახელშეკრულებო ვალდებულებას აკისრებს, კლასიფიცირდება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტი, მე-15 და მე-16 ან მე-17 და მე-18 პუნქტების შესაბამისად. ამ პუნქტების შესაბამისი კლასიფიკაცია არის გამონაკლისი იმ პრინციპებიდან, რომელიც, სხვა შემთხვევაში, გამოიყენება ამა თუ იმ ინსტრუმენტის კლასიფიკაციის მიმართ წინამდებარე სტანდარტით. ეს გამონაკლისი არ ვრცელდება არამაკონტროლებელი წილების კლასიფიკაციაზე კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამგვარად, ინსტრუმენტები, რომლებიც ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში წილობრივ ინსტრუმენტებად არის კლასიფიცირებული მე-15 და მე-16 ან მე-17 და მე-18 პუნქტების შესაბამისად და არ არის არამაკონტროლებელი წილები, ეკონომიკური ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში კლასიფიცირდება, როგორც ვალდებულებები.

რთული ფინანსური ინსტრუმენტები (პუნქტები 33-37)

- მგ55. 33-ე პუნქტი ეხება მხოლოდ არაწარმოებული რთული ფინანსური ინსტრუმენტების ემიტენტებს. 33-ე პუნქტი არ ეხება წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს მათი მფლობელთა პოზიციიდან. სსბასს 29 ეხება ჩართულ წარმოებული ინსტრუმენტების კომპონენტებად დაყოფას, ისეთი რთული ფინანსური ინსტრუმენტების მფლობელთა პოზიციიდან, რომლებიც მოიცავს სავალო და წილობრივ კომპონენტებს.
- მგ56. საჯარო სექტორის ერთეულების კაპიტალის სტრუქტურიდან გამომდინარე, რთული ფინანსური ინსტრუმენტები საჯარო სექტორში გავრცელებული არ არის. თუმცა, ქვემოთ ილუსტრირებულია მაგალითები, თუ როგორ უნდა გაანალიზდეს

რთული ფინანსური ინსტრუმენტის შემადგენელი ნაწილები. რთული ფინანსური ინსტრუმენტის გავრცელებული სახეა სავალო ფასიანი ქაღალდი, რომელშიც ჩართულია კონვერტაციის ოფციონი, მაგალითად, ობლიგაცია, რომელიც კონვერტირებადია ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციებში და არ შეიცავს ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტის სხვა თვისებებს. 33-ე პუნქტით მოითხოვება, რომ ამგვარი ფინანსური ინსტრუმენტის ემიტენტმა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ვალდებულებებისა და წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივი) კომპონენტები ცალკე წარადგინოს შემდეგნაირად:

- (ა) ემიტენტის მოვალეობა, აწარმოოს პროცენტებისა და ძირითადი თანხის დაგეგმილი გადახდები ვალდებულებას წარმოადგენს ინსტრუმენტის კონვერტაციამდე. თავდაპირველი აღიარებისას, ვალდებულების კომპონენტის რეალური ღირებულება არის სახელშეკრულებო პირობებით დადგენილი მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება. დისკონტირება ხდება საპროცენტო განაკვეთით, რომელიც ბაზარზე გამოიყენება ამ დროისათვის ისეთი ინსტრუმენტებისათვის, რომლებსაც შესადარისი საკრედიტო სტატუსი გააჩნია და არსებითად უზრუნველყოფს ისეთივე ფულადი სახსრების ნაკადს იმავე პირობებით, მაგრამ კონვერტაციის არჩევანის (ოფციონის) გარეშე;
- (ბ) წილობრივი ინსტრუმენტი წარმოადგენს ჩართულ ოფციონს, რომელიც გულისხმობს ვალდებულების კონვერტაციას ემიტენტის წმინდა აქტივებად/კაპიტალად. ოფციონის რეალური ღირებულება მოიცავს მის დროით და საკუთარ ღირებულებებს, თუ ასეთი არსებობს. ასეთ ოფციონს აქვს ღირებულება თავდაპირველი აღიარების დროს, თუნდაც მისი გამოყენება ხელსაყრელი არ იყოს.

მგ57. კონვერტირებადი ინსტრუმენტის კონვერტაციის ვადის დადგომის დროს, ერთეული შეწყვეტს ინსტრუმენტის ვალდებულების კომპონენტის აღიარებას და აღიარებს მას წმინდა აქტივად/კაპიტალად. თავდაპირველი წმინდა აქტივის/კაპიტალის (წილობრივი) კომპონენტი ინარჩუნებს წმინდა აქტივის/კაპიტალის ფორმას (თუმცა, შესაძლოა მოხდეს მისი გადაადგილება ერთი მუხლიდან მეორეში, წმინდა აქტივის/კაპიტალის სტრუქტურის ფარგლებში). კონვერტირების ვადის დადგომისას არ აღიარდება არანაირი მოგება ან ზარალი.

მგ58. როდესაც ერთეული დროზე ადრე გამოისყიდის ან დაფარავს კონვერტირებად ინსტრუმენტს, რომელშიც კონვერტირების თავდაპირველი პრივილეგიური უფლებები უცვლელია, ერთეული გადახდილ კომპენსაციასა და დაფარვასთან ან

გამოსყიდვასთან დაკავშირებულ საოპერაციო დანახარჯებს ანაწილებს ინსტრუმენტის შემადგენელ ვალდებულებით და წილობრივ კომპონენტებზე ოპერაციის მოხდენის დღისათვის. გადახდილ კომპენსაციასთან და დაფარვასთან ან გამოსყიდვასთან დაკავშირებული საოპერაციო დანახარჯების ცალკეულ კომპონენტებზე გადანაწილების მეთოდი შეესაბამება მეთოდს, რომელსაც ერთეული იყენებს კონვერტირებადი ინსტრუმენტის ემისიისას მიღებული შემოსავლების (ანაზღაურების) თავდაპირველი განაწილებისთვის ცალკეულ კომპონენტებზე, 33-ე-37-ე პუნქტების შესაბამისად.

მგ59. მიღებული ანაზღაურების განაწილების შედეგად მიღებული ნებისმიერი მოგება ან ზარალი აღირიცხება, შესაბამისი კომპონენტებისათვის გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების მიხედვით, შემდეგნაირად:

- (ა) ვალდებულების კომპონენტთან დაკავშირებული მოგება ან ზარალი აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში; და
- (ბ) წმინდა აქტივებთან/კაპიტალის (წილობრივ) კომპონენტთან დაკავშირებული ანაზღაურების თანხა აღიარდება წმინდა აქტივებში/კაპიტალში.

მგ60. ერთეულმა შეიძლება შეცვალოს ინსტრუმენტის კონვერტაციის პირობებში, რათა გამოიწვიოს მისი დროზე ადრე კონვერტირება, მაგალითად, უფრო ხელსაყრელი კონვერტაციის კოეფიციენტის შეთავაზებით, ან დამატებითი ანაზღაურების გადახდით, განსაზღვრულ დროზე ადრე ინსტრუმენტის კონვერტაციის შემთხვევაში. კონვერტაციის პირობების შეცვლის თარიღისათვის ნამეტში ან დეფიციტში ზარალად აღიარდება სხვაობა, ინსტრუმენტის მფლობელის მიერ ახალი პირობებით კონვერტაციის შედეგად მიღებული ანაზღაურების რეალურ ღირებულებასა და იმ ღირებულებას შორის, რომელსაც მფლობელი მიიღებდა, თავდაპირველი პირობებით კონვერტაციის შემთხვევაში.

გამოსყიდული აქციები (პუნქტები 38 და 39)

მგ61. ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ განიხილება ფინანსურ აქტივებად, მიუხედავად იმისა, რა მიზნით იქნა ისინი გამოსყიდული. 38-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა, რომელიც საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებს გამოისყიდის, ისინი გამოჰქვითოს წმინდა აქტივებიდან/კაპიტალიდან. თუმცა, როდესაც ერთეული საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებს ფლობს სხვების სახელით, მაგ., საფინანსო დაწესებულება, რომელიც საკუთარ აქციებს ფლობს რომელიმე კლიენტის სახელით, ადგილი აქვს მარწმუნებელსა და

აგენტს (რწმუნებულს) შორის ურთიერთობას და, შესაბამისად, ასეთი სახით ფლობილი აქციები არ უნდა ჩაირთოს ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

პროცენტები, დივიდენდები და სხვა მსგავსი განაწილებები, ზარალი და მოგება (პუნქტები 40-46)

მგნ2. შემდეგ მაგალითში ილუსტრირებულია რთული ფინანსური ინსტრუმენტის მიმართ მე-40 პუნქტის გამოყენება. დავუშვათ, არაკუმულაციური პრივილეგიური აქცია ხუთ წელიწადში ექვემდებარება სავალდებულო გამოსყიდვას ფულად სახსრებზე გაცვლით, მაგრამ დივიდენდების განაწილება აქციების გამოსყიდვამდე დამოკიდებულია ერთეულის ნებაზე. ასეთი ინსტრუმენტი რთული ფინანსური ინსტრუმენტია, რომლის შემადგენელი ვალდებულების კომპონენტის ოდენობა გამოსასყიდი თანხის დისკონტირებული ღირებულების ტოლია. ამ კომპონენტზე გათვალისწინებული დისკონტის ჩათვლის თანხა აღიარდება საპროცენტო ხარჯის სახით ნამეტში ან დეფიციტში. გადახდილი დივიდენდები უკავშირდება წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივ) კომპონენტს და, შესაბამისად, აღიარდება, როგორც ნამეტის ან ზარალის განაწილება. ანალოგიური პროცედურები გამოიყენება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც გამოსყიდვა სავალდებულო არ არის და წარმოადგენს მფლობელის არჩევანს, ან თუ აქციები ექვემდებარება სავალდებულო კონვერტირებას ცვლადი რაოდენობის ჩვეულებრივ აქციებზე, რომელთა ღირებულება ფიქსირებულია ან დამოკიდებულია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საბაზისო ცვლადი მაჩვენებლის (მაგალითად, საქონლის ფასის) ცვლილებაზე. თუმცა, თუ ნებისმიერი გადაუხდეელი პროცენტი ან მსგავსი განაწილების თანხები ემატება გამოსასყიდ თანხას, მაშინ მთლიანი ინსტრუმენტი ვალდებულებას წარმოადგენს. ამ შემთხვევაში, ნებისმიერი დივიდენდი ან მსგავსი განაწილება კლასიფიცირდება, როგორც საპროცენტო ხარჯი.

ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა (პუნქტები 47-55)

მგნ3. ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვის განსახორციელებლად ერთეულს უნდა ჰქონდეს კანონმდებლობით მინიჭებული უფლება. ერთეულს შეიძლება ჰქონდეს აღიარებული თანხების ჩათვლის პირობითი უფლება, მაგალითად, ურთიერთჩათვლის შესახებ გენერალური შეთანხმების ან რაიმე ფორმის არარეგრესული სესხის პირობების მიხედვით, მაგრამ ასეთი ჩათვლის უფლება განხორციელებადი იყოს, მხოლოდ რომელიმე სამომავლო მოვლენის მოხდენის შემთხვევაში, როგორც წესი, ეს არის მეორე მხარის მიერ

ვალდებულების შეუსრულებლობა. ასე, რომ მსგავსი შეთანხმება არ აკმაყოფილებს ურთიერთგადაფარვის განსახორციელებლად აუცილებელ პირობებს.

- მგ64. წინამდებარე სტანდარტი არ ითვალისწინებს სპეციალურ მიდგომას ე.წ. „სინთეზური ინსტრუმენტებისთვის“, რომელიც წარმოადგენს სხვა ინსტრუმენტის მახასიათებლების მისაღებად შეძენილი სხვადასხვა ინსტრუმენტის ჯგუფს. მაგალითად, ცვალებადგანაკვეთიანი გრძელვადიანი სავალო ინსტრუმენტი, რომელიც გაერთიანებულია საპროცენტო განაკვეთის სვოპთან და მოიცავს ცვალებადი გადასახდელების მიღებას და ფიქსირებული გადასახდელების გადახდას, ფიქსირებულგანაკვეთიანი გრძელვადიანი სავალო ინსტრუმენტის სინთეზს ქმნის. „სინთეზური ინსტრუმენტის“ თითოეული დამოუკიდებელი ელემენტი წარმოადგენს საკუთარი ვადებისა და პირობების მქონე სახელშეკრულებო უფლებას ან ვალდებულებას და შესაძლებელია თითოეული მათგანის ცალკე გადაცემა ან დაფარვა. თითოეულ ფინანსურ ინსტრუმენტთან რაღაც რისკებია დაკავშირებული, რომლებიც შეიძლება განსხვავდებოდეს სხვა ფინანსურ ინსტრუმენტებზე მოქმედი რისკისაგან. აქედან გამომდინარე, როდესაც „სინთეზური ინსტრუმენტის“ შემადგენელი ერთი ფინანსური ინსტრუმენტი არის აქტივი, ხოლო მეორე - ვალდებულება, არ შეიძლება მათი ჩათვლა და ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ნეტო საფუძველზე წარდგენა, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ისინი აკმაყოფილებს წინამდებარე სტანდარტის 47-ე პუნქტში განსაზღვრულ ჩათვლის კრიტერიუმებს.

დანართი ბ

კოოპერაციული ერთეულების წევრთა აქციები და მსგავსი ინსტრუმენტები

წინამდებარე დანართი სსბასს 28-ის განუყოფელი ნაწილია.

შესავალი

- ბ1. კოოპერატივებსა და სხვა მსგავს ერთეულებს ქმნიან ადამიანთა ჯგუფები საერთო ხასიათის ეკონომიკური ან სოციალური მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად. როგორც წესი, ეროვნულ კანონმდებლობებში კოოპერატივებს განმარტავენ, როგორც საზოგადოებას, რომლის მიზანია წევრების ეკონომიკური გამძლიერების ხელშეწყობა, ერთობლივი სამეწარმეო საქმიანობის გზით (თვითდახმარების პრინციპი). კოოპერატივის წევრების წილების დასახასიათებლად ხშირად იყენებენ ტერმინებს წევრების აქციები, პაი ან სხვა მსგავს ტერმინს. ამ დანართში შემდეგში გამოვიყენებთ ტერმინს "წევრების აქციები". წინამდებარე დანართი ეხება კოოპერაციული ერთეულების წევრებისთვის გამოშვებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომლებიც ადასტურებს ერთეულში წევრების წილის საკუთრებას და არ შეეხება ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომლებიც ანაზღაურდება ან შეიძლება ანაზღაურდეს ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით.
- ბ2. სსბასს 28 ადგენს ფინანსური ინსტრუმენტების ფინანსურ ვალდებულებებად ან წმინდა აქტივებად/კაპიტალად კლასიფიცირების პრინციპებს. კერძოდ, ეს პრინციპები შეეხება დაბრუნებადი ინსტრუმენტების კლასიფიკაციას, რომელიც მფლობელს უფლებას აძლევს, ეს ინსტრუმენტები ემიტენტს დაუბრუნოს ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ ინსტრუმენტზე გაცვლის გზით. ამ პრინციპების გამოყენება კოოპერაციული ერთეულების წევრების აქციებისა და სხვა მსგავსი ინსტრუმენტების მიმართ რთულია. წინამდებარე მითითებების მიზანია, ვაჩვენოთ, როგორ გამოიყენება სსბასს 28-ის პრინციპები, გარკვეული მახასიათებლების მქონე წევრების აქციებისა და სხვა მსგავსი ინსტრუმენტების მიმართ და რა პირობებში ახდენს ეს მახასიათებლები გავლენას ინსტრუმენტების კლასიფიცირებაზე ვალდებულებებად ან წმინდა აქტივებად/კაპიტალად.
- ბ3. მრავალ ფინანსურ ინსტრუმენტს, მათ შორის წევრების აქციებს, წილობრივი ინსტრუმენტების მახასიათებლები გააჩნია, მათ შორის, ხმის მიცემის უფლება და დივიდენდებში ან მსგავს განაწილებაში მონაწილეობის უფლება. ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტი მის მფლობელს უფლებას აძლევს, მოითხოვოს ინსტრუმენტის გამოსყიდვა ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივებზე

გაცვლით, მაგრამ, იმავდროულად, ხელშეკრულება შეიძლება მოიცავდეს ან ექვემდებარებოდეს გარკვეულ შეზღუდვებს იმასთან დაკავშირებით, მოხდება თუ არა ფინანსური ინსტრუმენტების გამოსყიდვა. შემდეგ პუნქტებში ნაჩვენებია, როგორ უნდა შეფასდეს გამოსყიდვის ამგვარი პირობები იმისათვის, რომ ერთეულმა განსაზღვროს, ფინანსური ინსტრუმენტი ვალდებულებად უნდა კლასიფიცირდებოდეს თუ წმინდა აქტივებად/კაპიტალად.

სსბას-ების გამოყენება, კოოპერაციული ერთეულების წევრთა აქციებისა და მსგავსი ინსტრუმენტების მიმართ

- ბ4. ფინანსური ინსტრუმენტის (მათ შორის, კოოპერაციული ერთეულების წევრთა აქციების) მფლობელის სახელშეკრულებო უფლება, მოითხოვოს გამოსყიდვა, თავისთავად არ არის იმის მოთხოვნა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტი კლასიფიცირებულ უნდა იქნეს ფინანსურ ვალდებულებად. პირიქით, ფინანსური ინსტრუმენტის ფინანსურ ვალდებულებად ან წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს ფინანსური ინსტრუმენტის ყველა პირობა და გარემოება. ამ პირობებსა და გარემოებებში იგულისხმება შესაბამისი ადგილობრივი კანონები, სხვა ნორმატიული აქტები და ერთეულის მარეგულირებელი წესდება, რომლებიც ძალაშია კლასიფიკაციის თარიღისთვის და არა ამ კანონებში, სხვა ნორმატიულ აქტებსა თუ ერთეულის წესდებაში მომავალში შესატანი მოსალოდნელი შესწორებები.
- ბ5. წევრების აქციები, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტებად იქნებოდა კლასიფიცირებული იმ შემთხვევაში, თუ წევრებს არ ექნებოდათ გამოსყიდვის მოთხოვნის უფლება, წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტებს, თუ ბ6 და ბ7 პუნქტებში აღწერილი პირობები არსებობს, ან წევრების აქციებს ახასიათებს სსბასს 28-ის მე-15 და მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და აკმაყოფილებენ ამ პუნქტების ყველა პირობას. მოთხოვნამდე დეპოზიტები, მათ შორის, მიმდინარე საბანკო ანგარიშები, სადეპოზიტო ანგარიშები და მსგავსი ხელშეკრულებები, რომლებიც იმ შემთხვევაში წარმოიქმნება, როდესაც წევრები მომხმარებლების როლში გამოდიან, ერთეულის ფინანსური ვალდებულებებია.
- ბ6. წევრების აქციები წილობრივ ინსტრუმენტებს წარმოადგენს, თუ ერთეულს გააჩნია უპირობო უფლება, უარი განაცხადოს წევრების აქციების გამოსყიდვაზე.
- ბ7. ადგილობრივი კანონების, სხვა ნორმატიული აქტებისა და ერთეულის მარეგულირებელი წესდების შესაბამისად, წევრების აქციების გამოსყიდვაზე შეიძლება დაწესებული იყოს სხვადასხვა ტიპის აკრძალვა, მაგალითად, უპირობო აკრძალვა, ან ლიკვიდობის

კრიტერიუმებიდან გამომდინარე აკრძალვა. იმ შემთხვევაში, თუ გამოსყიდვა უპირობოდ იკრძალება ადგილობრივი კანონმდებლობით, ან ერთეულის მარეგულირებელი წესდებით, წევრების აქციები წილობრივი ინსტრუმენტებია. თუმცა, თუ ადგილობრივი კანონმდებლობითა და ერთეულის მარეგულირებელი წესდების დებულებებით გამოსყიდვა იკრძალება, მხოლოდ გარკვეული პირობების დაკმაყოფილების (ან შეუსრულებლობის) შემთხვევაში, როგორცაა, მაგალითად, ლიკვიდობასთან დაკავშირებული შეზღუდვები, აღნიშნული არ იწვევს წევრების აქციების წილობრივ ინსტრუმენტებად კლასიფიცირებას.

ბ8. უპირობო აკრძალვა შეიძლება იყოს აბსოლუტური, იმ თვალსაზრისით, რომ ნებისმიერი სახის გამოსყიდვა იკრძალებოდეს, ან იყოს ნაწილობრივი, რაც იმას ნიშნავს, რომ წევრების აქციების გამოსყიდვა იკრძალება იმ შემთხვევაში, თუ გამოსყიდვა გამოიწვევს წევრების აქციების რაოდენობის ან წევრების სააქციო კაპიტალის ანაზღაურებული ნაწილის შემცირებას წინასწარდადგენილ დონეზე დაბლა. გამოსყიდვაზე დაწესებულ აკრძალვაზე მეტი წევრების აქციები წარმოადგენს ვალდებულებებს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ერთეულს გააჩნია უპირობო უფლება, უარი განაცხადოს გამოსყიდვაზე, როგორც აღწერილია ზ6 პუნქტში, ან წევრების აქციებს ახასიათებს სსბასს 28-ის მე-15 და მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას. ზოგ შემთხვევაში, დროთა განმავლობაში შეიძლება შეიცვალოს გამოსყიდვას დაქვემდებარებული აქციების რაოდენობა ან სააქციო კაპიტალის ანაზღაურებული ნაწილის სიდიდე. გამოსყიდვის აკრძალვაში ამგვარი ცვლილება იწვევს ფინანსური ვალდებულებებისა და წმინდა აქტივების/ კაპიტალის თანხების ერთმანეთში გადანაცვლებას.

ბ9. თავდაპირველი აღიარებისას ერთეულმა გამოსყიდვის ფინანსური ვალდებულება რეალური ღირებულებით უნდა შეაფასოს. გამოსყიდვის ნიშნის წევრების აქციების შემთხვევაში, ერთეულმა გამოსყიდვის ფინანსური ვალდებულება უნდა შეაფასოს რეალური ღირებულებით. რეალური ღირებულება არ უნდა იყოს ერთეულის მარეგულირებელი წესდების გამოსყიდვის დებულებების, ან კანონმდებლობის შესაბამისად გადასახდელ მაქსიმალურ თანხაზე ნაკლები, რომელიც გამოაკლდებოდა თანხის გადახდის მოთხოვნის პირველივე შესაძლო თარიღიდან (იხ. მაგალითი 3).

ბ10. სსბასს 28-ის მე-40 პუნქტის შესაბამისად, წილობრივი ინსტრუმენტების მფლობელებზე განაწილებული თანხები პირდაპირ აღიარდება ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში, ამ ოპერაციიდან მოგების გადასახადის შემცირებით მიღებული ნებისმიერი სარგებლის გარეშე. პროცენტი, დივიდენდები ან მსგავსი

განაწილებები და ფინანსურ ვალდებულებად კლასიფიცირებულ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული სხვა შემოსავლები - წარმოადგენს ხარჯებს, იმის მიუხედავად, როგორ კლასიფიცირდება გადახდილი თანხები იურიდიულად, როგორც დივიდენდები ან მსგავსი განაწილებები, პროცენტი თუ სხვა.

- ბ11. როდესაც გამოსყიდვის აკრძალვაში მომხდარი ცვლილება ფინანსური ვალდებულებებისა და წმინდა აქტივების/კაპიტალის თანხების ერთმანეთში გადანაცვლებას იწვევს, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში ცალ-ცალკე უნდა ასახოს კლასიფიკაციის ამგვარი ცვლილების ოდენობა (თანხა), დრო და მიზეზი.
- ბ12. ქვემოთ მოცემულია წინა პუნქტების გამოყენების საილუსტრაციო მაგალითები.

საილუსტრაციო მაგალითები

აქ განხილული მაგალითების სია ამომწურავი არ არის, შესაძლებელია სხვა ფაქტობრივი გარემოებების არსებობაც. თითოეულ მაგალითში იგულისხმება, რომ მაგალითში აღწერილი გარემოებების გარდა არ არსებობს, სხვა ისეთი პირობები, რომლებიც მოითხოვდა ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიცირებას ფინანსურ ვალდებულებად და ამ ფინანსურ ინსტრუმენტს არ გააჩნია სსბასს 28-ის მე-15 და მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და არ აკმაყოფილებს ამ პუნქტების პირობებს.

გამოსყიდვაზე უარის თქმის უპირობო უფლება (პუნქტი 66)

მაგალითი 1

ფაქტები

- ბ13. ერთეულის წესდებაში აღნიშნულია, რომ გამოსყიდვის შესახებ გადაწყვეტილებას ერთეული იღებს მხოლოდ თავისი შეხედულებისამებრ. იგი არ მოიცავს გამოსყიდვასთან დაკავშირებით სხვა დამატებით დებულებებს ან შეზღუდვებს. თავისი არსებობის მანძილზე ერთეულს არასდროს განუცხადებია უარი წევრების აქციების გამოსყიდვაზე, მიუხედავად იმისა, რომ მმართველ ორგანოს ამის უფლება გააჩნია.

კლასიფიკაცია

- ბ14. ერთეულს გააჩნია გამოსყიდვაზე უარის თქმის უპირობო უფლება და ამიტომ წევრების აქციები წილობრივი ინსტრუმენტებია. სსბასს 28-ში განსაზღვრულია კლასიფიკაციის პრინციპები, რომლებიც ფინანსური ინსტრუმენტის პირობებს ეფუძნება და აღნიშნულია, რომ ნებაყოფლობითი გადახდის განხორციელების წარსული გამოცდილება, ან განზრახვა არ იწვევს ვალდებულების კლასიფიკაციას. სსბასს 28-ის მგ50-ე პუნქტში აღნიშნულია, რომ:

როდესაც პრივილეგიური აქციები გამოსყიდვას არ ექვემდებარება, მისთვის შესაფერისი კლასიფიკაცია უნდა განისაზღვროს აქციების სხვა უფლებების მიხედვით, რომლებიც მათ ახლავს. კლასიფიკაცია ეფუძნება სახელშეკრულებო შეთანხმების შინაარსს და ფინანსური ვალდებულებისა და წილობრივი ინსტრუმენტების განმარტებებს. როდესაც ემიტენტი კუმულაციური თუ არაკუმულაციური პრივილეგიური აქციების მფლობელებზე დივიდენდებს საკუთარი შეხედულებისამებრ ანაწილებს, ეს აქციები წილობრივი ინსტრუმენტებია. პრივილეგიური აქციების კლასიფიკაცია წილობრივ ინსტრუმენტად ან ფინანსურ ვალდებულებად დამოკიდებული არ არის, მაგალითად:

- (ა) დივიდენდების განაწილების წარსულ გამოცდილებაზე;
- (ბ) მომავალში დივიდენდების განაწილების განზრახვაზე;
- (გ) ემიტენტის ჩვეულებრივი აქციების ფასზე შესაძლო ნეგატიურ ზემოქმედებაზე (იმის გამო, რომ შეზღუდულია დივიდენდების გადახდა ჩვეულებრივ აქციებზე, თუ, პირველ რიგში, პრივილეგიურ აქციებზე არ განაწილდება დივიდენდები), თუ დივიდენდები არ გაიცემა;
- (დ) ემიტენტის რეზერვების ოდენობაზე;
- (ე) ემიტენტის მოლოდინზე საანგარიშგებო პერიოდში მისაღებ ნამეტზე ან დეფიციტზე; ან
- (ვ) ემიტენტის უნარზე ან უუნარობაზე, გავლენა მოახდინოს საანგარიშგებო პერიოდის ნამეტის ან დეფიციტის ოდენობაზე.

მაგალითი 2

ფაქტები

ბ15. ერთეულის წესდებაში ჩაწერილია, რომ გამოსყიდვის შესახებ გადაწყვეტილებას ერთეული იღებს მხოლოდ თავისი შეხედულებისამებრ. თუმცა, აქვე აღნიშნულია, რომ გამოსყიდვის მოთხოვნა ავტომატურად მტკიცდება, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ერთეულს არ შეუძლია ისე განახორციელოს გადახდა, რომ ლიკვიდობასთან ან რეზერვებთან დაკავშირებული ადგილობრივი მარეგულირებელი ნორმები არ დაარღვიოს.

კლასიფიკაცია

ბ16. ერთეულს არ გააჩნია გამოსყიდვაზე უარის თქმის უპირობო უფლება და ამიტომ წევრების აქციები ფინანსურ ვალდებულებად კლასიფიცირდება. ზემოთ აღწერილი შეზღუდვები ეფუძნება ერთეულის შესაძლებლობას, დაფაროს თავისი ვალდებულება. აღნიშნული შეზღუდვები გამოსყიდვას მხოლოდ იმ შემთხვევაში ხდის შეუძლებელს, თუ დარღვეულია ლიკვიდობისა და რეზერვისთვის დადგენილი მოთხოვნები და თანაც მხოლოდ იმ დრომდე, ვიდრე ეს მოთხოვნები არ იქნება დაკმაყოფილებული. ამგვარად, სსბასს 28-ის პრინციპების შესაბამისად, ეს შეზღუდვები

არ იწვევს ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიცირებას წილობრივ ინსტრუმენტად. სსბასს 28-ის მგ49-ე პუნქტში აღნიშნულია, რომ:

პრივილეგიური აქციები შეიძლება გამოშვებულ იქნეს სხვადასხვა უფლებით. პრივილეგიური აქციების ვალდებულებად და წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირების დროს ერთეულმა უნდა შეაფასოს აქციებთან დაკავშირებული უფლებები იმის დასადგენად, თუ როგორ გამოვლინდება ფინანსური ვალდებულების ძირითადი მახასიათებლები. მაგალითად, პრივილეგიური აქცია, რომელიც გამოსყიდვას ითვალისწინებს გარკვეული თარიღისათვის ან მფლობელის არჩევანით, აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, რადგან ემიტენტი ვალდებულია, აქციის მფლობელს გადასცეს ფინანსური აქტივები. სახსრების უზმარისობის ან საკანონმდებლო შეზღუდვის ან არასაკმარისი ნაშტის ან რეზერვების გამო, ემიტენტის მიერ პრივილეგიური აქციების დაფარვის ვალდებულების შესრულების შეუძლებლობა - აქციები მაშინ გამოისყიდოს, როდესაც ამას ხელშეკრულება ითვალისწინებს, არ იწვევს ვალდებულების გაუქმებას. [აქცენტი დამატებულია]

გამოსყიდვის აკრძალვა (პუნქტები ბ7 და ბ8)

მაგალითი 3

ფაქტები

ბ17. კოოპერაციულ ერთეულს წარსულში თავისი წევრებისთვის გამოშვებული აქვს აქციები სხვადასხვა დროს და სხვადასხვა ოდენობით:

- (ა) 20X1 წლის 1 იანვარი, 100,000 აქცია, თითო 10 ფე-ის ღირებულების (1,000,000 ფე);
- (ბ) 20X2 წლის 1 იანვარი, 100,000 აქცია, თითო 20 ფე-ის ღირებულების (2,000,000 ფე) ისე, რომ სულ გამოშვებულია 3,000,000 ფე-ის ღირებულების აქციები.

აქციები გამოსყიდვას ექვემდებარება მოთხოვნისთანავე იმავე ღირებულებით, როგორც გამოშვებული იყო.

ბ18. ერთეულის წესდებაში აღნიშნულია, რომ მთლიანობაში გამოსყიდვამ არ უნდა გადააჭარბოს ოდესმე მიმოქცევაში გაშვებული წევრების აქციების უდიდესი რაოდენობის 20 პროცენტს. 20X2 წლის 31 დეკემბერს ერთეულს მიმოქცევაში გაშვებული აქვს 200,000 აქცია; ეს არის წევრების აქციების უდიდესი რაოდენობა, რაც კი ოდესმე მიმოქცევაში ყოფილა გაშვებული; წარსულში არ მომხდარა აქციების გამოსყიდვა. 20X3 წლის 1 იანვარს ერთეული ცვლის თავის წესდებას და ზრდის გამოსყიდვის დასაშვებ დონეს ოდესმე მიმოქცევაში გაშვებული წევრების აქციების უდიდესი რაოდენობის 25 პროცენტამდე.

კლასიფიკაცია

ერთეულის წესდების შეცვლამდე

- ბ19. წევრების აქციები, რომლებიც აღემატება გამოსყიდვის დასაშვებ დონეს, ფინანსური ვალდებულებებია. კოოპერაციული ერთეული ფინანსურ ვალდებულებას თავდაპირველი აღიარებისას რეალური ღირებულებით აფასებს. ვინაიდან ეს აქციები გამოსყიდვას ექვემდებარება მოთხოვნისთანავე, კოოპერაციულმა ერთეულმა ამგვარი ფინანსური ვალდებულებების რეალური ღირებულება უნდა განსაზღვროს სსბასს 29-ის 52-ე პუნქტის შესაბამისად, სადაც აღნიშნულია: "მოთხოვნის ნიშნის მქონე ფინანსური ვალდებულების (მაგალითად, მოთხოვნამდე დეპოზიტი) რეალური ღირებულება არ შეიძლება იყოს მოთხოვნის მომენტში გადასახდელ თანხაზე ნაკლები...". შესაბამისად, კოოპერაციულმა ერთეულმა ფინანსური ვალდებულების კლასიფიკაცია უნდა მიაწიქოს იმ მაქსიმალურ თანხას, რომელიც გადასახდელია მოთხოვნის შემთხვევაში, გამოსყიდვის დებულებების შესაბამისად.
- ბ20. 20X1 წლის 1 იანვარს გამოსყიდვის დებულებების შესაბამისად, მაქსიმალური გადასახდელი თანხა შეადგენს 20,000 აქციას (ერთი აქციის ღირებულებაა 10 ფე) და, შესაბამისად, ერთეული 200,000 ფე-ს ანიჭებს ფინანსური ვალდებულების კლასიფიკაციას და 800,000 ფე-ს - წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაციას. თუმცა, იმის გამო, რომ 20X2 წლის 1 იანვარს გამოშვებულ იქნა ახალი აქციები, თითო 20 ფე-ის ღირებულების, გამოსყიდვის დებულებების შესაბამისად, მაქსიმალური გადასახდელი თანხა გაიზარდა 40,000 აქციამდე, თითოეული 20 ფე-ის ღირებულების. 20 ფე-ის ღირებულების მქონე დამატებითი აქციების ემისია წარმოქმნის ახალ ვალდებულებას, რომელიც თავდაპირველი აღიარებისას რეალური ღირებულებით უნდა შეფასდეს. ამ აქციების ემისიის შემდეგ, ერთეულის ვალდებულება იქნება მთლიანი გამოშვებული აქციების (200,000) 20% (რომელთაგანაც თითოეული 20 ფე-ით ფასდება), ანუ 800,000 ფე. შესაბამისად, აუცილებელი ხდება 600,000 ფე-ის ოდენობის დამატებითი ვალდებულების აღიარება. ამ მაგალითში ზარალი და მოგება არ აღიარდება. აქედან გამომდინარე, ერთეული ახლა უკვე 800,000 ფე-ს ანიჭებს ფინანსური ვალდებულების კლასიფიკაციას და 200,000 ფე-ს - წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაციას. წინამდებარე მაგალითში ნავარაუდევია, რომ აღნიშნული თანხები არ შეცვლილა 20X1 წლის 1 იანვრიდან 20X2 წლის 31 დეკემბრამდე პერიოდში.

ერთეულის წესდების შეცვლის შემდეგ

- ბ21. წესდების შეცვლის შემდეგ ერთეულს უკვე შეიძლება მოეთხოვოს მიმოქცევაში გაშვებული აქციების მაქსიმუმ 25 პროცენტის გამოსყიდვა, ანუ მაქსიმუმ 50,000 აქციის გამოსყიდვა, რომელთაგან

თითოეულს 20 ფე ღირებულება აქვს, შესაბამისად. 20X3 წლის 1 იანვარს კოოპერაციული ერთეული 1,000,000ფე-ს ანიჭებს ფინანსური ვალდებულების კლასიფიკაციას სსბასს 28-ის 52-ე პუნქტის შესაბამისად, რადგან გამოსყიდვის დებულებების შესაბამისად, ეს არის მოთხოვნის შემთხვევაში გადასახდელი მაქსიმალური თანხა. ამგვარად, 20X3 წლის 1 იანვარს ერთეული წმინდა აქტივებიდან/კაპიტალიდან ფინანსურ ვალდებულებებში გადაიტანს 200,000 ფე-ის ოდენობის თანხას, ხოლო დანარჩენ 2,000,000 ფე-ს ისევ დარჩება წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია. ამ მაგალითში ერთეული თანხების გადატანის დროს არ აღიარებს მოგებას ან ზარალს.

მაგალითი 4

ფაქტები

- ბ22. კოოპერატივების საქმიანობის მარეგულირებელი ადგილობრივი კანონმდებლობის ან ერთეულის წესდების პირობების შესაბამისად, ერთეულს ეკრძალება წევრების აქციების გამოსყიდვა იმ შემთხვევაში, თუ გამოსყიდვის შედეგად წევრების სააქციო კაპიტალის ანაზღაურებული ნაწილი შემცირდება ანაზღაურებული სააქციო კაპიტალის მაქსიმალური ოდენობის 75 პროცენტზე მეტად. განსახილველი კოოპერატივის სააქციო კაპიტალის ანაზღაურებული ნაწილის მაქსიმალური ოდენობა შეადგენს 1,000.000 ფე-ს. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს წევრების სააქციო კაპიტალის ანაზღაურებული ნაწილის ნაშთია 900,000 ფე.

კლასიფიკაცია

- ბ23. ამ შემთხვევაში, 750,000 ფე-ს უნდა მიენიჭოს წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია, ხოლო 150,000 ფე-ს - ფინანსური ვალდებულების. ზემოთ ციტირებული ამონარიდების გარდა, სსბასს-ის 22(ბ) პუნქტში აღნიშნულია:

... ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც მფლობელს უფლებას აძლევს, ფულადი სახსრების ან სხვა რომელიმე ფინანსური აქტივის („დაბრუნებადი ინსტრუმენტი“) სანაცვლოდ, ემიტენტს უკან დაუბრუნოს ის, წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული, მე-15 და მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტების შესაბამისად. ფინანსური ინსტრუმენტი ფინანსურ ვალდებულებას წარმოადგენს მაშინაც კი, როცა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების ოდენობა განისაზღვრება, ინდექსის ან მსგავსი მაჩვენებლის მეშვეობით, რომელიც შეიძლება შემცირდეს ან გაიზარდოს. ის ფაქტი, რომ მფლობელს არჩევანის საშუალება აქვს, ინსტრუმენტი დაუბრუნოს ემიტენტს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, ნიშნავს, რომ დაბრუნებადი ინსტრუმენტი აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული, მე-15 და მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტების შესაბამისად.

ბ24. ამ მაგალითში აღწერილი გამოსყიდვის აკრძალვა განსხვავდება სსზასს 28-ის 23-ე და მგ49-ე პუნქტებში აღწერილი შეზღუდვებისაგან. ეს შეზღუდვები დაწესებულია ერთეულის შესაძლებლობაზე, გადაიხადოს ფინანსური ვალდებულებისთვის გადასახდელი თანხა, ანუ, ვალდებულების გადახდა მხოლოდ იმ შემთხვევაში იზღუდება, თუ არსებობს კონკრეტული პირობები. ამის საპირისპიროდ, ზემოთ განხილულ მაგალითში უპირობო აკრძალვა დაწესებულია განსაზღვრული თანხის ზემოთ გამოსყიდვაზე, იმის მიუხედავად, გააჩნია თუ არა ერთეულს წევრების აქციების გამოსყიდვის უნარი (მაგ., მისი ფულადი სახსრების რესურსებიდან, ნამეტიდან ან გასანაწილებელი რეზერვებიდან გამომდინარე). რეალურად, გამოსყიდვაზე დაწესებული აკრძალვა ერთეულს ხელს უშლის, მთლიანად ანაზღაურებული აქციების გარკვეულ სიდიდეზე მეტი სიდიდის ფინანსური ვალდებულება აიღოს გამოსყიდვისთვის. აქედან გამომდინარე, აქციების ის ნაწილი, რომელიც გამოსყიდვაზე დაწესებულ აკრძალვას ექვემდებარება, არ წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას. მართალია, თითოეული წევრის აქცია შეიძლება ცალ-ცალკე დაექვემდებაროს გამოსყიდვას, მაგრამ მიმოქცევაში გაშვებული მთლიანი აქციების გარკვეული რაოდენობის (ნაწილის) გამოსყიდვა არ შეიძლება არანაირ ვითარებაში, გარდა ერთეულის ლიკვიდაციის შემთხვევისა.

მაგალითი 5

ფაქტები

ბ25. ამ მაგალითში ფაქტები იგივეა, რაც მეოთხე მაგალითში იყო. დამატებით, ადგილობრივი იურისდიქციით განსაზღვრული ლიკვიდობის მოთხოვნების შესაბამისად, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ერთეულს ეკრძალება წევრების ნებისმიერი აქციების გამოსყიდვა, თუ მისი ფულადი სახსრები და მოკლევადიანი ინვესტიციები სპეციალურად დადგენილ თანხაზე მეტი არ არის. ლიკვიდობის ზემოაღნიშნული მოთხოვნების არსებობა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს იწვევს იმას, რომ ერთეულს წევრების აქციების გამოსასყიდად არ შეუძლია 50,000 ფე-ზე მეტის გადახდა.

კლასიფიკაცია

ბ26. მე-4 მაგალითის მსგავსად, აქაც 750,000 ფე-ს უნდა მიენიჭოს წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია, ხოლო 150,000 ფე-ს - ფინანსური ვალდებულების. ეს იმიტომ, რომ ვალდებულებად კლასიფიცირებული თანხა ეყრდნობა ერთეულის მიერ გამოსყიდვაზე უარის თქმის უპირობო უფლებას და არა პირობით შეზღუდვებს, რომლებიც გამოსყიდვას მხოლოდ იმ შემთხვევაში

ხდის შეუძლებელს, თუ დაკმაყოფილებული არ არის ლიკვიდობის ან სხვა პირობები და ისიც მხოლოდ იმ დრომდე, სანამ ისინი არ დაკმაყოფილდება. ამ შემთხვევაში გამოიყენება სსბასს 28-ის 23-ე და მგ49-ე პუნქტების დებულებები.

მაგალითი 6

ფაქტები

- ბ27. წესდება ერთეულს უკრძალავს წევრების აქციების გამოსყიდვას იმაზე მეტი თანხის გადახდით, რამდენსაც შეადგენდა წინა სამი წლის მანძილზე არსებული ან ახალი წევრებისათვის დამატებითი აქციების ემისიიდან მიღებული შემოსავალი. წევრების აქციების ემისიიდან მიღებული შემოსავალი გამოყენებულ უნდა იქნეს იმ აქციების გამოსასყიდად, რომელთა გამოსყიდვაც წევრებმა მოითხოვეს. გასული სამი წლის განმავლობაში წევრების აქციების ემისიიდან მიღებულმა შემოსავალმა შეადგინა 12,000 ფე და წევრების არც ერთი აქცია არ ყოფილა გამოსყიდული.

კლასიფიკაცია

- ბ28. ერთეული 12,000 ფე-ის ღირებულების წევრების აქციებს ფინანსური ვალდებულების კლასიფიკაციას ანიჭებს. მე-4 მაგალითში აღწერილი დასკვნების შესაბამისად, წევრების აქციები, რომლებიც გამოსყიდვასთან დაკავშირებულ უპირობო აკრძალვას ექვემდებარება, არ წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას. ამგვარი უპირობო აკრძალვა შეეხება იმ თანხას, რომელიც ტოლია ბოლო სამი წლის წინა პერიოდში გამოშვებული წევრების აქციებიდან მიღებული შემოსავლის და, შესაბამისად, აღნიშნული თანხა წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირდება. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ გასული სამი წლის განმავლობაში გამოშვებული ნებისმიერი აქციებიდან მიღებული შემოსავლის ტოლი თანხა არ ექვემდებარება გამოსყიდვის უპირობო აკრძალვას. შესაბამისად, ბოლო სამი წლის განმავლობაში გამოშვებული წევრების აქციების შედეგად მიღებული შემოსავალი წარმოქმნის ფინანსურ ვალდებულებას იმ დრომდე, სანამ ეს თანხა ხელმიუწვდომელი არ გახდება წევრების აქციების გამოსასყიდად. შედეგად, ერთეულს გააჩნია ფინანსური ვალდებულება, რომელიც ტოლია გასული სამი წლის განმავლობაში გაცემული აქციებიდან მიღებული შემოსავლის, ამავე პერიოდში განხორციელებული ნებისმიერი გამოსყიდვის თანხის გამოკლებით.

მაგალითი 7

ფაქტები

- ბ29. ერთეული კოოპერაციული ბანკია. კოოპერაციული ბანკების მარეგულირებელ ადგილობრივ კანონმდებლობაში ჩაწერილია, რომ

ერთეულის "მიმოქცევაში გაშვებული" მთლიანი "ვალდებულებების" (კანონმდებლობის თანახმად, აღნიშნული ტერმინის განმარტება მოიცავს წევრების საპაიო ანგარიშებსაც) სულ მცირე 50 პროცენტი მაინც, წარმოდგენილი უნდა იყოს წევრების სააქციო კაპიტალის ანაზღაურებული ნაწილის სახით. კანონმდებლობის ამ დებულების გამოყენება იმას იწვევს, რომ როდესაც კოოპერატივის მიმოქცევაში გაშვებული ყველა ვალდებულება წევრების სააქციო კაპიტალის ანაზღაურებული ნაწილის სახით არის წარმოდგენილი, მას შეუძლია ყველა მათგანის უკლებლივ გამოსყიდვა. 20X1 წლის 31 დეკემბერს ერთეულს სულ მიმოქცევაში გაშვებული აქვს 200,000 ფე-ის ღირებულების ვალდებულებები, საიდანაც 125,000 ფე წევრების საპაიო ანგარიშებია. წევრების საპაიო ანგარიშების პირობების თანახმად, მათ მფლობელს უფლება აქვს, მოთხოვნისამებრ გამოისყიდოს ისინი და ერთეულის წესდებაში განსაზღვრული არ არის გამოსყიდვასთან დაკავშირებული არანაირი შეზღუდვა.

კლასიფიკაცია

- ბ30. ამ მაგალითში წევრების აქციები ფინანსურ ვალდებულებად კლასიფიცირდება. გამოსყიდვასთან დაკავშირებული შეზღუდვები სსბასს 28-ის 23-ე და მგ49-ე პუნქტებში აღწერილი შეზღუდვების მსგავსია. ეს შეზღუდვა პირობითია და ეხება ერთეულის უნარს, გადაიხადოს ფინანსური ვალდებულებისთვის გადასახდელი თანხა, ანუ, ვალდებულების გადახდა იზღუდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დაკმაყოფილებულია კონკრეტული პირობები. უფრო კონკრეტულად, ერთეულს შეიძლება მოეთხოვოს წევრების აქციების მთლიანი თანხის გამოსყიდვა (125,000 ფე), თუ ის დაფარავს ყველა სხვა ვალდებულებას (75,000 ფე). შესაბამისად, გამოსყიდვაზე დაწესებული აკრძალვა ერთეულს ხელს არ უშლის, გამოსასყიდად აიღოს ფინანსური ვალდებულება, რომელიც მეტი იქნება წევრების აქციების, ან წევრების სააქციო კაპიტალის ანაზღაურებული ნაწილის წინასწარგანსაზღვრულ ოდენობაზე. ეს შეზღუდვა ერთეულს მხოლოდ გამოსყიდვის გადავადების საშუალებას აძლევს შესაბამისი პირობის დაკმაყოფილებამდე, ანუ, სხვა ვალდებულებების დაფარვამდე. ამ მაგალითში წევრების აქციები არ ექვემდებარება გამოსყიდვის უპირობო აკრძალვას და, შესაბამისად, ფინანსურ ვალდებულებად კლასიფიცირდება.

დანართი 8

სხვა სსბასს-ების შესწორება

სსბასს 1, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

მე-7 პუნქტის შემდეგ დაემატა პუნქტი შემდეგი რედაქციით:

განმარტებები

7ა. შემდეგი ტერმინები განმარტებულია სსბასს 28-ში - ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა - და ამ სტანდარტშიც 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)

95-ე პუნქტის შემდეგ დაემატა პუნქტი შემდეგი რედაქციით:

ინფორმაცია, რომელიც აისახება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში

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 სხვა მხარეს გადასცეს 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 მიზეზების მითითებით.

148გ პუნქტის შემდეგ დაემატა სათაური და პუნქტი შემდეგი რედაქციით:

წმინდა აქტივებად/კაპიტალად კლასიფიცირებული დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტები

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

- (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 მოითხოვენ ინსტრუმენტის მფლობელები, წინა პერიოდში განხორციელებული ნებისმიერი ცვლილებების ჩათვლით;
- (გ) მოცემული კლასის ფინანსური ინსტრუმენტების განაღდებას ან გამოსყიდვისათვის საჭირო მოსალოდნელი ფულადი სახსრების გადინება; და
- (დ) ინფორმაცია იმის შესახებ, თუ როგორ განისაზღვრა განაღდებას ან გამოსყიდვისათვის გადასახდელი მოსალოდნელი ფულადი სახსრების ოდენობა.

150დ პუნქტის შემდეგ დაემატა ორი პუნქტი შემდეგი რედაქციით:

სხვა განმარტებითი შენიშვნები

150. ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია, თუ იგი არ არის დაფიქსირებული სადმე სხვაგან ფინანსურ ანგარიშებასთან ერთად გამოცემულ ინფორმაციაში:

...

- (ე) თუ საკითხი ეხება განსაზღვრული ვადის მქონე ერთეულს, ინფორმაცია მისი ვადის ხანგრძლივობის შესახებ.

153ა პუნქტის შემდეგ დაემატა პუნქტი შემდეგი რედაქციით:

153ბ. სსბასს 28-მ ცვლილება შეიტანა 150-ე პუნქტში და დაამატა პუნქტები 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 პერიოდისათვის უნდა გამოიყენოს.

სსბასს 23 - შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები)**37-ე პუნქტი ჩამოყალიბდა შემდეგი რედაქციით:****მფლობელთა შენატანები**

37. მფლობელთა შენატანები განმარტებულია სსბასს 1-ში. იმისათვის, რომ ოპერაცია მფლობელთა შენატანებად კლასიფიცირდეს, აუცილებელია განმარტებაში მოცემული მახასიათებლების დაკმაყოფილება. იმის დასადაგენად, 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 წარმოდგენილია, 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.

124 პუნქტის შემდეგ დაემატა პუნქტი შემდეგი რედაქციით:

124ა. სსბასს 28-მ შესწორება შეიტანა 37-ე პუნქტში. ერთეულმა ეს შესწორებები უნდა გამოიყენოს 2013 წლის 1 იანვარს ან ამ თარიღის შემდგომ დაწყებული პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის. იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული სსბასს 28-ს გამოიყენებს 2013 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისათვის, შესწორება ძალაშია და გამოყენებულ უნდა იქნეს ამ პერიოდებისათვისაც.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი დაერთვის, მაგრამ არ არის სსპასს 28-ის შემადგენელი ნაწილი.

შესავალი

დს1. დასკვნის საფუძველში შეჯამებულია საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსპასსს) მიერ გამოთქმული მოსაზრებები სსპასს 28-ის - *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა* - შესახებ დასკვნების გამოტანასთან დაკავშირებით. წინაიდან წინამდებარე სტანდარტი, ძირითადად, ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბასს 32-ს - *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა* - დასკვნის საფუძველში განხილულია მხოლოდ ის სფეროები, სადაც სსპასსს 28-ის მოთხოვნები განსხვავდება ბასს 32-ის ძირითადი მოთხოვნებისგან.

დს2. ფინანსური ინსტრუმენტების წინამდებარე პროექტი წარმოადგენს სსპასსს-ის კონვერგენციის პროგრამის ძირითად ნაწილს, რომლის მიზანია სსპასსს-ებისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასსს-ების) შესაბამისობაში მოყვანა. სსპასსს აღიარებს, რომ არსებობს ფინანსური ინსტრუმენტების სხვა ისეთი ასპექტებიც, რომლებიც საჯარო სექტორს შეეხება და ბასს 32 არ მოიცავს. ეს ასპექტები შეიძლება განხილულ იქნეს სსპასსს-ის მომავალ პროექტებში. კერძოდ, სსპასსს-ი აცნობიერებს, რომ შეიძლება აუცილებელი გახდეს მომავალ პროექტებში შემდეგი საკითხების შეტანა:

- ცენტრალური ბანკების მიერ განხორციელებული გარკვეული ოპერაციები; და
- ისეთი გარიგებებიდან წარმოქმნილი დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებები, რომლებიც არსებითად ემსგავსება ფინანსურ ინსტრუმენტებს და იგივე ეკონომიკური შედეგები მოაქვს, მაგრამ თავისი ბუნებით არ არის სახელშეკრულებო.

დს3. წინამდებარე სტანდარტის შემუშავებისას სსპასსს შეთანხმდა ბასს 32-ის ტექსტის შენარჩუნებაზე და შეიტანა გარკვეული ცვლილებები, რათა უზრუნველყოფილიყო სხვა სსპასსს-ებთან შესაბამისობა, ტერმინოლოგიური და წარდგენასთან დაკავშირებული მოთხოვნების თვალსაზრისით, ასევე მოცული ყოფილიყო საჯარო სექტორთან დაკავშირებული ყველა სპეციფიკური საკითხი, სტანდარტის გამოყენების შესახებ მითითებების დამატებით (მგ).

დს4. 2007 წლის სექტემბერში ბასსს-მა გამოსცა ბასს 1-ის - *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა* - შესწორებები, რომელთა თანახმადაც

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას შემოღებულ იქნა "სრული შემოსავლის" ცნება. ვინაიდან სსბასსს-ს ჯერ არ განუხილავს სრული შემოსავლის ცნება და ბასს 1-ში შესული სხვა შესწორებები, აღნიშნული ცვლილებები გათვალისწინებული არ არის სსბასს 28-ში.

მოქმედების სფერო

დაზღვევა და ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებები

დსნ. ბასს 32-ის მოქმედების სფეროს არ განეკუთვნება სადაზღვევო ხელშეკრულებები, ფინანსური გარანტიის ისეთი ხელშეკრულებების გარდა, რომელთა აღიარებისა და შეფასების მიზნებისათვის ემიტენტი იყენებს ბასს 39-ს - *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*. სსბასს 28-ის მოქმედების სფეროდან ასევე გამორიცხულია ყველა სახის სადაზღვევო ხელშეკრულება, გარდა ისეთი შემთხვევებისა, როდესაც:

- ერთეული ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებებს განიხილავს ფინანსურ ინსტრუმენტებად და ერთეული არ აირჩევს ამ ხელშეკრულებების სადაზღვევო ხელშეკრულებებად განხილვას, სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო თუ ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად; და
- ხელშეკრულებები სადაზღვევო ხელშეკრულებებია, მაგრამ ფინანსური რისკის გადაცემას მოიცავს და სსბასს 28-ის, სსბასს 29-ისა და სსბასს 30-ის შესაბამისად შეიძლება განიხილებოდეს ფინანსურ ინსტრუმენტებად.

ფინანსური გარანტიების განხილვა ფინანსურ ინსტრუმენტებად

დსნ. ბასს 32-ის თანახმად, ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებები უნდა განიხილებოდეს ფინანსურ ინსტრუმენტებად, თუ ემიტენტი არ გადაწყვეტს ამ ხელშეკრულებების მიმართ ფასს 4-ის გამოყენებას. კერძო სექტორისაგან განსხვავებით, საჯარო სექტორში ფინანსური გარანტიის მრავალი ხელშეკრულება გაიცემა არაგაცვლითი ოპერაციების გზით, ანუ, ანაზღაურების გარეშე, ან ნომინალური ანაზღაურებით. საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგებების შესადარისობის გასაუმჯობესებლად და არაგაცვლითი ოპერაციების გზით გაცემული ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებების მნიშვნელობის გათვალისწინებით, სსბასსს-მა წამოაყენა წინადადება, რომ ამგვარი გარანტიები განიხილებოდეს ფინანსურ ინსტრუმენტებად და ერთეულებს არ ჰქონდეთ მათი სადაზღვევო ხელშეკრულებებად განხილვის უფლება.

- დს7. აღნიშნულ შეთავაზებას დაეთანხმა ზოგიერთი რესპონდენტი, რომლებსაც მიაჩნიათ, რომ უფრო მიზანშეწონილია არაგაცვლითი ოპერაციების გზით გაცემული ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებების ფინანსურ ინსტრუმენტებად განხილვა და არა სადაზღვევო ხელშეკრულებებად, რადგან განსხვავებულია გაცვლითი და არაგაცვლითი სადაზღვევო ხელშეკრულებების ბიზნესმოდელები. სხვა რესპონდენტების აზრით, ფასს 4-ის დებულებების მსგავსად ერთეულებს ამ შემთხვევაშიც უნდა ჰქონოდათ არჩევანის საშუალება, ამგვარი გარანტიები სადაზღვევო ხელშეკრულებებად მიიჩნიონ თუ ფინანსურ ინსტრუმენტებად.
- დს8. სსბასსს-მა მიიღო გადაწყვეტილება, რომ ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებების მიმართ გამოყენებულ უნდა იქნეს ერთი და იგივე მიდგომა, იმისგან დამოუკიდებლად, გაცვლითი თუ არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად იქნა ისინი გაცემული, რადგან აღნიშნული არ ცვლის ერთეულის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასაღიარებელ შესაბამის ვალდებულებას. სსბასსს დაეთანხმა მოსაზრებას, რომ გარკვეული პირობების არსებობისა და დაკმაყოფილების შემთხვევაში, ერთეულებს უნდა მიეცეთ არჩევანის შესაძლებლობა, ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებები სადაზღვევო ხელშეკრულებებად მიიჩნიონ თუ ფინანსურ ინსტრუმენტებად.
- დს9. სსბასსს-მა ფასს 4-ის მოთხოვნები გაითვალისწინა იმის დასადგენად, რა გარემოებებში შეეძლო ერთეულს ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებების სადაზღვევო ხელშეკრულებებად მიჩნევა. ფასს 4-ის შესაბამისად, ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებების სადაზღვევო ხელშეკრულებებად ან ფინანსურ ინსტრუმენტებად განხილვის არჩევანის უფლება მხოლოდ ისეთ ერთეულებს აქვთ, რომლებიც წარსულში აშკარად ადასტურებდნენ, რომ ისინი ამგვარ ხელშეკრულებებს სადაზღვევო ხელშეკრულებებად განიხილავდნენ. ამასთან, სსბასსს-მა გაითვალისწინა, რომ ყველა ერთეული, რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს იყენებს, იმავდროულად, არ იყენებს ფასს 4-ს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სსბასსს-მა გადაწყვიტა, გაითვალისწინებინა შემთხვევები, როდესაც, მაგალითად, ერთეულები იყენებენ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, მაგრამ არ აღიარებენ სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებულ აქტივებსა და ვალდებულებებს, ასევე ისეთი შემთხვევებიც, როდესაც ერთეულები წინათ არ იყენებდნენ ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს. შედეგად, სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ ფასს 4-ის ამჟამინდელი მოთხოვნები ძალზე რთული და სპეციფიკურია და აუცილებელია მათი მოდიფიცირება, წინამდებარე სტანდარტის კონტექსტის გათვალისწინებით.

დს10. ამგვარად, სსბასსს-მა მიიღო გადაწყვეტილება, რომ ერთეულებს, რომლებიც წარსულში:

- (ა) იყენებდნენ დაზღვევასთან დაკავშირებულ ბუღალტრულ აღრიცხვას და ისეთ სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომლის თანახმადაც ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებები სადაზღვევო ხელშეკრულებებად განიხილებოდა, მიეცემოდა უფლება, კვლავაც გაეგრძელებინათ ამ გარანტიის სადაზღვევო ხელშეკრულებებად ან ფინანსურ ინსტრუმენტებად განხილვა; და
- (ბ) არ იყენებდნენ დაზღვევასთან დაკავშირებულ ბუღალტრულ აღრიცხვას, მიეცემოდათ საშუალება, წინამდებარე სტანდარტის დანერგვის შემთხვევაში თვითონ აერჩიათ, ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებებს სადაზღვევო ხელშეკრულებებად მიიჩნევდნენ თუ ფინანსურ ინსტრუმენტებად.

ორივე შემთხვევაში, არჩევანი შეუქცევადია.

დს11. სსბასსს-მ ასევე განიხილა, უნდა მისცემოდა თუ არა ერთეულებს იმის საშუალება, რომ ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებების სადაზღვევო ხელშეკრულებებად მიჩნევის არჩევანის უფლება ცალკეული ხელშეკრულებისთვის ინდივიდუალურად გამოეყენებინათ, თუ უნდა დაეწესებინა მოთხოვნა, მთლიანად სააღრიცხვო პოლიტიკის არჩევასთან დაკავშირებით. სსბასსს შეთანხმდა, რომ ეს არჩევანი ინდივიდუალურად უნდა გაკეთებულიყო ყოველ ხელშეკრულებაზე, რათა ეკონომიკური ერთეულის შემადგენელ ერთეულებსაც ჰქონოდათ საშუალება, მათი საქმიანობის ხასიათიდან გამომდინარე, აერჩიათ, ფინანსურ გარანტიებს სადაზღვევო ხელშეკრულებებად მიიჩნევდნენ თუ ფინანსურ ინსტრუმენტებად.

დს12. როგორც ერთეულისათვის ფინანსური გარანტიის სადაზღვევო ხელშეკრულებად განხილვის არჩევანის წინაპირობა, სსბასსს-მა გადაწყვიტა, რომ ერთეულების მიერ სადაზღვევო ხელშეკრულებების მიმართ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა გარკვეულ მოთხოვნებს უნდა აკმაყოფილებდეს. სსბასსს შეთანხმდა, თუ ერთეული ფინანსური გარანტიის სადაზღვევო ხელშეკრულებად განხილვას აირჩევდა, მას უნდა გამოეყენებინა ან ფასს 4, ან ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტი, რომლის შესაბამისადაც სავალდებულოა სადაზღვევო ვალდებულებების შეფასება მინიმალური ღირებულებით. აღნიშნული მინიმალური ღირებულება განისაზღვრება ისე, თითქოს სადაზღვევო ვალდებულებები სსბასს 19-ის - *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები* - მოქმედების სფეროს განეკუთვნება, ერთეულის სადაზღვევო ხელშეკრულებებიდან

წარმოქმნილი ან მათთან დაკავშირებული ნებისმიერი ფულადი სახსრების ნაკადების მიმდინარე შეფასებების გამოყენებით.

ისეთი სადაზღვევო ხელშეკრულებების ფინანსურ ინსტრუმენტებად განხილვის არჩევანის უფლება, რომლებიც იწვევს ფინანსური რისკის გადაცემას

დს13. სსბასს 15-ის შესაბამისად, ერთეულებს უფლება აქვთ, ხელშეკრულება, რომელიც სადაზღვევო ხელშეკრულებაა და შედეგად ფინანსური რისკის გადაცემა მოჰყვება, ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის ფინანსურ ინსტრუმენტებად მიიჩნიონ. სსბასს-მა დაასკვნა, რომ სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული სსბასს-ის არარსებობის პირობებში, აუცილებელია, ერთეულებს ჰქონოდათ იმის შესაძლებლობა, რომ ამგვარი ხელშეკრულებების მიმართ გამოიყენონ სსბასს 28, თუმცა ეს არ უნდა ყოფილიყო სავალდებულო.

სახელშეკრულებო ფინანსური გარანტიების განსაზღვრა

დს14. სსბასს 28-ში ფინანსური ინსტრუმენტები განმარტებულია, როგორც: "... ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი ერთეულის ფინანსურ აქტივს, ასევე მეორე ერთეულის ფინანსურ ვალდებულებას ან წილობრივ ინსტრუმენტს". ვინაიდან საჯარო სექტორში გარიგებებს შეიძლება იურიდიული ძალა ჰქონდეს, სსბასს-მა შეიმუშავა დამატებითი მითითებები (მგ) იმის დასადგენად, ფინანსური გარანტიები სახელშეკრულებო გარანტიებია თუ არა. სსბასს-მა დაასკვნა: იმისათვის, რომ ფინანსური გარანტია სსბასს 28-ის მოქმედების სფეროში მოექცეს, უნდა გააჩნდეს სახელშეკრულებო შეთანხმების მთავარი მახასიათებლები. სსბასს-მა ასევე დაასკვნა, რომ ერთეულმა ერთმანეთისაგან უნდა განასხვავოს გარანტიების გაცემის უფლება, რომელიც ერთეულს ხშირად იურიდიულად ან მსგავსი საშუალებით მიენიჭება და მესამე მხარის სასარგებლოდ გარანტიის ფაქტობრივი გაცემა, იმის მიუხედავად, აშკარად იქნება თუ არა იდენტიფიცირებული მესამე მხარე. გარანტიის გაცემის იურიდიული უფლება, თავისთავად, არ ხვდება წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში.

განმარტებები

სახელშეკრულებო შეთანხმებები

დს15. სსბასს-მ აღნიშნა, რომ ზოგიერთ იურისდიქციაში საჯარო სექტორის ერთეულს ევრძალეა ფორმალური ხელშეკრულებების დადება, მაგრამ შეიძლება ისეთი შეთანხმების მონაწილე მხარე იყოს, რომელსაც ხელშეკრულების შინაარსი აქვს. ამგვარი შეთანხმებები შეიძლება სხვა ტერმინით იყოს ცნობილი,

მაგალითად, "მთავრობის დადგენილება". იმისათვის, რომ დახმარებოდა ერთეულებს ისეთი ხელშეკრულებების დადგენაში, რომლებსაც ხელშეკრულების შინაარსი ან იურიდიული ფორმა გააჩნია, სსბასსს-მა აუცილებლად მიიჩნია დამატებითი მითითებების გამოცემა, სადაც განმარტებულია ფაქტორები, რომლებიც ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს იმის დასადგენად, შეთანხმება სახელშეკრულებოა თუ არ არის სახელშეკრულებო.

დს16. განიხილეს მოსაზრება, დს15 პუნქტში აღწერილი შეთანხმებების მიმართ გამოყენებული უნდა ყოფილიყო თუ არა ტერმინი "სავალდებულო იურიდიული ძალის მქონე შეთანხმება". ტერმინი "სავალდებულო იურიდიული ძალის მქონე შეთანხმება" არ არის განმარტებული, მაგრამ სსბასსს-ებში გამოიყენება ისეთი გარიგებების მიმართ, რომლებიც მხარეებისათვის სავალდებულოა, თუმცა არ გააჩნია დოკუმენტირებული ხელშეკრულების ფორმა, როგორცაა, მაგალითად, შეთანხმება/გარიგება ორ სამთავრობო დეპარტამენტს (უწყებას) შორის, რომლებსაც ხელშეკრულების დადების უფლებამოსილება არ გააჩნია. სსბასსს-მა დაასკვნა, რომ ტერმინი "სავალდებულო იურიდიული ძალის მქონე შეთანხმება", როგორც იგი სსბასსს-ებში გამოიყენება, უფრო ფართო სპექტრის გარიგებებს (შეთანხმებებს) გულისხმობს, ვიდრე ეს დს15 პუნქტშია განსაზღვრული; შესაბამისად, გადაწყვიტა, რომ სსბასსს 28-ში არ გამოეყენებინა ეს ტერმინი.

შემოსავალი სახელშეკრულებო არაგაცვლითი ოპერაციებიდან

დს17. სსბასსს 23 - შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან: გადასახადები და ტრანსფერები - განსაზღვრავს არაგაცვლითი ოპერაციების შემოსავლიდან წარმოქმნილი აქტივებისა და ვალდებულებების თავდაპირველ აღიარებასთან, თავდაპირველ შეფასებასა და მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებასთან დაკავშირებულ საკითხებს. სსბასსსს-მ განიხილა წინამდებარე სტანდარტისა და სსბასსს 23-ის ურთიერთქმედებისა და ურთიერთკავშირის საკითხი.

დს18. სსბასსსს-მ განსაზღვრა ძირითადი მოთხოვნები, რომლებიც დაკმაყოფილებული უნდა იყოს იმის განხილვისას, არის თუ არა არაგაცვლითი ოპერაციების შემოსავლიდან წარმოქმნილი აქტივები და ვალდებულებები ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები:

- შეთანხმება არსით სახელშეკრულებოა; და
- შეთანხმება წარმოქმნის სახელშეკრულებო უფლებას ან ვალდებულებას, ერთეულმა მიიღოს, ან გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივები, ან გაცვალოს

ფინანსური აქტივები ხელსაყრელი ან არახელსაყრელი პირობებით.

დს19. სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ არაგაცვლითი ოპერაციების შემოსავლიდან წარმოქმნილი ფინანსური აქტივები შეიძლება აკმაყოფილებდეს აღნიშნულ მოთხოვნებს. კონკრეტულად, აღინიშნა, რომ დონორებთან დადებული გარიგებები არსით შეიძლება სახელმწიფოებო იყოს და გულისხმობდეს დონორისგან ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გადაცემას მიმღებისათვის. ასეთ შემთხვევაში, არაგაცვლითი ოპერაციების შემოსავლიდან წარმოქმნილი აქტივები ფინანსური აქტივებია.

დს20. სსბასსს-მ გადაწყვიტა, რომ არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოქმნილი ფინანსური აქტივებისთვის ერთეულმა, სსბასს 23-ის მოთხოვნებთან ერთად, უნდა გამოიყენოს სსბასს 28-ის მოთხოვნებიც. კერძოდ კი, ერთეული სსბასს 28-ის პრინციპებს ითვალისწინებს იმის დასადგენად, არაგაცვლითი ოპერაციების შემოსავლის სახით რესურსების მიღება ვალდებულებას წარმოქმნის, თუ ისეთი ოპერაციაა, რომელიც ადასტურებს ერთეულის წმინდა აქტივებში ნარჩენ წილს, ანუ წილობრივ ინსტრუმენტს წარმოადგენს.

დს21. სსბასსს-მ იმსჯელა, არაგაცვლითი ოპერაციების შემოსავლიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები ფინანსურ ვალდებულებებს წარმოადგენს თუ არა. სსბასსს 23-ის თანახმად, ვალდებულებები მაშინ აღიარდება, როდესაც ერთეული ისეთ რესურსებს მიიღებს, რომლებსაც სპეციალური პირობები ახლავს. რესურსების გადაცემაზე ერთეულს პირობებს უწესებს გადამცემი და მოითხოვს, რომ რესურსები გამოყენებულ იქნეს კონკრეტული მიზნით, ხშირად მესამე მხარისათვის საქონლისა და მომსახურების მისაწოდებლად, ან უკან დაუბრუნდეს გადამცემს. აღნიშნული წარმოქმნის ვალდებულებას, მოქმედებები განხორციელდეს შეთანხმებაში განსაზღვრული პირობების შესაბამისად. თავდაპირველი აღიარებისას ერთეული რესურსებს აღიარებს, როგორც აქტივს, ხოლო კონკრეტული პირობების არსებობის შემთხვევაში აღიარებს შესაბამის ვალდებულებებსაც.

დს22. სსბასსს-მ იმსჯელა, თავდაპირველად აღიარებული ვალდებულება არსით ფინანსურ ვალდებულებას წარმოადგენს თუ სხვა სახის ვალდებულებას, მაგალითად, ანარიცხებს. სსბასსს შეთანხმდა, რომ აქტივის აღიარების მომენტში, საზოგადოდ, ვალდებულება არ წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, ვინაიდან ერთეულის ვალდებულებათა, შეთანხმების პირობები და მოთხოვნები შეასრულოს რესურსების მიზნობრივი გამოყენებით, როგორც წესი, დროის გარკვეულ მოწაკვეთში მესამე მხარისათვის საქონლისა და მომსახურების მიწოდების გზით. იმ შემთხვევაში, თუ თავდაპირველი აღიარების შემდეგ ერთეული ვერ ასრულებს

შეთანხმების პირობებს და მოეთხოვება გადამცემისათვის რესურსების დაბრუნება, ამ ეტაპზე ერთეულმა უნდა შეაფასოს, წარმოადგენს თუ არა ვალდებულება ფინანსურ ვალდებულებას, დს18 პუნქტის დებულებებისა და ფინანსური ინსტრუმენტისა და ფინანსური ვალდებულების განმარტებების გათვალისწინებით. იშვიათ შემთხვევებში, ფინანსური ვალდებულება შეიძლება წარმოიქმნას რესურსების გადაცემაზე დაწესებული პირობებისგან, რომელიც არაგაცვლითი ოპერაციების შემოსავლის ნაწილს წარმოადგენს. სსბასსს-მა ამგვარი შემთხვევები შეიძლება სამომავლო პროექტებში გაითვალისწინოს.

- დს23. სსბასსს-მ ასევე აღნიშნა, რომ თავდაპირველი აღიარების შემდეგ არაგაცვლითი ოპერაციების შემოსავლიდან შეიძლება წარმოიქმნას სხვა ვალდებულებებიც. მაგალითად, ერთეულმა შეიძლება რესურსები მიიღოს ისეთი შეთანხმების შედეგად, რომლის თანახმადაც რესურსები უკან უნდა დაბრუნდეს მხოლოდ გარკვეული სამომავლო მოვლენის მოხდენის ან არმოხდენის შემდეგ. ერთეულმა უნდა შეაფასოს, წარმოადგენს თუ არა არაგაცვლითი ოპერაციების შემოსავლიდან წარმოქმნილი სხვა ვალდებულებები ფინანსურ ვალდებულებას, რისთვისაც ითვალისწინებს, შესრულებულია თუ არა დს18 პუნქტის მოთხოვნები და აღნიშნული შეესაბამება თუ არა ფინანსური ინსტრუმენტისა და ფინანსური ვალდებულების განმარტებებს.

სხვა

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო ინტერპრეტაციების კომიტეტის მიერ შემუშავებული ინტერპრეტაციები

- დს24. სსბასსს-მ განიხილა, შეესაბამებოდა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო ინტერპრეტაციების კომიტეტის (ფასიკ) მე-2 ინტერპრეტაცია, *კოოპერაციული საწარმოების წევრების აქციები* და *სხვა მსგავსი ინსტრუმენტები* და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო ინტერპრეტაციების კომიტეტის (ფასიკ) მე-11 ინტერპრეტაცია, *ფასს 2 - ჯგუფი და ოპერაციები პორტფელში არსებულ საკუთარ აქციებზე* - მთავრობებისა და საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ დადებული შეთანხმებების ინსტრუმენტების ტიპებს.

- დს25. სსბასსს-მ გადაწყვიტა, რომ ფასიკ 11 არ არის საჯარო სექტორის მიერ დადებული შეთანხმებების ინსტრუმენტების ტიპებისათვის რელევანტური, რადგან შეეხება წილობრივი გადახდის გარიგებებს. წილობრივი გადახდის გარიგებების არსებობა შეიძლება ტიპური იყოს სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისათვის (სკს-ები), თუმცა ამგვარი გარიგებები ხშირად არ გვხვდება ისეთ ერთეულებში, რომლებიც არ არიან სკს-ები. შედეგად, სსბასსს-მ სსბასს 28-ში არ გამოიყენა ფასიკ 11-ის არც ერთი პრინციპი.

დს26. ფასიკ 2-ში განსაზღვრულია ბასს 32-ის გამოყენებასთან დაკავშირებული მითითებები, კოოპერაციული ერთეულების წევრების აქციებისა და მსგავსი ინსტრუმენტების მიმართ. ბასს 32-სა და ფასიკ 2-ს შორის ძლიერი ურთიერთკავშირი არსებობს, დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებსა და ლიკვიდაციასთან დაკავშირებით წარმოქმნილ ვალდებულებებთან მიმართებაში. ვინაიდან სსბასს 28-ში შენარჩუნებულია ბასს 32-ის ტექსტი, დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტებისა და ლიკვიდაციასთან დაკავშირებით წარმოქმნილი ვალდებულებების შესახებ, ფასიკ 2-ში სსბასს 28-ის მომხმარებლებისათვის მოცემულია დამატებითი მითითებები კოოპერაციული ერთეულების წევრების წილების მიმართ, ამ პრინციპების გამოყენებასთან დაკავშირებით. ამიტომ სსბასს 28-ში დანართის სახით შეტანილია ფასიკ 2-ის პრინციპები და მაგალითები.

საილუსტრაციო მაგალითები

წინამდებარე მაგალითები დაერთვის, მაგრამ არ არის სსბასს 28-ის შემადგენელი ნაწილი.

ერთეულის წილობრივი ინსტრუმენტების ხელშეკრულებების ბუღალტრული აღრიცხვა

სმ1. ქვემოთ განხილულ მაგალითებში ნაჩვენებია, როგორ გამოიყენება ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ხელშეკრულებების ბუღალტრული აღრიცხვისას 13-32-ე პუნქტები და სსბასს 29. ამ მაგალითებში ფულადი სიდიდეები გამოსახულია „ფულად ერთეულებში“ (ფე).

მაგალითი 1: აქციების შესყიდვის ფორვარდული ხელშეკრულება

სმ2. ამ მაგალითში ილუსტრირებულია ერთეულის საკუთარი აქციების ფორვარდული შესყიდვის ხელშეკრულებების საბუღალტრო გატარებები, რომელთა დაფარვა უნდა მოხდეს: (ა) ნეტო ფულადი სახსრებით, (ბ) ნეტო აქციებით ან (გ) აქციების მიღების სანაცვლოდ ფულადი სახსრების გადაცემით. მაგალითში ასევე განხილულია ანგარიშსწორების ვარიანტების (არჩევანის უფლების) ეფექტი (იხ. (დ) ქვემოთ). თვალსაჩინოების გასამარტივებლად იგულისხმება, რომ მოცემულ აქციებზე არანაირი დივიდენდი არ გაიცემა (ანუ, "დაბრუნების ფასი" ნულია), ასე, რომ ფორვარდული ფასის რეალური ღირებულება უტოლდება სპოტ-ფასს, როდესაც ფორვარდული ხელშეკრულების რეალური ღირებულება ნულია. ფორვარდული ხელშეკრულების რეალური ღირებულება გამოთვლილია, როგორც სხვაობა აქციების საბაზრო ფასსა და ფიქსირებული ფორვარდული ფასის დისკონტირებულ ღირებულებას შორის.

დაშვებები:

ხელშეკრულების თარიღი	1 თებერვალი, 20X2
დაფარვის თარიღი	31 იანვარი, 20X3
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X2 წლის 1 თებერვლისათვის	100 ფე
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X2 წლის 31 დეკემბრისათვის	110 ფე
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X3 წლის 31 იანვრისათვის	106 ფე

დადგენილი ფორვარდული ფასი, დასაფარი 20X3

წლის 31 იანვარს	104 ფე
ფორვარდული ფასის დისკონტირებული ღირებულება 20X2 წლის 1 თებერვლისათვის	100 ფე
ფორვარდული ხელშეკრულების აქციათა რაოდენობა	1,000
ფორვარდის რეალური ღირებულება 20X2 წლის 1 თებერვლისათვის	0 ფე
ფორვარდის რეალური ღირებულება 20X2 წლის 31 დეკემბრისათვის	6,300 ფე
ფორვარდის რეალური ღირებულება 20X3 წლის 31 იანვრისათვის	2,000 ფე

**(ა) ფული ფულის სანაცვლოდ ("ანგარიშსწორება ნეტო ფულადი
სახსრებით")**

სმ3. ამ ქვეთავში განხილულია ერთეულის საკუთარი აქციების ფორვარდული შესყიდვის ხელშეკრულება, რომელიც უნდა დაიფაროს ნეტო ფულადი სახსრებით, ე.ი. ხელშეკრულების დასაფარად არ განხორციელდება ერთეულის საკუთარი აქციების მიღება ან გაცემა.

20X2 წლის 1 თებერვალს A ერთეულმა ხელშეკრულება გააფორმა B ერთეულთან, მიმოქცევაში გაშვებული 1,000 საკუთარი ჩვეულებრივი აქციის რეალური ღირებულების მისაღებად 20X3 წლის 31 იანვრის მდგომარეობით, 104,000 ფე ფულადი სახსრების გადახდის სანაცვლოდ (ე.ი. 104 ფე თითო აქციაზე) 20X3 წლის 31 იანვარს. ხელშეკრულება დაიფარება "ნეტო ფულადი სახსრებით" ანგარიშსწორებით. A ერთეული აკეთებს შემდეგ საბუღალტრო გატარებებს:

1 თებერვალი, 20X2

ერთი აქციის ფასი ხელშეკრულების გაფორმებისას, ანუ 20X2 წლის 1 თებერვალს არის 100 ფე. ფორვარდული ხელშეკრულების საწყისი რეალური ღირებულება 20X2 წლის 1 თებერვალს არის ნული.

არანაირი საბუღალტრო გატარება არ მოითხოვება, რადგან წარმოებულის რეალური ღირებულება ნულია და არ მომხდარა ფულადი სახსრების მიღება ან გაცემა.

31 დეკემბერი, 20X2

20X2 წლის 31 დეკემბერს ერთი აქციის საბაზრო ფასი გაიზარდა 110 ფე-მდე. შედეგად, ფორვარდული ხელშეკრულების რეალური ღირებულება 6,300 ფე-მდე გაიზარდა.

დ	ფორვარდული აქტივი	6,300 ფე	
კ	მოგება		6,300 ფე

ჩანაწერი: ფორვარდული ხელშეკრულების რეალური ღირებულების ზრდა.

31 იანვარი, 20X3

20X3 წლის 31 იანვარს ერთი აქციის საბაზრო ღირებულებამ დაიწია 106 ფე-მდე. ფორვარდული ხელშეკრულების რეალური ღირებულებაა 2,000 ფე ($[106 \text{ ფე} \times 1,000] - 104,000 \text{ ფე}$).

იმავე დღეს ხელშეკრულება დაიფარა ნეტო ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით. A ერთეული ვალდებული იყო, B ერთეულისათვის გადაეცა 104,000 ფე და B ერთეული ვალდებული იყო, A ერთეულისათვის გადაეცა 106,000 ფე ($106 \text{ ფე} \times 1000$); მაშასადამე, B ერთეულმა A ერთეულს გადაუხადა 2,000 ფე ნეტო თანხა.

დ	ზარალი	4,300 ფე	
კ	ფორვარდული აქტივი		4,300 ფე

ჩანაწერი: ფორვარდული ხელშეკრულების რეალური ღირებულების შემცირება
($\text{ე.ი. } 4,300 \text{ ფე} = 6,300 \text{ ფე} - 2,000 \text{ ფე}$).

დ	ფული	2,000 ფე	
კ	ფორვარდული აქტივი		2,000 ფე

ჩანაწერი: ფორვარდული ხელშეკრულების დაფარვა.

(ბ) აქციები აქციების სანაცვლოდ ("ანგარიშსწორება ნეტო აქციებით")

- სმ4. იგულისხმება, რომ ფაქტები იგივეა, რაც (ა) ქვეპუნქტში, იმ განსხვავებით, რომ ანგარიშსწორება ნეტო ფულადი სახსრების ნაცვლად ნეტო აქციებით უნდა მოხდეს. ფორვარდული ხელშეკრულების დაფარვის ჩანაწერის გარდა, A ერთეულის სხვა საბუღალტრო გატარებები ისეთივეა, როგორც (ა) შემთხვევაში, კერძოდ:

31 იანვარი, 20X3

ხელშეკრულების დაფარვა ხდება ნეტო აქციებით. A ერთეული ვალდებული იყო, B ერთეულისთვის გადაეცა 104,000 ფე ($104 \text{ ფე} \times 1000$) ღირებულების თავისი აქციები და B ერთეული ვალდებული იყო, A ერთეულისთვის გადაეცა 106,000 ფე ($106 \text{ ფე} \times 1000$) ღირებულების აქციები. ამრიგად, B ერთეული გადასცემს 2,000 ფე

(106,000ფე-104,000ფე) ღირებულების აქციების ნეტო რაოდენობას, ე.ი. 18,9 აქციას (2,000ფე/106ფე).

დ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი	2,000 ფე
კ	ფორვარდული აქტივი	2,000 ფე

ჩანაწერი: ფორვარდული ხელშეკრულების დაფარვა

(გ) ფულადი სახსრები აქციების სანაცვლოდ ("მოლიანი ფიზიკური ანგარიშსწორება")

სმ5. იგულისხმება, რომ ფაქტები იგივეა, რაც (ა) ქვეპუნქტში, იმ განსხვავებით, რომ ანგარიშსწორება განხორციელდება ნაღდი ფულის ფიქსირებული რაოდენობის გადაცემით და A ერთეულის ფიქსირებული რაოდენობის აქციების მიღებით. (ა) და (ბ) ნაწილების ანალოგიურად, ერთი აქციის ფასი, რომელიც A ერთეულმა ერთი წლის შემდეგ უნდა გადაიხადოს, არის ფიქსირებული და შეადგენს 104ფე-ს. შესაბამისად, A ერთეული ვალდებულია, B ერთეულს გადაუხადოს ნაღდი ფული 104,000ფე (104ფე x 1,000) და B ერთეული ვალდებულია, A ერთეულს გადასცეს მიმოქცევაში გაშვებული A ერთეულის საკუთარი 1,000 აქცია ერთი წლის შემდეგ. A ერთეული აკეთებს შემდეგ საბუღალტრო გატარებებს.

1 თებერვალი, 20X2

დ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი	100,000 ფე
კ	ვალდებულება	100,000 ფე

ჩანაწერი: ბუღალტრული აღრიცხვა ვალდებულების, მეორე მხარეს გადასცეს 104,000ფე ერთი წლის შემდეგ მისი დისკონტირებული ღირებულებით, ანუ 100,000ფე, რომელიც დისკონტირებულია შესაბამისი საპროცენტო განაკვეთით (იხ. სსბასს 29, პუნქტი მგ82).

31 დეკემბერი, 20X2

დ	საპროცენტო ხარჯი	3,660 ფე
კ	ვალდებულება	3,660 ფე

ჩანაწერი: პროცენტის დარიცხვა აქციის გამოსასყიდი თანხის ტოლ ვალდებულებაზე ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით..

31 იანვარი, 20X3

დ	საპროცენტო ხარჯი	340 ფე
კ	ვალდებულება	340 ფე

ჩანაწერი: აქციის გამოსასყიდი თანხის ტოლ ვალდებულებაზე პროცენტის დარიცხვა ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით.

A ერთეული B ერთეულს გადასცემს 104,000ფე ნაღდ ფულს და B ერთეული A ერთეულს გადასცემს 1,000 აქციას.

დ	ვალდებულება	104,000 ფე	
3	ფულადი სახსრები		104,000 ფე

ჩანაწერი: A ერთეულის საკუთარი აქციების გამოსყიდვის ვალდებულების დაფარვა ნაღდი ფულით.

(დ) ანგარიშსწორების ვარიანტები

სმ6. ანგარიშსწორების ვარიანტების არსებობის (როგორცაა: ნეტო ფულადი სახსრები, ნეტო აქციები, ან ფულადი სახსრებისა და აქციების გაცვლა) შედეგია ის, რომ გამოსყიდვის ფორვარდული ხელშეკრულება იქნება ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება. თუ ხელშეკრულების ანგარიშსწორების ერთ-ერთი ვარიანტია ფულადი სახსრების გაცვლა აქციებზე (იხ. (გ) პუნქტი ზემოთ), A ერთეული აღიარებს ფულადი სახსრების გადაცემის ვალდებულებას, როგორც ნაჩვენებია (გ) პუნქტში. სხვა შემთხვევაში, A ერთეული ფორვარდულ ხელშეკრულებას აღრიცხავს, როგორც წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს.

მაგალითი 2: აქციების გაყიდვის ფორვარდული ხელშეკრულება

სმ7. ამ მაგალითში ილუსტრირებულია ერთეულის საკუთარი აქციების გაყიდვის ფორვარდული ხელშეკრულების საბუღალტრო გატარებები, რომლის დაფარვა უნდა მოხდეს: (ა) ნეტო ფულადი სახსრებით, (ბ) ნეტო აქციებით ან (გ) აქციების გადაცემის სანაცვლოდ ფულადი სახსრების მიღებით. მაგალითში ასევე განხილულია ანგარიშსწორების ვარიანტების (არჩევანის უფლების) ეფექტი (იხ. (დ) ქვემოთ). თვალსაჩინოების გასამარტივებლად იგულისხმება, რომ მოცემულ აქციებზე არანაირი დივიდენდი არ გაიცემა (ანუ, "დაბრუნების ფასი" ნულია), ასე, რომ ფორვარდული ფასის რეალური ღირებულება უტოლდება სპოტ-ფასს, როდესაც ფორვარდული ხელშეკრულების რეალური ღირებულება ნულია. ფორვარდული ხელშეკრულების რეალური ღირებულება გამოთვლილია, როგორც სხვაობა აქციების საბაზრო ფასსა და ფიქსირებული ფორვარდული ფასის დისკონტირებულ ღირებულებას შორის.

დაშვებები:

ხელშეკრულების თარიღი	1 თებერვალი, 20X2
დაფარვის თარიღი	31 იანვარი, 20X3
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X2 წლის 1 თებერვლისათვის	100 ფე
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X2 წლის 31 დეკემბრისათვის	110 ფე

ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X3 წლის 31 იანვრისათვის	106 ფე
დადგენილი ფორვარდული ფასი, დასაფარი 20X3 წლის 31 იანვარს	104 ფე
ფორვარდული ფასის დისკონტირებული ღირებულება 20X2 წლის 1 თებერვლისათვის	100 ფე
ფორვარდული ხელშეკრულების აქციათა რაოდენობა	1,000
ფორვარდის რეალური ღირებულება 20X2 წლის 1 თებერვლისათვის	0 ფე
ფორვარდის რეალური ღირებულება 20X2 წლის 31 დეკემბრისათვის	(6,300 ფე)
ფორვარდის რეალური ღირებულება 20X3 წლის 31 იანვრისათვის	(2,000 ფე)

(ა) ფული ფულის სანაცვლოდ ("ანგარიშსწორება ნეტო ფულადი სახსრებით")

სმ8. 20X2 წლის 1 თებერვალს A ერთეულმა ხელშეკრულება გააფორმა B ერთეულთან, რომლის თანახმად A ერთეულმა B ერთეულს უნდა გადაუხადოს მიმოქცევაში გაშვებული საკუთარი ჩვეულებრივი 1,000 აქციის რეალური ღირებულება 20X3 წლის 31 იანვრის მდგომარეობით, 20X3 წლის 31 იანვარს 104,000 ფე-ის მიღების სანაცვლოდ (ე.ი. 104 ფე თითო აქციაზე). ხელშეკრულების დაფარვა მოხდება ნეტო ფულადი სახსრებით. A ერთეული აკეთებს შემდეგ საბუღალტრო ჩანაწერებს:

1 თებერვალი, 20X2

საბუღალტრო გატარება არ მოითხოვება, რადგან წარმოებულის რეალური ღირებულება ნულია და არ მომხდარა ფულადი სახსრების მიღება ან გაცემა.

31 დეკემბერი, 20X2

დ	ზარალი	6,300 ფე	
კ	ფორვარდული ვალდებულება		6,300 ფე

ჩანაწერი: ფორვარდული ხელშეკრულების რეალური ღირებულების შემცირება.

31 იანვარი, 20X3

დ	ფორვარდული ვალდებულება	4,300 ფე	
კ	მოგება		4,300 ფე

ჩანაწერი: ფორვარდული ხელშეკრულების რეალური ღირებულების ზრდა (ანუ $4,300 \text{ ფე} = 6,300 \text{ ფე} - 2,000 \text{ ფე}$).

ხელშეკრულება იფარება ნეტო ფულადი სახსრებით. B ერთეული ვალდებული იყო, A ერთეულისთვის გადაეცა 104,000ფე, ხოლო A ერთეული ვალდებული იყო, B ერთეულისთვის გადაეცა 106,000ფე (106ფე X 1,000). ამრიგად, A ერთეული B ერთეულს უხდის ნეტო თანხას 2,000ფე-ს.

დ	ფორვარდული ვალდებულება	2,000 ფე	
კ	ფულადი სახსრები		2,000 ფე

ჩანაწერი: ფორვარდული ხელშეკრულების დაფარვა.

(ბ) აქციები აქციების სანაცვლოდ ("ანგარიშსწორება ნეტო აქციებით")

- სმ9. იგულისხმება, რომ ფაქტები იგივეა, რაც (ა) ქვეპუნქტში, იმ განსხვავებით, რომ ანგარიშსწორება ნეტო ფულადი სახსრების ნაცვლად ნეტო აქციებით უნდა მოხდეს. A ერთეულის საბუღალტრო გატარებები ისეთივეა, როგორც (ა) შემთხვევაში, გარდა შემდეგისა:

31 იანვარი, 20X3

ხელშეკრულება იფარება ნეტო აქციებით. A ერთეულს უფლება აქვს, მიიღოს 104,000ფე (104ფე x 1000) ღირებულების საკუთარი აქციები და ვალდებულია, B ერთეულს მიაწოდოს 106,000ფე (106ფე x 1000) ღირებულების საკუთარი აქციები. ამრიგად, A ერთეული B ერთეულს გადასცემს 2,000ფე (106,000ფე-104,000ფე) ღირებულების მქონე საკუთარი აქციების ნეტო რაოდენობას, ე.ი. 18,9 აქციას ($2,000 \text{ ფე} / 106 \text{ ფე}$).

დ	ფინანსური ვალდებულება	2,000 ფე	
კ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი		2,000 ფე

ჩანაწერი: ფორვარდული ხელშეკრულების დაფარვა ერთეულის საკუთარი აქციების გამოშვება განიხილება, როგორც წმინდა აქტივების/კაპიტალის ოპერაცია.

(გ) აქციები ფულადი სახსრების სანაცვლოდ ("ბრუტო ფიზიკური ანგარიშსწორება")

- სმ10. იგულისხმება, რომ ფაქტები იგივეა, რაც (ა) ქვეპუნქტში, იმ განსხვავებით, რომ ანგარიშსწორება განხორციელდება ნაღდი ფულის ფიქსირებული რაოდენობის მიღებითა და ერთეულის საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობის გაცემით. (ა) და (ბ) ნაწილების ანალოგიურად, ერთი აქციის ფასი, რომელიც A

ერთეულმა ერთი წლის შემდეგ უნდა გადაიხადოს, არის ფიქსირებული და შეადგენს 104 ფე-ს. შესაბამისად, A ერთეულს უფლება აქვს, მიიღოს ნაღდი ფული 104,000 ფე-ის (104 ფე x 1,000) ოდენობით და ვალდებულია, მეორე მხარეს გადასცეს საკუთარი 1,000 აქცია ერთი წლის ბოლოს. A ერთეული აკეთებს შემდეგ საბუღალტრო გატარებებს:

1 თებერვალი, 20X2

1 თებერვალს არანაირი ჩანაწერი არ კეთდება. არანაირი თანხა არ არის გაცემული, არც მიღებული, რადგან ფორვარდული ხელშეკრულების საწყისი რეალური ღირებულება ნულის ტოლია. ფორვარდული ხელშეკრულება, რომლის თანახმადაც უნდა გაიცეს A ერთეულის საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობა, ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის მიღების სანაცვლოდ, აკმაყოფილებს წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებას, რადგან ამ ხელშეკრულების დაფარვა არ შეიძლება სხვაგვარად, თუ არა აქციების ფულად სახსრებზე გაცვლით.

31 დეკემბერი, 20X2

31 დეკემბერს არ კეთდება არანაირი ჩანაწერი, რადგან არანაირი თანხა არ არის არც გაცემული და არც მიღებული. ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს A ერთეულის საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობის გადაცემას, ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების მიღების სანაცვლოდ, აკმაყოფილებს ერთეულის წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებას.

31 იანვარი, 20X3

20X3 წლის 31 იანვარს A ერთეულმა მიიღო თანხა 104,000 ფე და გასცა 1,000 აქცია.

დ	ფულადი სახსრები	104,000 ფე
კ	წმინდა აქტივები/ვაპიტალი	104,000 ფე

ჩანაწერი: ფორვარდული ხელშეკრულების დაფარვა.

(დ) ანგარიშსწორების ვარიანტები

- სმ11. ანგარიშსწორების ვარიანტების არსებობის (როგორიცაა: ნეტო ფულადი სახსრები, ნეტო აქციები, ან ფულისა და აქციების გაცვლა) შედეგია ის, რომ ფორვარდული ხელშეკრულება იქნება ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება. იგი არ აკმაყოფილებს წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებას, რადგან მისი დაფარვა შესაძლებელია სხვაგვარად და არა ისე, რომ A ერთეულმა გამოისყიდოს საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის ფიქსირებული ოდენობის გადაცემით. A ერთეული აღიარებს წარმოებულ აქტივს ან

ვალდებულებას, როგორც ეს ნაჩვენებია (ა) და (ბ) ქვეპუნქტებში. საბუღალტრო გატარება, რომელიც ხელშეკრულების დაფარვას ასახავს, დამოკიდებული იქნება იმაზე, თუ როგორ მოხდება რეალურად ხელშეკრულების დაფარვა.

მაგალითი 3: აქციების შესყიდული ქოლ-ოფციონი

სმ12. წინამდებარე მაგალითში ნაჩვენებია საბუღალტრო გატარებები, რომლებიც ასახავს ერთეულის საკუთარი აქციების შესყიდული ქოლ-ოფციონების შესყიდვის უფლებას და დაიფარება: (ა) ნეტო ფულადი სახსრებით, (ბ) ნეტო აქციებით ან (გ) ფულადი სახსრების გადაცემით, ერთეულის საკუთარი აქციების მიღების სანაცვლოდ. მაგალითში ასევე განხილულია ანგარიშსწორების ვარიანტების (არჩევანის უფლების) ეფექტი (იხ. (დ) ქვემოთ).

დაშვებები:

ხელშეკრულების თარიღი	1 თებერვალი, 20X2
დაფარვის თარიღი	31 იანვარი, 20X3 (ვეროპული ვადები, ე.ი. შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ დადგენილ ვადებში)
უფლების მქონე ერთეულის მიერ უფლების გამოყენება	ანგარიშვალდებული ერთეული (A ერთეული)
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X2 წლის 1 თებერვლისათვის	100 ფე
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X2 წლის 31 დეკემბრისათვის	104 ფე
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X3 წლის 31 იანვრისათვის	104 ფე
ოფციონის განხორციელების დადგენილი ფასი, გადასახდელი 20X3 წლის 31 იანვრისთვის	102 ფე
ოფციონის ხელშეკრულების აქციების რაოდენობა	1,000
ოფციონის რეალური ღირებულება 20X2 წლის 1 თებერვლისათვის	5,000 ფე
ოფციონის რეალური ღირებულება 20X2 წლის 31 დეკემბრისათვის	3,000 ფე
ოფციონის რეალური ღირებულება 20X3 წლის 31 იანვრისათვის	2,000 ფე

(ა) ფული ფულის სანაცვლოდ (ანგარიშსწორება "ნეტო ფულადი სახსრებით")

სმ13. 20X2 წლის 1 თებერვალს A ერთეულმა ხელშეკრულება გააფორმა B ერთეულთან, რომლის თანახმად B ერთეული ვალდებულია, გადასცეს და A ერთეულს უფლება აქვს, მიიღოს A ერთეულის საკუთარი 1,000 ჩვეულებრივი აქციის რეალური ღირებულება 20X3 წლის 31 იანვრის მდგომარეობით, 20X3 წლის 31 იანვარს 102,000 ფე ნაღდ ფულზე (ანუ, 102ფე ერთ აქციაზე) გასაცვლელად, თუ A ერთეული გამოიყენებს ამ უფლებას. ამ შემთხვევაში, ხელშეკრულება დაიფარება ნეტო ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით. თუ A ერთეული არ განახორციელებს აღნიშნულ უფლებას, გადახდა არ მოხდება. A ერთეული აკეთებს შემდეგ საბუღალტრო გატარებებს:

1 თებერვალი, 20X2

ერთი აქციის ფასი ხელშეკრულების გაფორმებისას, ანუ 20X2 წლის 1 თებერვალს არის 100ფე. ოფციონის ხელშეკრულების თავდაპირველი რეალური ღირებულება 20X2 წლის 1 თებერვლისთვის არის 5,000ფე, რაც A ერთეულმა B ერთეულს გადაუხდა ამავე თარიღისთვის. ამ თარიღისათვის ოფციონს არ ჰქონდა საკუთარი ღირებულება და გააჩნდა მხოლოდ დროითი ღირებულება, რადგან ოფციონის განხორციელების ფასი 102ფე მეტია ერთი აქციის საბაზრო ფასზე, ანუ 100ფე-ზე; შესაბამისად, ოფციონის გამოყენება ვერ იქნება A ერთეულისათვის ეკონომიკურად ხელსაყრელი.

დ	ქოლ-ოფციონის აქტივი	5,000 ფე	
კ	ფულადი სახსრები		5,000 ფე

ჩანაწერი: შესყიდული ქოლ-ოფციონის აღიარება..

31 დეკემბერი, 20X2

20X2 წლის 31 დეკემბერს ერთი აქციის საბაზრო ფასი გაიზარდა 104ფე-მდე. ქოლ-ოფციონის რეალური ღირებულება შემცირდა 3,000ფე-მდე, საიდანაც 2,000ფე არის საკუთარი ღირებულება ($[104\text{ფე}-102\text{ფე}] \times 1,000$) და 1,000ფე არის დარჩენილი დროითი ღირებულება.

დ	ზარალი	2,000 ფე	
კ	ქოლ-ოფციონის აქტივი		2,000 ფე

ჩანაწერი: ქოლ-ოფციონის რეალური ღირებულების შემცირება.

31 იანვარი, 20X3

20X3 წლის 31 იანვარს ერთი აქციის საბაზრო ფასი ისევ 104ფე-ა. ქოლ-ოფციონის რეალური ღირებულება შემცირდა 2,000ფე-მდე, რაც

მთლიანად მისი საკუთარი ღირებულებაა $([104\text{ფე} - 102\text{ფე}] \times 1,000)$, რადგან დროითი ღირებულება აღარაა დარჩენილი.

Dr	ზარალი	1,000 ფე	
Cr	ქოლ-ოფციონის აქტივი		1,000 ფე

ჩანაწერი: ქოლ-ოფციონის რეალური ღირებულების შემცირება.

იმავე დღეს A ერთეულმა განახორციელა ქოლ-ოფციონი და ხელშეკრულება დაიფარა ნეტო ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით. B ერთეული ვალდებული იყო, A ერთეულისათვის გადაეცა 104,000ფე $(104\text{ფე} \times 1,000)$ A ერთეულისაგან 102,000ფე-ის $(102\text{ფე} \times 1,000)$ მიღების სანაცვლოდ. ანუ, A ერთეულმა მიიღო 2,000ფე ნეტო თანხა.

დ	ფულადი სახსრები	2,000 ფე	
კ	ქოლ-ოფციონის აქტივი		2,000 ფე

ჩანაწერი: ოფციონის ხელშეკრულებების დაფარვა.

(ბ) აქციები აქციების სანაცვლოდ ("ანგარიშსწორება ნეტო აქციებით")

სმ14. იგულისხმება, რომ ფაქტები იგივეა, რაც (ა) ქვეპუნქტში, იმ განსხვავებით, რომ ანგარიშსწორება ნეტო ფულადი სახსრების ნაცვლად უნდა განხორციელდეს იეტო აქციებით. A ერთეულის საბუღალტრო გატარებები ისეთივეა, როგორც (ა) შემთხვევაში, გარდა ოფციონის ხელშეკრულების დაფარვასთან დაკავშირებული ჩანაწერისა:

31 იანვარი, 20X3

A ერთეული ახორციელებს ქოლ-ოფციონს და ხელშეკრულება იფარება ნეტო აქციებით. B ერთეული ვალდებული იყო A ერთეულისთვის გადაეცა 104,000ფე $(104\text{ფე} \times 1000)$ ღირებულების A ერთეულის საკუთარი აქციები, 102,000ფე $(102\text{ფე} \times 1000)$ ღირებულების A ერთეულის აქციების მიღების სანაცვლოდ. ამრიგად, B ერთეული A ერთეულს გადასცემს 2,000ფე ღირებულების A ერთეულის აქციების ნეტო რაოდენობას, ე.ი. 19,2 აქციას $(2,000\text{ფე}/104\text{ფე})$.

დ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი	2,000 ფე	
კ	ქოლ-ოფციონის აქტივი		2,000 ფე

ჩანაწერი: ოფციონის ხელშეკრულების დაფარვა. ხელშეკრულების დაფარვა აისახება ისე, როგორც გარიგებები გამოსყიდულ აქციებზე (ე.ი. არა როგორც მოგება ან ზარალი)

(გ) ფულადი სახსრები აქციების სანაცვლოდ ("მთლიანი ფიზიკური ანგარიშსწორება")

სმ15. იგულისხმება, რომ ფაქტები იგივეა, რაც (ა) ქვეპუნქტში, იმ განსხვავებით, რომ ანგარიშსწორება განხორციელდება აქციების ფიქსირებული რაოდენობის მიღებითა და ნაღდი ფულის ფიქსირებული ოდენობის გადახდით, თუ A ერთეული განახორციელებს ოფციონს. (ა) და (ბ) ნაწილების ანალოგიურად, ერთი აქციის ოფციონის განხორციელების ფასი ფიქსირებულია და უდრის 102ფე-ს. შესაბამისად, A ერთეულს უფლება აქვს, მიიღოს მიმოქცევაში გაშვებული საკუთარი 1,000 აქცია 102,000ფე (102ფე x 1,000) ნაღდი ფულის გადაცემის სანაცვლოდ, თუ A ერთეული განახორციელებს ოფციონს. A ერთეული აკეთებს შემდეგ საბუღალტრო გატარებებს:

1 თებერვალი, 20X2

დ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი	5,000 ფე	
კ	ფულადი სახსრები		5,000 ფე

ჩანაწერი: ბუღალტრული აღრიცხვა იმ თანხის, რომელიც გადახდილია უფლებისათვის, რომ A ერთეულმა ერთი წლის შემდეგ მიიღოს საკუთარი აქციები ფიქსირებული ფასით. გადახდილი პრემია აღიარდება წმინდა აქტივებში/კაპიტალში.

31 დეკემბერი, 20X2

31 დეკემბერს არ კეთდება არანაირი საბუღალტრო გატარება, რადგან არ მომხდარა ფულის გაცემა ან მიღება და ხელშეკრულება, რომელიც A ერთეულს უფლებას აძლევს, მიიღოს საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობა, ფიქსირებული ოდენობის ნაღდი ფულის გადაცემის სანაცვლოდ, აკმაყოფილებს ერთეულის წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებას.

31 იანვარი, 20X3

A ერთეული ახორციელებს ქოლ-ოფციონს და ხელშეკრულება იფარება ბრუტო ანგარიშსწორებით. B ერთეული ვალდებული იყო, A ერთეულისთვის გადაეცა 1,000 აქცია 102,000ფე ნაღდი ფულის მიღების სანაცვლოდ.

დ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი	102,000 ფე	
კ	ფულადი სახსრები		102,000 ფე

ჩანაწერი: ოფციონის ხელშეკრულების დაფარვა.

(დ) ანგარიშსწორების ვარიანტები

სმ16. ანგარიშსწორების ვარიანტების არსებობის (როგორიცაა: ნეტო ფულადი სახსრები, ნეტო აქციები, ან ფულისა და აქციების გაცვლა) შედეგია ის, რომ ქოლ-ოფციონი გახდება ფინანსური აქტივი. იგი არ აკმაყოფილებს წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებას, რადგან მისი დაფარვა შესაძლებელია სხვაგვარად და არა ისე, რომ A ერთეულმა გამოისყიდოს საკუთარი აქციების ფიქსირებული

რაოდენობა წყლადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის ფიქსირებული ოდენობის გადაცემით. A ერთეული აღიარებს წარმოებულ აქტივს, როგორც ნაჩვენებია (ა) და (ბ) ქვეპუნქტებში. საბუღალტრო გატარება, რომელიც ასახავს ხელშეკრულების დაფარვას, დამოკიდებული იქნება იმაზე, თუ როგორ მოხდება რეალურად ხელშეკრულების დაფარვა.

მაგალითი 4: აქციების წერილობითი ქოლ-ოფციონი

სმ17. ამ მაგალითში ნაჩვენებია ერთეულის საკუთარ აქციებზე წერილობითი ქოლ-ოფციონის ვალდებულების აღრიცხვის შესაფერისი საბუღალტრო გატარებები, რომელიც უნდა დაიფაროს: (ა) ნეტო ფულადი სახსრებით, (ბ) ნეტო აქციებით ან (გ) ფულადი სახსრების გადაცემით აქციების მიღების სანაცვლოდ. მაგალითში ასევე განხილულია ოფციონის ხელშეკრულებების დაფარვის ვარიანტების (არჩევანის უფლების) ეფექტი (იხ. (დ) ქვემოთ).

დაშვებები:

ხელშეკრულების თარიღი	1 თებერვალი, 20X2
დაფარვის თარიღი	31 იანვარი, 20X3
	(ევროპული ვადები, ე.ი. შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ დადგენილ ვადებში)
უფლებისმქონე ერთეულის მიერ უფლების გამოყენება	მეორე მხარე (B ერთეული)
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X2 წლის 1 თებერვლისათვის	100 ფე
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X2 წლის 31 დეკემბრისათვის	104 ფე
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X3 წლის 31 იანვრისათვის	104 ფე
დადგენილი განხორციელების ფასი, გადასახდელი 20X3 წლის 31 იანვრისათვის	102 ფე
ოფციონის ხელშეკრულების აქციების რაოდენობა	1,000
ოფციონის რეალური ღირებულება 20X2 წლის თებერვლისათვის	5,000 ფე
ოფციონის რეალური ღირებულება 20X2 წლის 31 დეკემბრისათვის	3,000 ფე
ოფციონის რეალური ღირებულება 20X3 წლის 31 იანვრისათვის	2,000 ფე

(ა) ფული ფულის სანაცვლოდ ("ანგარიშსწორება ნეტო ფულადი სახსრებით")

სმ18. ფაქტები იგივეა, რაც ზემოთ განხილული მე-3 მაგალითის (ა) პუნქტში, იმ განსხვავებით, რომ A ერთეულს აქვს საკუთარი აქციების წერილობითი ქოლ-ოფციონი, შესყიდულის ნაცვლად. შესაბამისად, 20X2 წლის 1 თებერვალს A ერთეულმა ხელშეკრულება გააფორმა B ერთეულთან, რომლის თანახმად B ერთეულს უფლება აქვს მიიღოს, ხოლო A ერთეულს აქვს ვალდებულება, გადასცეს თავისი 1,000 ჩვეულებრივი აქციის რეალური ღირებულება 20X3 წლის 31 იანვრის მდგომარეობით, 20X3 წლის 31 იანვარს 102,000ფე ნაღდ ფულზე გასაცვლელად (ანუ, 102ფე ერთ აქციაზე), თუ B ერთეული გამოიყენებს ამ უფლებას. ამ შემთხვევაში, ხელშეკრულება დაიფარება ნეტო ფულადი სახსრებით. თუ B ერთეული არ გამოიყენებს ამ უფლებას, გადახდა არ მოხდება. A ერთეული აკეთებს შემდეგ საბუღალტრო გატარებებს:

1 თებერვალი, 20X2

დ	ფულადი სახსრები	5,000 ფე	
კ	ქოლ-ოფციონის ვალდებულება		5,000 ფე

ჩანაწერი: წერილობითი ქოლ-ოფციონის აღიარება.

31 დეკემბერი, 20X2

დ	ქოლ-ოფციონის ვალდებულება	2,000 ფე	
კ	მოგება		2,000 ფე

ჩანაწერი: ქოლ-ოფციონის რეალური ღირებულების შემცირება.

31 იანვარი, 20X3

დ	ქოლ-ოფციონის ვალდებულება	1,000 ფე	
კ	მოგება		1,000 ფე

ჩანაწერი: ქოლ-ოფციონის რეალური ღირებულების შემცირება.

იმავე დღეს B ერთეულმა განახორციელა ქოლ-ოფციონი და ხელშეკრულება დაიფარა ნეტო ფულადი სახსრებით. A ერთეული ვალდებული იყო, B ერთეულისათვის გადაეცა 104,000ფე (104ფე x 1,000) B ერთეულისაგან მიღებული 102,000ფე-ის (102ფე x 1,000) სანაცვლოდ. ანუ, A ერთეულმა გადაიხდა 2,000ფე ნეტო თანხა.

დ	ქოლ-ოფციონის ვალდებულება	2,000 ფე	
კ	ფულადი სახსრები		2,000 ფე

ჩანაწერი: ოფციონის ხელშეკრულების დაფარვა.

(ბ) აქციები აქციების სანაცვლოდ ("ანგარიშსწორება ნეტო აქციებით ")

სმ19. ფაქტები იგივეა, რაც (ა) ქვეპუნქტში, იმ განსხვავებით, რომ ხელშეკრულების დაფარვა, ნეტო ფულადი სახსრების ნაცვლად, ნეტო აქციებით უნდა მოხდეს. A ერთეულის საბუღალტრო გატარებები ისეთივეა, როგორც (ა) შემთხვევაში, გარდა ოფციონის ხელშეკრულების დაფარვის ამსახველი ჩანაწერისა:

31 დეკემბერი, 20X3

B ერთეული ახორციელებს ქოლ-ოფციონს და ხელშეკრულება იფარება ნეტო აქციებით ანგარიშსწორებით. A ერთეული ვალდებული იყო, B ერთეულისთვის გადაეცა 104,000 ფე (104 ფე x 1000) ღირებულების თავისი აქციები, 102,000ფე (102 ფე x 1000) ღირებულების ისევ საკუთარ აქციებზე გადასაცვლელად. ამრიგად, A ერთეული B ერთეულს გადასცემს 2,000 ფე ღირებულების თავისი (A ერთეულის) აქციების ნეტო რაოდენობას, ე.ი. 19,2 აქციას (2,000 ფე/104 ფე).

დ	ქოლ-ოფციონის ვალდებულება	2,000 ფე	
კ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი		2,000 ფე

ჩანაწერი: ოფციონის ხელშეკრულების დაფარვა. ხელშეკრულების დაფარვა აისახება ისე, როგორც წმინდა აქტივების/ კაპიტალის ოპერაცია.

(გ) აქციები ფულის სანაცვლოდ ("მთლიანი ფიზიკური ანგარიშსწორება")

სმ20. ფაქტები იგივეა, რაც (ა) ქვეპუნქტში, იმ განსხვავებით, რომ დაფარვა განხორციელდება აქციების ფიქსირებული რაოდენობის გადაცემითა და ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების მიღებით, თუ B ერთეული განახორციელებს ოფციონს. (ა) და (ბ) ნაწილების ანალოგიურად, ერთი აქციის ოფციონის განხორციელების ფასი ფიქსირებულია და უდრის 102 ფე-ს. შესაბამისად, B ერთეულს უფლება აქვს, მიიღოს მიმოქცევაში გაშვებული A ერთეულის საკუთარი 1,000 აქცია, 102,000 ფე (102ფე x 1,000) ნაღდი ფულის გადაცემის სანაცვლოდ, თუ B ერთეული განახორციელებს ოფციონს. A ერთეული აკეთებს შემდეგ საბუღალტრო გატარებებს:

1 თებერვალი, 20X2

დ	ფულადი სახსრები	5,000 ფე	
კ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი		5,000 ფე

ჩანაწერი: ნაღდი ფულის აღრიცხვა, რომელიც A ერთეულმა მიიღო საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობის ერთი წლის შემდეგ ფიქსირებული ფასით გადაცემის ვალდებულების შედეგად. მიღებული პრემია აღიარდება წმინდა აქტივების/კაპიტალის ფარგლებში. განხორციელების შემთხვევაში, ქოლ-ოფციონი გამოიწვევს ფიქსირებული რაოდენობის აქციების გამოშვებას ფიქსირებული

ოდენობის ნაღდ ფულზე გასაცვლოდა.

31 დეკემბერი, 20X2

31 დეკემბერს არ კეთდება არანაირი ჩანაწერი, რადგან არ მომხდარა ფულის გაცემა ან მიღება და ხელშეკრულება, რომელიც წარმოშობს ვალდებულებას, მეორე მხარეს გადაეცეს A ერთეულის საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობა, ფიქსირებული ოდენობის ნაღდი ფულის მიღების სანაცვლოდ, აკმაყოფილებს ერთეულის წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებას.

31 დეკემბერი, 20X3

B ერთეული ახორციელებს ქოლ-ოფციონს და ხელშეკრულება იფარება ბრუტოთ ანგარიშსწორებით. A ერთეული ვალდებულია, გასცეს 1,000 აქცია 102,000ფე ნაღდი ფულის მიღების სანაცვლოდ.

დ	ფულადი სახსრები	102,000 ფე
კ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი	102,000 ფე

ჩანაწერი: ოფციონის ხელშეკრულების დაფარვა.

(დ) ანგარიშსწორების ვარიანტები

სმ21. ანგარიშსწორების ვარიანტების არსებობა (როგორიცაა: ნეტო ფულადი სახსრები, ნეტო აქციები, ან ფულადი სახსრებისა და აქციების გაცვლა) განაპირობებს იმას, რომ ქოლ-ოფციონი გახდება ფინანსური ვალდებულება. იგი არ აკმაყოფილებს წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებას, რადგან მისი დაფარვა შესაძლებელია სხვაგვარად და არა ისე, რომ A ერთეულმა გამოუშვას საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობა, ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის ფიქსირებული ოდენობის მიღების სანაცვლოდ. A ერთეული აღიარებს წარმოებულ ვალდებულებას, როგორც ნაჩვენებია ზემოთ (ა) და (ბ) ქვეპუნქტებში. საბუღალტრო გატარება, რომელიც ასახავს ხელშეკრულების დაფარვას, დამოკიდებული იქნება იმაზე, თუ როგორ მოხდება რეალურად ხელშეკრულების დაფარვა.

მაგალითი 5: აქციების შესყიდული ფუთ-ოფციონი

სმ22. ამ მაგალითში ნაჩვენებია ერთეულის საკუთარი აქციების შესყიდული ფუთ-ოფციონის შესაბამისი საბუღალტრო გატარებები, რაც უნდა დაიფაროს: (ა) ნეტო ფულადი სახსრებით, (ბ) ნეტო აქციებით ან (გ) ფულადი სახსრების გადაცემით, აქციების მიღების სანაცვლოდ. მაგალითში ასევე განხილულია ანგარიშსწორების ვარიანტების (არჩევანის უფლების) ეფექტი (იხ. (დ) ქვემოთ).

დაშვებები

ხელშეკრულების თარიღი	1 თებერვალი, 20X2
დაფარვის თარიღი	31 იანვარი, 20X3
	(ევროპული ვადები, ე.ი. შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ დადგენილ ვადებში)
უფლების მქონე ერთეულის მიერ უფლების გამოყენება	ანგარიშვალდებუ რთული (A ერთეული)
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X2 წლის 1 თებერვლისათვის	100 ფე
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X2 წლის 31 დეკემბრისათვის	95 ფე
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X3 წლის 31 იანვრისათვის	95 ფე
დადგენილი განხორციელების ფასი, გადასახდელი 20X3 წლის იანვრისათვის	98 ფე
ოფციონის ხელშეკრულების აქციების რაოდენობა	1,000
ოფციონის რეალური ღირებულება 20X2 წლის 1 თებერვლისათვის	5,000 ფე
ოფციონის რეალური ღირებულება 20X2 წლის 31 დეკემბრისათვის	4,000 ფე
ოფციონის რეალური ღირებულება 20X3 წლის 31 იანვრისათვის	3,000 ფე

(ა) ფული ფულის სანაცვლოდ ("ანგარიშწორება ნეტო ფულადი სახსრებით")

სმ23. 20X2 წლის 1 თებერვალს A ერთეულმა ხელშეკრულება გააფორმა B ერთეულთან, რომელიც A ერთეულს უფლებას აძლევს, გაყიდოს, ხოლო B ერთეულს ავალდებულებს, იყიდოს მიმოქცევაში გაშვებული A ერთეულის საკუთარი ჩვეულებრივი 1,000 აქციის რეალური ღირებულება 20X3 წლის 31 იანვრის მდგომარეობით, ამავე დღეს 90,000 ფე-ის ტოლ აღსრულების ფასად (ანუ, 98 ფე ერთ აქციაზე), თუ A ერთეული გამოიყენებს ამ უფლებას. ამ შემთხვევაში, ხელშეკრულება იფარება ნეტო ფულადი სახსრებით. თუ A ერთეული არ განახორციელებს აღნიშნულ უფლებას, გადახდა არ მოხდება. A ერთეული აკეთებს შემდეგ საბუღალტრო გატარებებს:

1 თებერვალი, 20X2

ერთი აქციის ფასი ხელშეკრულების შედგენის დროს, ანუ 20X2 წლის 1 თებერვალს არის 100ფე. ოფციონის ხელშეკრულების თავდაპირველი რეალური ღირებულება 20X2 წლის 1 თებერვალს არის 5,000ფე, რაც A ერთეულმა B ერთეულს ამ დღეს გადაუხადა. იმავე თარიღისათვის ოფციონს არ ჰქონდა საკუთარი ღირებულება და გააჩნდა მხოლოდ დროითი ღირებულება, რადგან აღსრულების ფასი 98 ფე ნაკლებია ერთი აქციის საბაზრო ფასზე, ანუ 100ფე-ზე; შესაბამისად, ოფციონის განხორციელება ვერ იქნება A ერთეულისათვის ეკონომიკურად ხელსაყრელი.

დ	ფუტ-ოფციონის აქტივი	5,000 ფე	
კ	ფულადი სახსრები		5,000 ფე

ჩანაწერი: შესყიდული ფუტ-ოფციონის აღიარება.

31 დეკემბერი, 20X2

20X2 წლის 31 დეკემბერს ერთი აქციის საბაზრო ფასი შემცირდა 95ფე-მდე. ფუტ-ოფციონის რეალური ღირებულება შემცირდა 4,000ფე-მდე, საიდანაც 3,000ფე არის საკუთარი ღირებულება ($[98\text{ფე}-95\text{ფე}] \times 1,000$), ხოლო 1,000ფე- ნარჩენი დროითი ღირებულება.

დ	ზარალი	1,000 ფე	
კ	ფუტ-ოფციონის აქტივი		1,000 ფე

ჩანაწერი: ფუტ-ოფციონის რეალური ღირებულების შემცირება.

31 იანვარი, 20X3

20X3 წლის 31 იანვარს ერთი აქციის საბაზრო ფასი ისევ 95ფე-ა. ფუტ-ოფციონის რეალური ღირებულება შემცირდა 3,000ფე-მდე, რაც მთლიანად მისი საკუთარი ღირებულებაა ($[98\text{ფე} - 95\text{ფე}] \times 1,000$), რადგან დროითი ღირებულება აღარაა დარჩენილი.

დ	ზარალი	1,000 ფე	
კ	ფუტ-ოფციონის აქტივი		1,000 ფე

ჩანაწერი: ოფციონის რეალური ღირებულების შემცირება.

იმავე დღეს A ერთეულმა განახორციელა ფუტ-ოფციონი და ხელშეკრულება დაიფარა ნეტო ფულადი სახსრებით. B ერთეული ვალდებული იყო, A ერთეულისათვის გადაეცა 98,000ფე ($98\text{ფე} \times 1,000$), ხოლო A ერთეულს ჰქონდა ვალდებულება, B ერთეულისთვის გადაეცა 95,000ფე ($95\text{ფე} \times 1,000$). ამგვარად, B ერთეული A ერთეულს უხდის 3,000ფე ნეტო თანხას.

დ	ფულადი სახსრები	3,000 ფე	
კ	ფუტ-ოფციონის აქტივი		3,000 ფე

ჩანაწერი: ოფციონის ხელშეკრულების დაფარვა.

(ბ) აქციები აქციების სანაცვლოდ ("ანგარიშსწორება ნეტო აქციებით")

სმ24. ფაქტები იგივე, რაც (ა) ქვეპუნქტში, იმ განსხვავებით, რომ ხელშეკრულება ნეტო ფულადი სახსრების ნაცვლად ნეტო აქციებით იფარება. A ერთეულის საბუღალტრო გატარებები ისეთივეა, როგორც (ა) შემთხვევაში, შემდეგი განსხვავებით:

31 იანვარი, 20X3

A ერთეული ახორციელებს ფუტ-ოფციონს და ხელშეკრულება იფარება ნეტო აქციებით ანგარიშსწორებით. ფაქტობრივად, B ერთეული ვალდებული იყო, A ერთეულისთვის გადაეცა 98,000ფე ღირებულების A ერთეულის საკუთარივე აქციები, ხოლო A ერთეული ვალდებული იყო, B ერთეულისთვის გადაეცა 95,000ფე (95ფე x 1000) ღირებულების თავისი (A ერთეულის) საკუთარი აქციები. ამრიგად, B ერთეული A ერთეულს გადასცემს 3,000ფე ღირებულების აქციებს, ე.ი. 31,6 აქციას (3,000ფე/95ფე).

დ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი	3,000 ფე	
კ	კრედიტი ფუტ-ოფციონის აქტივი		3,000 ფე

ჩანაწერი: ოფციონის ხელშეკრულების დაფარვა.

(გ) ფულადი სახსრები აქციების სანაცვლოდ ("მთლიანი ფიზიკური ანგარიშსწორება")

სმ25. ფაქტები იგივეა, რაც (ა) ქვეპუნქტში, იმ განსხვავებით, რომ ანგარიშსწორება განხორციელდება ნაღდი ფულის ფიქსირებული ოდენობის მიღებითა და A ერთეულის ფიქსირებული რაოდენობის აქციების გადაცემით, თუ A ერთეული განახორციელებს ოფციონს. (ა) და (ბ) ნაწილების ანალოგიურად, ერთი აქციის ოფციონის განხორციელების ფასი ფიქსირებულია და უდრის 98ფე-ს. შესაბამისად, B ერთეული ვალდებულია, A ერთეულის გადასცეს 98,000ფე (98ფე x 1,000) ფულადი სახსრები, მიმოქცევაში გაშვებული A ერთეულის საკუთარი 1,000 აქციის მიღების სანაცვლოდ, თუ A ერთეული განახორციელებს ოფციონს. A ერთეული აკეთებს შემდეგ საბუღალტრო გატარებებს:

1 თებერვალი, 20X2

დ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი	5,000 ფე	
კ	ფულადი სახსრები		5,000 ფე

ჩანაწერი: ფულადი სახსრების მიღება იმ უფლების სანაცვლოდ, რომ A ერთეულმა უნდა გადასცეს საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობა ერთი წლის შემდეგ, ფიქსირებული ფასით. გადახდილი პრემია აღიარდება პირდაპირ წმინდა აქტივების/კაპიტალის ფარგლებში. უფლების განხორციელება გამოიწვევს ფიქსირებული რაოდენობის აქციების გამოშვებას ფიქსირებული ოდენობის ნაღდი ფულზე გასაცვლელად.

31 დეკემბერი, 20X2

31 დეკემბერს არ კეთდება არანაირი ჩანაწერი, რადგან არ მომხდარა ფულის გაცემა ან მიღება და ხელშეკრულება, რომელიც წარმოშობს ვალდებულებას, მეორე მხარეს გადაეცეს A ერთეულის საკუთარი აქციების ფიქსირებული ოდენობა, ფულადი სახსრების ფიქსირებული ოდენობის მიღების სანაცვლოდ, აკმაყოფილებს A ერთეულის წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებას.

31 იანვარი, 20X3

A ერთეული ახორციელებს ფუთ-ოფციონს და ხელშეკრულება იფარება ბრუტო ანგარიშსწორებით. B ერთეული ვალდებულია, A ერთეულს გადასცეს 98,000 ფე ნაღდი ფული 1,000 აქციის მიღების სანაცვლოდ.

დ	ფულადი სახსრები	98,000 ფე	
კ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი		98,000

ჩანაწერი: ოფციონის ხელშეკრულების დაფარვა..

(დ) ანგარიშსწორების ვარიანტები

სმ26. ანგარიშსწორების ვარიანტების არსებობა (როგორიცაა: ნეტო ფულადი სახსრები, ნეტო აქციები, ან ფულადი სახსრებისა და აქციების გაცვლა) განაპირობებს იმას, რომ ფუთ-ოფციონი გახდება ფინანსური აქტივი. იგი არ აკმაყოფილებს წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებას, რადგან მისი დაფარვა უნდა მოხდეს სხვაგვარად და არა ისე, რომ A ერთეულმა გამოუშვას საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის ფიქსირებული ოდენობის მიღების სანაცვლოდ. A ერთეული აღიარებს წარმოებულ აქტივს, როგორც ნაჩვენებია (ა) და (ბ) ქვეპუნქტებში. საბუღალტრო გატარება, რომელიც ასახავს ხელშეკრულების დაფარვას, დამოკიდებული იქნება იმაზე, თუ როგორ მოხდება რეალურად ხელშეკრულების დაფარვა.

მაგალითი 6: აქციების წერილობითი ფუთ-ოფციონები

სმ27. ამ მაგალითში ნაჩვენებია ერთეულის საკუთარი აქციების წერილობითი ფუთ-ოფციონის საბუღალტრო გატარებები, რომელიც უნდა დაიფაროს: (ა) ნეტო ფულადი სახსრებით, (ბ) ნეტო აქციებით ან (გ) ფულადი სახსრების გადაცემით, აქციების მიღების სანაცვლოდ. მაგალითში ასევე განხილულია ანგარიშსწორების ვარიანტების (არჩევანის უფლების) ეფექტი (იხ. (დ) ქვემოთ).

დაშვებები:

ხელშეკრულების თარიღი

1 თებერვალი, 20X2

დაშვებები:

დაფარვის თარიღი	31 იანვარი, 20X3 (ევროპული ვადები, ე.ი. შეიძლება განხორციელდეს მხოლოდ დადგენილ ვადებში)
უფლების მქონე ერთეულის მიერ უფლების გამოყენება	მეორე მხარე (B ერთეული)
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X2 წლის 1 თებერვლისათვის	100 ფე
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X2 წლის 31 დეკემბრისათვის	95 ფე
ერთი აქციის საბაზრო ფასი 20X3 წლის 31 იანვრისათვის	95 ფე
დადგენილი განხორციელების ფასი, გადასახდელი 20X3 წლის 31 იანვრისათვის	98 ფე
განხორციელების ფასის დისკონტირებული ღირებულება 20X2 წლის 1 თებერვლისათვის	95 ფე
ოფციონის ხელშეკრულების აქციების რაოდენობა	1,000
ოფციონის რეალური ღირებულება 20X2 წლის 1 თებერვლისათვის	5,000 ფე
ოფციონის რეალური ღირებულება 20X2 წლის 31 დეკემბრისათვის	4,000 ფე
ოფციონის რეალური ღირებულება 20X3 წლის 31 იანვრისათვის	3,000 ფე

**(ა) ფული ფულის სანაცვლოდ ("ანგარიშსწორება ნეტო ფულადი
სახსრებით")**

სმ28. ფაქტები იგივეა, რაც ზემოთ განხილული მე-5 მაგალითის (ა) პუნქტში, იმ განსხვავებით, რომ A ერთეულს აქვს საკუთარი აქციების წერილობითი (გაყიდული) ფუთ-ოფციონი საკუთარი აქციების ფუთ-ოფციონების შესყიდვის ნაცვლად. შესაბამისად 20X2 წლის 1 თებერვალს A ერთეულმა ხელშეკრულება გააფორმა B ერთეულთან, რომელიც B ერთეულს უფლებას აძლევს, მიიღოს, ხოლო A ერთეულს ავალდებულებს, გადაიხადოს მიმოქცევაში გაშვებული A ერთეულის საკუთარი 1,000 ჩვეულებრივი აქციის რეალური ღირებულება 20X3 წლის 31 იანვრის მდგომარეობით, 20X3 წლის 31 იანვარს მათ გასაცვლელად 98,000ფე ნაღდ ფულზე (ანუ, 98ფე ერთ აქციაზე), თუ B ერთეული გამოიყენებს ამ უფლებას. ამ შემთხვევაში, ხელშეკრულება იფარება ნეტო ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით. თუ B ერთეული არ გამოიყენებს აღნიშნულ

უფლებას, გადახდა არ მოხდება. A ერთეული აკეთებს შემდეგ საბუღალტრო გატარებებს:

1 თებერვალი, 20X2

დ	ფულადი სახსრები	5,000 ფე	
კ	ფუტ-ოფციონის ვალდებულება		5,000 ფე

ჩანაწერი: წერილობითი (გაყიდული) ფუტ-ოფციონის აღიარება.

31 დეკემბერი, 20X2

დ	ფუტ-ოფციონის ვალდებულება	1,000 ფე	
კ	მოგება		1,000 ფე

ჩანაწერი: ფუტ-ოფციონის რეალური ღირებულების შემცირება.

31 იანვარი, 20X3

დ	ფუტ-ოფციონის ვალდებულება	1,000 ფე	
კ	მოგება		1,000 ფე

ჩანაწერი: ფუტ-ოფციონის რეალური ღირებულების შემცირება.

იმავე დღეს B ერთეულმა განახორციელა ფუტ-ოფციონი და ხელშეკრულება დაიფარა ნეტო ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით. A ერთეული ვალდებული იყო, B ერთეულისთვის გადაეცა 98,000ფე ($98\text{ფე} \times 1,000$), ხოლო B ერთეული ვალდებული იყო, A ერთეულისთვის გადაეცა 95,000ფე ($95\text{ფე} \times 1,000$). ანუ, A ერთეული B ერთეულს გადაუხდის 3,000ფე ოდენობის ნეტო თანხას.

დ	ფუტ-ოფციონის ვალდებულება	3,000 ფე	
კ	ფულადი სახსრები		3,000 ფე

ჩანაწერი: ოფციონის ხელშეკრულებების დაფარვა.

(ბ) აქციები აქციების სანაცვლოდ ("ნეტო ანგარიშსწორება აქციებით")

სმ29. ფაქტები იგივეა, რაც (ა) ქვეპუნქტში, იმ განსხვავებით, რომ ანგარიშსწორება ნეტო ფულადი სახსრების ნაცვლად ნეტო აქციებით უნდა მოხდეს. A ერთეულის საბუღალტრო გატარებები ისეთივეა, როგორც (ა) შემთხვევაში, შემდეგის გარდა:

31 იანვარი, 20X3

B ერთეული ახორციელებს ფუტ-ოფციონს და ხელშეკრულება იფარება ნეტო აქციებით ანგარიშსწორებით. A ერთეული ვალდებული იყო B ერთეულისთვის გადაეცა 98,000ფე ($98\text{ფე} \times 1000$) ღირებულების აქციები, ხოლო B ერთეული ვალდებული იყო A ერთეულისთვის გადაეცა 95,000ფე ღირებულების ($95\text{ფე} \times 1000$) მისივე (A ერთეულის) აქციები. ამრიგად, A ერთეული B ერთეულს

გადასცემს 3,000ფე ღირებულების საკუთარი აქციების ნეტო რაოდენობას, ე.ი. 31,6 აქციას (3,000ფე/95ფე).

დ	ფუთ-ოფციონის ვალდებულება	3,000 ფე	
კ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი		3,000 ფე

ჩანაწერი: ოფციონის ხელშეკრულების დაფარვა. A ერთეულის საკუთარი აქციების გამოშვება აღირიცხება ისე, როგორც წმინდა აქტივების/კაპიტალის ოპერაცია.

(გ) აქციები ფულის სანაცვლოდ ("მთლიანი ფიზიკური ანგარიშსწორება")

სმ30. ფაქტები იგივეა, რაც (ა) ქვეპუნქტში, იმ განსხვავებით, რომ ხელშეკრულება დაიფარება ნაღდი ფულის ფიქსირებული ოდენობის გადაცემით და ფიქსირებული რაოდენობის აქციების მიღებით, თუ B ერთეული განახორციელებს ოფციონს. (ა) და (ბ) ნაწილების ანალოგიურად, ერთი აქციის ოფციონის განხორციელების ფასი ფიქსირებულია და უდრის 98ფე-ს. შესაბამისად, A ერთეული ვალდებულია, B ერთეულს გადაუხადოს 98,000ფე (98ფე x 1,000) ნაღდი ფული, მიმოქცევაში გაშვებული A ერთეულის საკუთარი 1,000 აქციის მიღების სანაცვლოდ, თუ B ერთეული განახორციელებს ოფციონს. A ერთეული აკეთებს შემდეგ საბუღალტრო გატარებებს:

1 თებერვალი, 20X2

დ	ფულადი სახსრები	5,000 ფე	
კ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი		5,000 ფე

ჩანაწერი: წმინდა აქტივებში/კაპიტალში 5,000ფე ტოლი ოფციონის პრემიის მიღების აღიარება.

დ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი	95,000 ფე	
კ	ვალდებულება		95,000 ფე

ჩანაწერი იმ ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულების აღიარება, რომელიც ითვალისწინებს ერთ წელიწადში 98,000ფე-ის გადაცემას, ანუ 95,000ფე-ის აღიარება ვალდებულების სახით.

31 დეკემბერი, 20X2

დ	საპროცენტო ხარჯი	2,750 ფე	
კ	ვალდებულება		2,750 ფე

ჩანაწერი: პროცენტის დარიცხვა ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით, აქციების გამოსასყიდი თანხის ტოლი ვალდებულების ფარგლებში.

31 იანვარი, 20X3

დ	საპროცენტო ხარჯი	250 ფე	
კ	ვალდებულება		250 ფე

ჩანაწერი: პროცენტის დარიცხვა ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით, აქციების გამოსასყიდი თანხის ტოლი ვალდებულების ფარგლებში.

იმავე დღეს B ერთეული ახორციელებს ფუთ-ოფციონს და ხელშეკრულება იფარება ბრუტო ანგარიშსწორებით. A ერთეული ვალდებული იყო, B ერთეულისთვის გადაეცა 98,000ფე ნაღდი ფული 95,000ფე ღირებულების აქციების მიღების სანაცვლოდ (95ფე x 1,000).

დ	ვალდებულება	98,000 ფე	
კ	ფულადი სახსრები		98,000 ფე

ჩანაწერი: ოფციონის ხელშეკრულების დაფარვა.

(დ) ანგარიშსწორების ვარიანტები

სმ31. ანგარიშსწორების ვარიანტების არსებობა (როგორცაა: ნეტო ფულადი სახსრები, ნეტო აქციები, ან ფულადი სახსრებისა და აქციების გაცვლა) განაპირობებს იმას, რომ წერილობითი ფუთ-ოფციონი გახდება ფინანსური ვალდებულება. თუ ხელშეკრულების დაფარვის ერთ-ერთი ალტერნატივა აქციებზე ფულადი სახსრების გადაცვლაა (პუნქტი (გ)), A ერთეული აღიარებს ფულადი სახსრების მიწოდების ვალდებულებას, როგორც ნაჩვენებია ზემოთ (გ) პუნქტში. სხვა შემთხვევაში, A ერთეული ფუთ-ოფციონს ასახავს, როგორც წარმოებულ ვალდებულებას.

ერთობლივი ფონდები და კოოპერაციული ერთეულები, რომელთა სააქციო კაპიტალი არ არის წმინდა აქტივები/კაპიტალი

მაგალითი 7: ერთეულები წმინდა აქტივების/კაპიტალის გარეშე

სმ32. შემდეგ მაგალითში ნაჩვენებია ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებების ფორმატები, რომლის გამოყენებაც შეუძლიათ ისეთ ერთეულებს, როგორცაა ერთობლივი ფონდები, რომლებსაც არ გააჩნია წმინდა აქტივები/კაპიტალი. შესაძლებელია სხვა ფორმატების გამოყენებაც.

20X1 წლის 31 დეკემბრის დასრულებული წლის ფინანსური შედეგების ანგარიშგება

	20X1	20X0
	ფი	ფი
შემოსავლები	2,956	1,718
სულ შემოსავლები	2,956	1,718
ხარჯები (ეკონომიკური შინაარსისა და ფუნქციების მიხედვით კლასიფიცირებული)	(644)	(614)
ფინანსური დანახარჯები		
— სხვა ფინანსური დანახარჯები	(47)	(47)
— პაის (წილის) მფლობელებზე განაწილებული თანხები	(50)	(50)
სულ ხარჯები	(741)	(711)
მოცემული წლის ნამეტი	2,215	1,007
ცვლილებები წილის მფლობელთა წმინდა აქტივებში	2,215	1,007

20X1 წლის 31 დეკემბრის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

	20X1	20X0
	ფი	ფი
აქტივები		
გრძელვადიანი აქტივები (სსბასს 1-ის შესაბამისად კლასიფიცირებული)	91,374	78,484
სულ გრძელვადიანი აქტივები	91,374	78,484
მოკლევადიანი აქტივები (სსბასს 1-ის შესაბამისად კლასიფიცირებული)	1,422	1,769
სულ მოკლევადიანი აქტივები	1,422	1,769
სულ აქტივები	92,796	80,253
ვალდებულებები		
მოკლევადიანი ვალდებულებები (სსბასს 1-ის შესაბამისად კლასიფიცირებული)	647	66
სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები	(647)	(66)
გრძელვადიანი ვალდებულებები წილის მფლობელთა წმინდა აქტივების გამოკლებით (სსბასს 1-ის შესაბამისად კლასიფიცირებული)	280	136

20X1 წლის 31 დეკემბრის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

	(280)	(136)
პაის მფლობელთა წმინდა აქტივები	91,869	80,051

მაგალითი 8: გარკვეული ოდენობის წმინდა აქტივების/კაპიტალის მქონე ერთეულები

სმ33. შემდეგ მაგალითში ნაჩვენებია ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებების ფორმატები, რომლის გამოყენებაც შეუძლიათ ისეთ ერთეულებს, რომელთა სააქციო კაპიტალი არ არის წმინდა აქტივები/კაპიტალი, რადგან ერთეულს გააჩნია, მოთხოვნისამებრ, სააქციო კაპიტალის გამოსყიდვის ვალდებულება. შესაძლებელია სხვა ფორმატების გამოყენებაც.

20X1 წლის 31 დეკემბრის დასრულებული წლის ფინანსური შედეგების ანგარიშგება

	20X1	20X0
შემოსავლები	ფი	ფი
	472	498
სულ შემოსავლები	472	498
ხარჯები (ეკონომიკური შინაარსისა და ფუნქციების მიხედვით კლასიფიცირებული)	(367)	(396)
ფინანსური დანახარჯები		
— სხვა ფინანსური დანახარჯები	(4)	(4)
— პაის (წილის) მფლობელებზე განაწილებული თანხები	(50)	(50)
სულ ხარჯები	(421)	(450)
მოცემული წლის ნამეტ	51	48
ცვლილებები წილის მფლობელთა წმინდა აქტივებში	51	48

20X1 წლის 31 დეკემბრის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

	20X1		20X0
	ფი	ფი	ფი
აქტივები			
გრძელვადიანი აქტივები	908		830
(სსბასს 1-ის შესაბამისად კლასიფიცირებული)			
სულ გრძელვადიანი აქტივები	908		830
მოკლევადიანი აქტივები	383		350
(სსბასს 1-ის შესაბამისად კლასიფიცირებული)			
სულ მოკლევადიანი აქტივები	383		350
სულ აქტივები	1,291		1,180
ვალდებულებები			
მოკლევადიანი	372		338
ვალდებულებები (სსბასს 1-ის შესაბამისად კლასიფიცირებული)			
მოთხოვნისთანავე ასანაზღაურებელი სააქციო კაპიტალი	202		161
სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები	(574)		(499)
სულ აქტივები მოკლევადიანი ვალდებულებების გამოკლებით	717		681
გრძელვადიანი	187		196
ვალდებულებები (სსბასს 1-ის შესაბამისად კლასიფიცირებული)			
		(187)	(196)
წმინდა აქტივების/კაპიტალის სხვა კომპონენტები `			
რეზერვები, მაგ., გადაფასების ნამეტი, გაუნაწილებელი ნამეტი და ა.შ.	530		485
	530		485
	717		681
ჩანაწერები მემორანდუმში - სულ წევრების წილები			
მოთხოვნისთანავე ასანაზღაურებელი სააქციო კაპიტალი	202		161

20X1 წლის 31 დეკემბრის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

რეზერვები	530	485
	732	646

- (ა) ამ მაგალითში ერთეულს არ გააჩნია ვალდებულება, წევრებზე გაანაწილოს მათი წილი რეზერვებში

რთული ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვა

მაგალითი 9: რთული ფინანსური ინსტრუმენტის დაყოფა თავდაპირველი აღიარებისას

სმ34. 33-ე პუნქტში აღწერილია, როგორ უნდა დაყოს ერთეულმა კომპონენტებად რთული ფინანსური ინსტრუმენტები თავდაპირველი აღიარებისას. შემდეგ მაგალითში ნაჩვენებია, როგორ ხდება პრაქტიკულად რთული ფინანსური ინსტრუმენტის დაყოფა კომპონენტებად.

სმ35. ერთეული პირველი წლის დასაწყისში უშვებს 2,000 კონვერტირებად ობლიგაციას. ობლიგაციებს აქვს სამწლიანი ვადა და გამოშვებულია ნომინალის სახით – 1,000ფე ერთი ობლიგაციის ნომინალური ღირებულებით, რაც იძლევა 2,000,000 მთლიან შემოსავალს. პროცენტი გადასახდელია ყოველწლიურად, წლის ბოლოს, 6%-ის ტოლი წლიური ნომინალური განაკვეთით. ყოველი ობლიგაცია ვადის ფარგლებში ნებისმიერ დროს კონვერტირებადია 250 ჩვეულებრივ აქციაში. ობლიგაციების გამოშვების დროს დომინირებული საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი მსგავსი ვალდებულებებისათვის, რომლებსაც არ ჰქონდა კონვერტაციის უფლება, (ოფციონი) 9%-ია.

სმ36. პირველ რიგში, უნდა შეფასდეს ვალდებულებითი კომპონენტი და შემდეგ სხვაობა, ობლიგაციის საემისიო შემოსავალსა და ვალდებულების რეალურ ღირებულებას შორის, მიეკუთვნოს წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივ) კომპონენტს. ვალდებულებითი კომპონენტის დისკონტირებული ღირებულება გამოითვლება 9%-იანი დისკონტირების განაკვეთით, კონვერტაციის უფლების არმქონე მსგავსი ობლიგაციების საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით, როგორც ეს ქვემოთაა ნაჩვენები.

	ფე
სამი წლის შემდეგ გადასახდელი ძირითადი თანხის - 2,000,000ფე-ის დისკონტირებული ღირებულება	1,544,367
პროცენტის-120,000ფე-ის დისკონტირებული ღირებულება, რომელიც გადასახდელია სამი წლის განმავლობაში ყოველწლიურად, წლის ბოლოს	303,755
სულ ვალდებულებითი კომპონენტი	1,848,122
წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივი) კომპონენტი (გამოქვითვის მეთოდით)	151,878

მაგალითი 10: არაერთჯერადი ჩართული წარმოებულების ნიშნების მქონე რთული ფინანსური ინსტრუმენტის დაყოფა კომპონენტებად

- სმ37. შემდეგ მაგალითში ნაჩვენებია, როგორ გამოიყენება პრაქტიკაში 36-ე პუნქტის მითითება, არაერთჯერადი ჩართული წარმოებულის შემცველი წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის დაყოფის შესახებ ვალდებულებით და წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივ) კომპონენტებად.
- სმ38. დავუშვათ, გამოხმობადი (ანუ ვადაზე ადრე დაფარვადი) კონვერტირებადი ობლიგაციის გამოშვებით მიღებული შემოსავალი 60ფე-ა. მსგავსი ობლიგაციის ღირებულება, რომელსაც არ გააჩნია ვადაზე ადრე დაფარვის, ან წილობრივ ინსტრუმენტში კონვერსიის ოფციონი, არის 57ფე. ოფციონის შეფასების მოდელზე დაყრდნობით განსაზღვრულია, რომ მსგავს ობლიგაციაში ჩართული მოთხოვნის (გამოხმობის) პარამეტრის (თვისების) ღირებულება ერთეულისთვის, როდესაც ობლიგაციას არა აქვს წილობრივ ინსტრუმენტში კონვერსიის ოფციონი, არის 2ფე. ამ შემთხვევაში, 36-ე პუნქტის შესაბამისად, ვალდებულებით კომპონენტზე მისაკუთვნებელი ღირებულება არის 55ფე (57ფე - 2ფე), ხოლო წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივ) კომპონენტზე მისაკუთვნებელი - 5 ფე (60ფე - 55ფე).

მაგალითი 11: კონვერტირებადი ინსტრუმენტების გამოსყიდვა

- სმ39. შემდეგი მაგალითი გვიჩვენებს, როგორ უნდა ასახოს ბუღალტრულად ერთეულმა კონვერტირებადი ინსტრუმენტის გამოსყიდვა. სიმარტივისათვის თავიდან დავუშვათ, რომ ამ ინსტრუმენტის ნომინალური ღირებულება ტოლია ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ვალდებულებითი და წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივი) კომპონენტების აგრეგირებული საბალანსო ღირებულების, ე.ი. არ არსებობს ემისიის პრემია ან დისკონტი. ასევე გასამარტივებლად ამ მაგალითში გამოტოვებულია დაბეგვრის საკითხებიც.
- სმ40. 20X0 წლის 1 იანვარს A ერთეულმა გამოუშვა 10%-იანი კონვერტირებადი სავალო ვალდებულება 1,000ფე-ის ნომინალური ღირებულებითა და 20X9 წლის 31 დეკემბრამდე მოქმედების ვადით. შესაძლებელია სავალო ვალდებულების კონვერსია A ერთეულის ჩვეულებრივ აქციებში, 25ფე კონვერსიის ფასით ერთი აქციისთვის. პროცენტი გადასახდელია ყოველ ნახევარ წელიწადში, ფულადი თანხით. დავუშვათ, ემისიის დღისათვის A ერთეულს გამოშვებული ჰქონდა არაკონვერტირებადი სავალო ვალდებულება ათწლიანი ვადით, კუპონის 11%-იანი საპროცენტო განაკვეთით.

სმ41. ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში სავალო ვალდებულების საბალანსო ღირებულება ემისიაზე განაწილებული იყო შემდეგნაირად:

ფე

ვალდებულებითი კომპონენტი

50ფე-ის ტოლი 20 გადასახდელი ნახევარწლიური პროცენტის დისკონტირებული ღირებულება (დისკონტირებული 11%-ით) 597

10 წლის შემდეგ გადასახდელი 1,000ფე -ის დისკონტირებული ღირებულება (დისკონტირებული 11%-ით), დარიცხული ნახევარწლიურად 343

940

წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივი) კომპონენტი

(სხვაობა 1,000ფე მთლიან შემოსავალსა და ზემოთ მიკუთვნებულ 940ფე-ს შორის) 60

სულ შემოსავალი

1,000

სმ42. 20X5 წლის 1 იანვარს კონვერტირებადი სავალო ვალდებულების რეალური ღირებულება იყო 1,700 ფე.

სმ43. A ერთეული სავალო ვალდებულების მფლობელს სთავაზობს, რომ ის გამოსყიდის სავალო ვალდებულებას 1,700ფე-ად, რასაც მფლობელი თანხმდება. გამოსყიდვის დღისათვის A ერთეულს შეიძლება გამოშვებული ჰქონოდა არაკონვერტირებადი სავალო ვალდებულება ხუთწლიანი ვადით კუპონის 8%-იანი საპროცენტო განაკვეთით.

სმ44. გამოსასყიდი ფასი შემდეგნაირადაა განაწილებული:

	საბალანსო ღირებულება	რეალური ღირებულება	სხვაობა
ვალდებულებითი კომპონენტი	CU	CU	CU
50ფე-ის ტოლი 10 დარჩენილი გადასახდელი ნახევარწლიური პროცენტის დისკონტირებული ღირებულება, რაც შესაბამისად დისკონტირებულია 11%-ითა და 8%-ით	377	405	
5 წლის შემდეგ გადასახდელი 1,000ფე-ის დისკონტირებული ღირებულება, შესაბამისად დისკონტირებული 11%-ითა და 8%-ით, დარიცხული ნახევარწლიურად, შესაბამისად	585	676	
	962	1,081	(119)
წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივი) კომპონენტი	60	619 ^(a)	(559)

სულ 1,022 1,700

(ა) ამ მაგალითში ერთეულს არ გააჩნია ვალდებულება, წევრებზე გაანაწილოს მათი წილი რეზერვებში გამოსასყიდ ფასს შორის.

სმ45. A ერთეული სავალო ვალდებულების გამოსყიდვას შემდეგნაირად აღიარებს:

დ	ვალდებულებითი კომპონენტი	962 ფე	
დ	ვალის დაფარვის ხარჯი (ნამეტი ან დეფიციტი)	119 ფე	
კ	ფულადი სახსრები		1,081 ფე

ჩანაწერი: ვალდებულებითი კომპონენტის გამოსყიდვის აღიარება.

დ	წმინდა აქტივები/კაპიტალი	619 ფე	
კ	ფულადი სახსრები		619 ფე

ჩანაწერი: წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივ) კომპონენტში გადახდილი თანხის აღიარება.

სმ46. წმინდა აქტივების/კაპიტალის (წილობრივი) კომპონენტი რჩება წმინდა აქტივებად/ კაპიტალად, მაგრამ შეიძლება მოხდეს მისი გადანაცვლება წმინდა აქტივების/კაპიტალის ფარგლებში ერთი მუხლიდან მეორეში.

მაგალითი 12: კონვერტირებადი ინსტრუმენტის პირობების შეცვლა ვადაზე ადრე კონვერსიის სტიმულირებისთვის

სმ47. შემდეგი მაგალითი გვიჩვენებს, როგორ ასახავს ბუღალტრულად ერთეული დამატებით გადახდილ კომპენსაციას, როდესაც კონვერტირებადი ინსტრუმენტის პირობებს ცვლის ვადაზე ადრე კონვერსიის სტიმულირებისთვის.

სმ48. 20X0 წლის 1 იანვარს A ერთეულმა გამოუშვა 10%-იანი კონვერტირებადი სავალო ვალდებულებები 1,000ფე ტოლი ნომინალური ღირებულებით იმავე პირობებით, როგორც მე-11 მაგალითში. 20X1 წლის 1 იანვარს იმისათვის, რომ მფლობელს სტიმული მისცეს, დააჩქაროს კონვერტირებადი სავალო ვალდებულებების კონვერსია, A ერთეული კონვერსიის ფასს ამცირებს 20ფე-მდე, იმ შემთხვევაში, თუ სავალო ვალდებულების კონვერსია განხორციელდება 20X1 წლის 1 მარტამდე (ანუ 60 დღეში).

სმ49. დაუშვათ, კონვერსიის პირობების შეცვლის თარიღისათვის A ერთეულის ერთი ჩვეულებრივი აქციის საბაზრო ფასი არის 40ფე. A ერთეულის მიერ დამატებითი გადახდილი კომპენსაციის რეალური ღირებულება შემდეგნაირად გამოითვლება:

ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა, რომელიც გამოშვებულ უნდა იქნეს სავალო ვალდებულების მფლობელთათვის, კონვენსიის შეცვლილი პირობების გათვალისწინებით:

ნომინალური ღირებულება	1,000 ფე	
კონვენსიის ახალი ფასი	20 ფე	ერთ აქციაზე
კონვენტაციაში მონაწილე ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა	50	აქცია
<i>კონვენსიის თავდაპირველი პირობების მიხედვით სავალო ვალდებულების მფლობელთათვის გამოსაშვები ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა:</i>		
ნომინალური ღირებულება	1,000 ფე	
კონვენსიის თავდაპირველი ფასი	25 ფე	ერთ აქციაზე
კონვენტაციაში მონაწილე ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა	40	აქცია
საკონვენტაციოდ გამოშვებული დამატებითი ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობა	10	აქცია
საკონვენტაციოდ გამოშვებული დამატებითი ჩვეულებრივი აქციების ღირებულება		
40ფე/აქციაზე x 10 დამატებით აქციაზე	400 ფე	

სმ50. 400ფე დამატებითი კომპენსაცია აღიარდება, როგორც ზარალი ნამეტში ან დეფიციტში.

ბასს 32-თან შედარება

სსბასს 28 - *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა*, ძირითადად, ეფუძნება ბასს 32-ს, *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა* (რომელიც თავდაპირველად გამოიცა 2003 წელს, მათ შორის 2008 წლის 31 დეკემბრის შეტანილ ცვლილებებს). სსბასს 28-სა და ბასს 32-ს შორის ძირითადი განსხვავებებია:

- ბასს 32-ის შესაბამისად, ერთეულებს უფლება აქვთ, ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებები სადაზღვევო ხელშეკრულებებად განიხილონ იმ შემთხვევაში, თუ ამ ერთეულებმა წარსულში დაამტკიცეს, რომ ამგვარი ხელშეკრულებები სწორედ სადაზღვევო ხელშეკრულებებია. მსგავსი არჩევანის უფლებას სსბასს 28-იც იძლევა, იმ განსხვავებით, რომ ერთეულებს, ამ შემთხვევაში, აშკარად არ უწევთ იმის დამტკიცება, რომ ფინანსური გარანტიები სადაზღვევო ხელშეკრულებებს წარმოადგენს;
- სსბასს 28-ში, ზოგიერთ შემთხვევაში, გამოყენებულია ბასს 32-საგან განსხვავებული ტერმინოლოგია. ამის ყველაზე თვალსაჩინო მაგალითია სსბასს 28-ში ტერმინების „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“ და „წმინდა აქტივები/კაპიტალი“ გამოყენება. ბასს 32-ში გამოყენებული ეკვივალენტური ტერმინებია: „მთლიანი სრული შემოსავლების ანგარიშგება, ან „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (ასეთის წარდგენის შემთხვევაში) და „საკუთარი კაპიტალი“;
- სსბასს 28 ერთმანეთისაგან არ განასხვავებს ტერმინებს „ამონაგები“ და „შემოსავალი“. ბასს 32-ში ეს ტერმინები ერთმანეთისაგან განსხვავდება და ტერმინს „ამონაგები“ უფრო ფართო მნიშვნელობა აქვს, ვიდრე ტერმინს „შემოსავალი“;
- სსბასს 28-ში მოცემულია დამატებითი მითითებები სტანდარტის გამოყენებაზე (მგ) ისეთი შეთანხმებების დასადგენად, რომლებიც, თავისი არსით, სახელშეკრულებოა;
- სსბასს 28-ში მოცემულია დამატებითი მითითებები სტანდარტის გამოყენებაზე (მგ), იმასთან დაკავშირებით, თუ როდის ხდება შემოსავლების მომტანი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოშობილი აქტივები და ვალდებულებები ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები;
- სსბასს 28-ში დანართის სახით შესულია ფასიკ 2-ის - *კოოპერაციული ერთეულების წევრების აქციები და სხვა მსგავსი ინსტრუმენტები* - პრინციპები;
- სსბასს 28-ის გარდამავალი დებულებები განსხვავდება ბასს 32-ის გარდამავალი დებულებებისაგან. ამის მიზეზი არის სსბასს 28-ში განსაზღვრული გარდამავალი დებულებები იმ ერთეულებისათვის, რომლებიც ამ სტანდარტს ან ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს პირველად იყენებენ.

სსბასს 29—ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (სსბას(ს), ძირითადად, ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასს(ს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს (ბასს 39) *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*, ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციების საერთაშორისო კომიტეტის (ფაის(კ) მე-9 ინტერპრეტაციას, *ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტების ხელახლა შეფასება* (ფაისკ 9) და ფაისკ-ის მე-16 ინტერპრეტაციას (ფაისკ 16), *უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირება*.. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები - ბასს 39-დან, ფაისკ 9-დან და ფაისკ 16-დან.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფას(ს) დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები ხელმისაწვდომია 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 29—ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება

სსბასს-ის ისტორია

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

სსბასს 29, ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება, გამოიცა 2010 წლის იანვარში.

მოგვიანებით სსბასს 29-ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ების შესაბამისად:

- სსბასს 32, შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი (ოქტომბერი 2011)
- სსბასს-ების გაუმჯობესება - 2011 წ. (გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში)

სსბასს 29-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება 2011 წლის ოქტომბერი
2	შეცვლილია	სსბასს 32, 2011 წლის ოქტომბერი
125ა	დამატებულია	სსბასს 32, 2011 წლის ოქტომბერი

**სსპასს 29—ფინანსური ინსტრუმენტები:
აღიარება და შეფასება**

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1
მოქმედების სფერო	2–8
განმარტებები	9–10
ჩართული წარმოებულები.....	11–15
აღიარება და აღიარების შეწყვეტა	16–44
თავდაპირველი აღიარება.....	16
ფინანსური აქტივის აღიარების შეწყვეტა..	17–37
გადაცემები, რომლებიც განაპირობებს აღიარების შეწყვეტას	26–30
გადაცემები, რომლებიც არ განაპირობებს აღიარების შეწყვეტას	31
მონაწილეობა გადაცემულ აქტივებში.....	32–37
ყველა ტრანსფერი.....	38–39
ფინანსური აქტივის ყიდვა-გაყიდვის ჩვეულებრივი გზა.....	40
ფინანსური ვალდებულების აღიარების შეწყვეტა.....	41–44
შეფასება	45–79
ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების საწყისი შეფასება.....	45–46
ფინანსური აქტივების შემდგომი შეფასება.....	47–48
ფინანსური ვალდებულებების შემდგომი შეფასება.....	49
რეალური ღირებულებით შეფასება	50–52
რეალური ღირებულებით შეფასება	53–63
მოგება და ზარალი	64–66
ფინანსური აქტივების გაუფასურება და ამოუღებლობა.....	67–79
ამორტიზებული ღირებულებით ასახული ფინანსური აქტივები	72–74

თვითღირებულებით ასახული ფინანსური აქტივები.....	75
გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები	76–79
ჰეჯირება.....	80–113
ჰეჯირების ინსტრუმენტები	81–86
კვალიფიცირებადი ჰეჯირების ინსტრუმენტები	81–82
ჰეჯირების ინსტრუმენტების კლასიფიკაცია	83–86
ჰეჯირებული მუხლები	87–94
კვალიფიცირებადი მუხლები	87–89
ფინანსური მუხლების კლასიფიცირება ჰეჯირებულ მუხლებად	90–91
არაფინანსური მუხლების კლასიფიცირება ჰეჯირებულ მუხლებად.....	92
მუხლების ჯგუფის კლასიფიცირება ჰეჯირებულ მუხლებად	93–94
ჰეჯირების აღრიცხვა.....	95–113
რეალური ღირებულების ჰეჯირება.....	99–105
ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება.....	106–112
წმინდა ინვესტიციების ჰეჯირება.....	113
გარდამავალი დებულებები	114–123
ძალაში შესვლის თარიღი	124–126
დანართი ა: მითითებები გამოყენებაზე	
დანართი ბ: ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტების ხელახალი შეფასება	
დანართი გ: უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირება	
დანართი დ: შესწორებები სხვა სსბასს-ებში.	
დასკვნის საფუძველი	
მითითებები დანერგვაზე	
საილუსტრაციო მაგალითები	
ბასს 39-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 29, *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება* - ჩამოყალიბებულია 1-126 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 29 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 აღიარებისა და შეფასების პრინციპები ფინანსური აქტივების, ფინანსური ვალდებულებებისა და არაფინანსური მუხლების ყიდვა-გაყიდვის ზოგიერთი ხელშეკრულებისათვის. მოთხოვნები ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენის შესახებ მოცემულია სსბასს 28-ში, *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა*. მოთხოვნები ფინანსური ინსტრუმენტების განმარტებების შესახებ მოცემულია სსბასს 30-ში, *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი მენიშვნები*.

მოქმედების სფერო

2. ნებისმიერმა ერთეულმა აღნიშნული სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ყველა სახის ფინანსური ინსტრუმენტის მიმართ, გარდა:
 - (ა) შვილობილ ერთეულებში, მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობაში თავიანთი წილისა, რომლის აღრიცხვაც ხდება სსბასს 6-ის, *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება* სსბასს 7-ის, *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში* ან სსბასს 8-ის, *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა*, მიხედვით. თუმცა, ერთეულებმა ამ სტანდარტს უნდა მიმართონ შვილობილ ერთეულებში, მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობაში წილის არსებობის შემთხვევაში, როდესაც წილები სსბასს 6-ის, სსბასს 7-ის ან სსბასს 8-ის მიხედვით მოცემული სტანდარტის შესაბამისად აღირიცხება. ერთეულები ამ სტანდარტს შვილობილ ერთეულში, მეკავშირე ერთეულსა და ერთობლივ საქმიანობაში ფლობილ წილებთან დაკავშირებული წარმოებული ფასიანი ქაღალდების აღრიცხვისთვისაც მიმართავენ, თუ წარმოებული ფასიანი ქაღალდები არ აკმაყოფილებს “წილობრივი ინსტრუმენტის” განმარტებას, სსბასს 28-ის შესაბამისად;
 - (ბ) იჯარიდან წარმოშობილი უფლება-მოვალეობებისა, რომელთა მიმართაც გამოიყენება სსბასს 13, *იჯარა*, თუმცა:
 - (i) მეიჯარის მიერ აღიარებული მოთხოვნები იჯარაზე წინამდებარე სტანდარტის აღიარების შეწყვეტისა და გაუფასურების დებულებებს ექვემდებარება (იხ. პუნქტები 17-39, 67, 68, 72 და დანართი ა, პუნქტები მგ 51-მგ 67 და მგ117-მგ126);
 - (ii) მოიჯარის მიერ აღიარებული ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე წინამდებარე სტანდარტის აღიარების შეწყვეტის დებულებებს ექვემდებარება (იხ. პუნქტები 41-44 და დანართი ა, პუნქტები მგ72-მგ80); და

- (iii) წარმოებულები, რომლებიც ჩართულია იჯარაში, ექვემდებარება წინამდებარე სტანდარტის შეცვლილ დებულებებს ჩართული წარმოებულების შესახებ (იხ. პუნქტები 11-15 და დანართი ა, პუნქტები მგ40-მგ46).
- (გ) დაქირავებულთა სარგებლის პროგრამებთან დაკავშირებული დამქირავებლის უფლება-მოვალეობებისა, რომლებიც განეკუთვნება სსპასს 25-ის, *დაქირავებულთა სარგებელი*, - მოქმედების სფეროს;
- (დ) ერთეულის მიერ გამოშვებული ფინანსური ინსტრუმენტებისა, რომლებიც აკმაყოფილებს წილობრივი ინსტრუმენტების განმარტებას, ბასს 32-ის შესაბამისად (ოფციონებისა და ვარანტების ჩათვლით, ან რომელთა წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებას სპასს 28-ის , მე-15 , მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტების შესაბამისად მოითხოვს. თუმცა, ასეთი ფინანსური ინსტრუმენტების მფლობელი ამ სტანდარტს იმ შემთხვევაში მიმართავს, თუ აღნიშნული ინსტრუმენტები (ა) პუნქტის შესაბამისად გამონაკლისს არ განეკუთვნება;
- (ე) უფლება-მოვალეობები წარმოიშობა:
- (i) სადაზღვევო ხელშეკრულებიდან, მაგრამ არ მოიცავს სადაზღვევო ხელშეკრულებების ემიტენტი ერთეულის უფლება-მოვალეობებს, წარმოიშობილს სადაზღვევო ხელშეკრულებიდან, რომელიც მე-10 პუნქტში მოცემული ფინანსური გარანტიის კონტრაქტის განმარტებას აკმაყოფილებს, ან
- (ii) სხვა ხელშეკრულებიდან, რომელიც განეკუთვნება შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული ბუღალტრული სტანდარტის მოქმედების სფეროს, რადგან დისკრეციული მონაწილეობის პარამეტრს შეიცავს.

მოცემული სტანდარტი გამოიყენება სადაზღვევო ხელშეკრულებაში ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტისთვის, თუ თავისთავად ეს წარმოებული ინსტრუმენტი არ წარმოადგენს სადაზღვევო ხელშეკრულებას (იხ. წინამდებარე სტანდარტის პუნქტები 11-15 და დანართი (ა), პუნქტები მგ40 - მგ46). ერთეულს შეუძლია წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებებისთვის, მაგრამ აღრიცხვის შესაბამის საერთაშორისო და ეროვნულ სტანდარტს, რომელიც სადაზღვევო ხელშეკრულებებს ეხება, იმ შემთხვევაში უნდა მიმართოს, თუ ემიტენტი ერთეული ამ სტანდარტს მათი აღიარებისა და შესაფებისათვის გამოიყენებს. მიუხედავად (i) პუნქტში ხსენებულისა, ერთეულს შეუძლია, წინამდებარე

სტანდარტი გამოიყენოს სხვა სადაზღვევო ხელშეკრულებებისათვის, რომლებიც ფინანსური რისკის გადაცემას ითვალისწინებს.

- (3) ერთეულთა გაერთიანებისას მყიდველსა და გამყიდველს შორის შესყიდვაზე მომავალი თარიღით დადებული ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებისა, ხელშეკრულების ხანგრძლივობა არ უნდა აღემატებოდეს გონივრულ ფარგლებში ხელშეკრულების დამტკიცებისა და გარიგების დასრულებისათვის აუცილებელ პერიოდს.
 - (ზ) სასესხო ვალდებულებებისა, რომლებიც არ წარმოადგენს მე-4 პუნქტში აღწერილ სასესხო ვალდებულებებს. სასესხო ვალდებულებების ემიტენტი ერთეული იყენებს სსბასს 19-ს, *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*, ამ სასესხო ვალდებულებებისათვის, რომლებიც მოცემული სტანდარტის მოქმედების სფეროს არ განეკუთვნება. თუმცა, ყველა სასესხო ვალდებულება ექვემდებარება წინამდებარე სტანდარტის დებულებებს აღიარების შეწყვეტის შესახებ (იხ. პუნქტები 17-44 და დანართი (ა), პუნქტები მგ 51-მგ 80);
 - (თ) წილობრივი გადახდის გარიგებებით გათვალისწინებული ფინანსური ინსტრუმენტების, ხელშეკრულებებისა და ვალდებულებებისა, რომლისთვისაც გამოიყენება წილობრივ გადახდასთან დაკავშირებული აღრიცხვის საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტი, იმ კონტრაქტების გამოკლებით, რომლებიც ამ სტანდარტის მე-4-6 პუნქტების მოქმედების სფეროს განეკუთვნება;
 - (ი) ისეთი დანახარჯების ასანაზღაურებლად საჭირო გადახდის უფლებებისა, რომლებიც ერთეულმა, სსბასს 19-ის შესაბამისად, ანარიცხებად აღიარებული ვალდებულების დასაფარად უნდა გასწიოს, ან რომლისთვისაც რომელიმე წინა საანგარიშგებო პერიოდში მან ანარიცხები სსბასს 19-ის შესაბამისად აღიარა;
 - (3) არაგაცვლითი ოპერაციებიდან, რომლებიც გავლენას ახდენენ შემოსავლებზე, წარმოშობილი უფლებებისა და ვალდებულებების თავდაპირველი აღიარებისა და თავდაპირველი შეფასებისა, რომლისთვისაც გამოიყენება სსიბასს 23, *არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავალი (გადასახადები და გადაცემები)*.
3. მოცემული სტანდარტის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება:
- (ა) სასესხო ვალდებულებები, რომელთაც ერთეული განიხილავს რეალური ღირებულებით აღრიცხულ ფინანსურ

ვალდებულებებად, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით. ერთეული, რომელსაც სასესხო ვალდებულებების საფუძველზე წარმოშობილი აქტივების მოკლე პერიოდში რეალიზაციის პრაქტიკა აქვს, ამ სტანდარტს მსგავსი კლასის ყველა სასესხო ვალდებულებისთვის იყენებს;

(ბ) სასესხო ვალდებულებები, რომელთა დაფარვა შესაძლებელია წმინდა ფულადი ანგარიშსწორებით, ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტის გამოშვებით, ან გადაცემით. აღნიშნული სასესხო ვალდებულებები წარმოებული ინსტრუმენტებია. სასესხო ვალდებულება წმინდა ფულადი ანგარიშსწორებით დაფარულ ვალდებულებად მარტო იმის გამო არ მიიჩნევა, რომ სესხის გადახდა ნაწილ-ნაწილ მოხდა (მაგ., მშენებლობის იპოთეკური სესხის გადახდა, მშენებლობის მიმდინარეობის შესაბამისად, ნაწილ-ნაწილ ხდება);

(გ) ვალდებულებები სესხის გაცემაზე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე დაბალი განაკვეთით. 49 (დ) პუნქტში განსაზღვრულია ამგვარი სასესხო ვალდებულებებიდან წარმოშობილი ვალდებულებების შემდგომი შეფასების წესი.

4. აღნიშნული სტანდარტი გამოყენებულ უნდა იქნეს იმ არაფინანსური მუხლების ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებებისათვის, რომელთა დაფარვა შესაძლებელია წმინდა ფულადი ანგარიშსწორებით ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით, ან/და ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლით, თითქოს ეს ხელშეკრულებები ფინანსური ინსტრუმენტებია, იმ ხელშეკრულებების გარდა, რომლებიც ძალაშია შესული და ინარჩუნებენ არაფინანსური მუხლის მიღების ან მიწოდების დანიშნულებას, იმის გათვალისწინებით, თუ როგორია ერთეულის შესყიდვის, გაყიდვის ან გამოყენების სავარაუდო მოთხოვნები.

5. არაფინანსური მუხლების ყიდვა-გაყიდვაზე დადებული კონტრაქტების წმინდა ფულადი ანგარიშსწორებით, სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით, ან ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლით განაღდების მრავალი გზა არსებობს, ესენია:

(ა) როდესაც ხელშეკრულების პირობები რომელიმე მხარეს უფლებას აძლევს, განაღდება წმინდა ფულადი ანგარიშსწორებით, სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით ან ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლით მოხდეს;

(ბ) როდესაც ხელშეკრულების პირობები რომელიმე მხარეს უფლებას აძლევს, განაღდება წმინდა ფულადი ანგარიშსწორებით, სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით ან ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლით მოხდეს;

- (გ) როდესაც ერთეულის მსგავსი ხელშეკრულებებისათვის კონტრაქტით გათვალისწინებული პროდუქციის მიღებისა და მიღებიდან მოკლე ვადაში რეალიზაციის პრაქტიკა აქვს, რათა მოგება ფასების ან დილერის მარჟის მოკლევადიანი ცვალებადობიდან მიიღოს;
- (დ) როდესაც ხელშეკრულების ძირითადი საგანი - არაფინანსური მუხლი - ადვილად კონვერტირებადია ფულად სახსრებში.

ზემო (ბ) და (გ) პუნქტებში აღნიშნული ხელშეკრულებები, რომლებიც ჯერ არ არის შესული ძალაში იმ მიზნით, რომ იმის შესაბამისად მიიღოს ან მიაწოდოს არაფინანსური მუხლები, თუ რის შესყიდვას, გაყიდვას თუ მოთხოვნის შესაბამის გამოყენებას ვარაუდობდა ერთეული, თავისთავად განეკუთვნება აღნიშნული სტანდარტის მოქმედების სფეროს. მე-4 პუნქტში აღწერილი სხვა კონტრაქტების დანიშნულებაა განსაზღვროს, არის თუ არა ზემოხსენებული ხელშეკრულებები ძალაში შესული და გრძელდება თუ არა მათი შენარჩუნება იმ მიზნით, რომ იმის შესაბამისად მიიღონ ან მიაწოდონ არაფინანსური მუხლები, თუ რის შესყიდვას, გაყიდვას თუ მოთხოვნის შესაბამის გამოყენებას ვარაუდობდა ერთეული და აგრეთვე იმისათვის, რომ განსაზღვროს, განეკუთვნება თუ არა ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროს აღნიშნული ხელშეკრულებები.

6. არაფინანსური მუხლების ყიდვა-გაყიდვის ოფციონი, რომლის გადახდა შესაძლებელია წმინდა ფულადი სახსრებით, სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით, ან ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლით, პუნქტი 5 (ა) ან (დ)-ს თანახმად, განეკუთვნება ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროს. ასეთი ხელშეკრულება არ შეიძლება, ძალაში შევიდეს იმ მიზნით, რომ არაფინანსური მუხლები მიიღოს ან მიაწოდოს ერთეულის მიერ დაგეგმილი შესყიდვის, გაყიდვის ან გამოყენების მოთხოვნების შესაბამისად.
7. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულისათვის, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
8. სსბასს-ის მიერ გამოცემული *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა* განმარტავს, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს-ები) იყენებენ ბასსს-ს მიერ გამოცემულ ფასს-ებს. სკს-ები განმარტებულია სსბასს 1-ით - *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.

განმარტებები

9. სსბასს 28-ში მოცემული განმარტებები ამ სტანდარტში გამოიყენება ბასს 28-ის მე-9 პუნქტში განსაზღვრული მნიშვნელობების შესაბამისად. ბასს 28 განმარტავს შემდეგ ტერმინებს:

- ფინანსური ინსტრუმენტი;

- ფინანსური აქტივი;
- ფინანსური ვალდებულება;
- წილობრივი ინსტრუმენტი.

10. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

წარმოებულის განმარტება

წარმოებული არის ქვემოთ ჩამოთვლილი სამივე მახასიათებლის მქონე ფინანსური ინსტრუმენტი, ან სხვა ხელშეკრულება, რომელიც განეკუთვნება ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროს (იხ. პუნქტები 2-6):

- (ა) მისი ღირებულება იცვლება რაიმე განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთის, ფინანსური ინსტრუმენტის ღირებულების, საქონლის ფასის, გაცვლითი სავალუტო კურსის, ფასების ან განაკვეთების ინდექსის, საკრედიტო რეიტინგის და საკრედიტო ინდექსის, ან სხვა ცვლადის ცვლილების შესაბამისად, თუ არაფინანსური ცვლადის შემთხვევაში, ეს ცვლადი კონტრაქტის რომელიმე მხარისთვის არ არის დამახასიათებელი (ზოგჯერ უწოდებენ „საბაზისო“ ცვლად(ს));
- (ბ) იგი არ მოითხოვს საწყის წმინდა ინვესტიციას, ან მოითხოვს უფრო მცირე საწყის წმინდა ინვესტიციას, ვიდრე მოითხოვდნენ სხვა სახის ხელშეკრულებები, რომლებიც, სავარაუდოდ, მსგავსად რეაგირებენ საბაზრო ფაქტორების ცვლილებაზე; და
- (გ) მისი განაღდება ხდება მომავალი თარიღით.

ფინანსური ინსტრუმენტების ოთხი კატეგორიის განმარტება

რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივი და ფინანსური ვალდებულება, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით არის ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება, რომელიც აკმაყოფილებს შემდეგი პირობებიდან ერთ-ერთს:

- (ა) იგი კლასიფიცირებულია, როგორც სავაჭროდ გამიზნული. ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება. კლასიფიცირდება, როგორც სავაჭროდ გამიზნული, თუ იგი:
 - (i) შეძენილია ან აღებულია მხოლოდ უახლოეს ვადებში გაყიდვის ან გამოსყიდვის მიზნით;
 - (ii) თავდაპირველი აღიარებისას იმ გარკვეული ფინანსური ინსტრუმენტების პორტფელის ნაწილია, რომლებიც ერთად იმართება და რომელთათვისაც უახლოეს წარსულ-

ში მოკლევადიანი მოგების მიღების მტკიცებულება არსებობს; ან

(iii) წარმოებული ინსტრუმენტია (იმ წარმოებულის გამოკლებით, რომელიც ფინანსური გარანტიის კონტრაქტია, ან ეფექტური ჰიპოთეკის ინსტრუმენტად არის მიჩნეული);

(ბ) თავდაპირველი აღიარებისას ერთეულის მიერ იგი კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით. ერთეულის ამგვარი კლასიფიცირების გამოყენება მხოლოდ მაშინ შეუძლია, როდესაც ეს ნებადართულია მე-13 პუნქტით, ან როდესაც ამის გაკეთება უფრო შესაბამის ინფორმაციას იძლევა, რადგან:

(i) იგი მთლიანად აღმოფხვრის ან მნიშვნელოვნად ამცირებს შეფასებით ან აღიარებით გამოწვეულ შეუსაბამოებს (რასაც ზოგჯერ “სააღრიცხვო შეუსაბამოებს” უწოდებენ), რაც სხვა შემთხვევაში წარმოიქმნებოდა აქტივების ან ვალდებულებების, ან მათთან დაკავშირებული შემოსულობებისა და ზარალის განსხვავებულ საფუძველზე შეფასებიდან ან აღიარებიდან; ან

(ii) ფინანსური აქტივების ჯგუფი, ფინანსური ვალდებულებების ჯგუფი ან ორივე იმართება და მისი შედეგი დადგენილი რისკის მართვის ან საინვესტიციო სტრატეგიის შესაბამისად რეალური ღირებულების საფუძველზე ფასდება, და აღნიშნული ჯგუფის შესახებ ამავე საფუძველზე მომზადებული ინფორმაცია ერთეულის ფარგლებში მიეწოდება ერთეულის უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობას (როგორც ეს განმარტებულია სსბასს 20-ში, *დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები*), მაგალითად, ერთეულის დირექტორთა საბჭოსა და აღმასრულებელ დირექტორს.

სსბასს 30-ის მე-11-13 და მე-4 პუნქტები მოითხოვს, რომ ერთეულმა ფინანსური ანგარიშების განმარტებით შენიშვნებში წარმოადგინოს დამატებითი ინფორმაცია იმ ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების შესახებ, რომლებიც კლასიფიცირებული აქვს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, მათ შორის, როგორ დააკმაყოფილა მან ამგვარი კლასიფიკაციის პირობები. ზემოთ (ii) პუნქტის შესაბამისი ინსტრუმენტებისათვის, განმარტებითმა შენიშვნებმა უნდა მოიცვას თხრობითი აღწერილობა იმისა, როგორ შეესაბამება ერთეულის მიერ წერილობით

დადგენილ რისკის მართვის ან საინვესტიციო სტრატეგიას, ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების - დებულებების კლასიფიცირება რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით.

წილობრივ ინსტრუმენტებში განხორციელებული ინვესტიციები, რომლებსაც აქტიური ბაზრის პირობებში არ გააჩნია კოტირებული საბაზრო ფასი და რომელთა რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია (იხ. პუნქტი 48(გ) და დანართი (ა), პუნქტები მგ113 და მგ114), არ შეიძლება კლასიფიცირდეს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით.

აღნიშნული უნდა იყოს, რომ 50-ე, 51-ე, 52-ე პუნქტები და დანართი (ა)-ს მგ101-მგ115 პუნქტები, სადაც განსაზღვრულია ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასების მოთხოვნები, ერთნაირად ეხება ყველა მუხლს, რომელთა შეფასება, წინასწარი კლასიფიკაციით თუ სხვა მხრივ, რეალური ღირებულებით ხდება, ან რომლის რეალური ღირებულებაც ნაჩვენებია ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები არის არაწარმოებული ფინანსური აქტივები, ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადასახდელებითა და ფიქსირებული დაფარვის ვადით, რომლის დაფარვის ვადამდე შენარჩუნების სურვილი და პოტენციური შესაძლებლობაც გააჩნია ერთეულს (იხ. დანართი (ა), პუნქტები მგ29-მგ38), გარდა იმისა:

- (ა) რომლებსაც ერთეული თავდაპირველი აღიარებისას განსაზღვრავს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით;
- (ბ) რომლებსაც ერთეული განიხილავს, როგორც გასაყიდად არსებული; და
- (გ) რომლებსაც მიესადაგება განმარტება - სესხები და დებიტორული დავალიანებები.

ერთეულმა ფინანსურ აქტივებს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების კლასიფიკაცია არ უნდა მიაწიოს, თუ მას მიმდინარე ფინანსურ წელს ან გასული ორი ფინანსური წლის განმავლობაში, დაფარვის ვადაზე ადრე, გაყიდული ან რეკლასიფიცირებული აქვს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების მნიშვნელოვანი რაოდენობა (მეტი, ვიდრე უმნიშვნელო, დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების მთლიან რაოდენობასთან შედარებით, გარდა იმისა, რომლის გაყიდვები ან რეკლასიფიკაცია:

- (ა) ძალიან ახლოს არის ფინანსური აქტივის დაფარვის ვადასთან (მაგ., დაფარვის ვადამდე სამ თვეზე ნაკლები), რის გამოც საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებები მნიშვნელოვან გავლენას ვერ ახდენს ფინანსური აქტივის რეალურ ღირებულებაზე;
- (ბ) წარმოიშვა მას შემდეგ, რაც ერთეულმა განახორციელა არსებითად ყველა ფინანსური აქტივიდან დაგეგმილი მისაღები გადასახდელებისა, თუ წინასწარი გადასახდელების აკუმულირება; ან
- (გ) შესაძლებელია მიეკუთვნებოდეს ერთეულის კონტროლს გარეშე მყოფ იზოლირებულ მოვლენას, რომელიც ერთჯერადია და შეუძლებელია მისი პროგნოზირება ერთეულის მიერ.

სესხები და დებიტორული დავალიანებები არის არაწარმოებული ფინანსური აქტივები, რომლებსაც გააჩნია ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადასახდელები და აქტიურ ბაზარზე მათი ფასი კოტირებული არ არის, გარდა იმისა:

- (ა) რომელთა გაყიდვასაც ერთეული დაუყოვნებლივ ან უახლოეს მომავალში ვარაუდობს, რომლებიც კლასიფიცირებული უნდა იყოს, როგორც სავაჭროდ გამიზნული და რომლებსაც ერთეული თავდაპირველი აღიარებისას განსაზღვრავს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით;
- (ბ) რომლებსაც ერთეული თავდაპირველი აღიარებისას განიხილავს, როგორც გასაყიდად არსებულს; ან
- (გ) რომელთათვისაც მფლობელმა შესაძლოა ვერ ამოიღოს მისი მთლიანი საწყისი ინვესტიცია, საკრედიტო ხაზის გაუარესების გარდა სხვა მიზეზის გამო და კლასიფიცირებული იქნება გასაყიდად არსებულად.

წილი, წარმოქმნილი ისეთი აქტივების გაერთიანებით, რომლებიც არ წარმოადგენს სესხებსა და მოთხოვნებს (მაგ., ერთობლივ ფონდში ან მის მსგავს ფონდში წარმოქმნილი წილი), არ არის სესხი ან დებიტორული დავალიანებები.

გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები არის არაწარმოებული ფინანსური აქტივები, რომლებიც განიხილება, როგორც გასაყიდად არსებული, ან არ კლასიფიცირდება, როგორც (ა) სესხები და დებიტორული დავალიანებები, (ბ) დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები ან (გ) რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივები, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით.

ფინანსური გარანტიის კონტრაქტის განმარტება

ფინანსური გარანტიის კონტრაქტი არის კონტრაქტი, რომელიც მოითხოვს, რომ ემიტენტმა წინასწარ განსაზღვრული თანხა გადაუხადოს მფლობელს იმ ზარალის ასანაზღაურებლად, რომელსაც მიიღებს იმის გამო, რომ გარკვეული დებიტორი ვერ გადაუხდის ვალს სავალო ინსტრუმენტისთვის თავდაპირველად დადგენილ ან შეცვლილ ვადაში.

აღიარებასა და შეფასებასთან დაკავშირებული განმარტებები

ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების ამორტიზება-დი ღირებულება არის ღირებულება, რომლითაც შეფასებულია ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება თავდაპირველი აღიარების დროს, მინუს პირითადი გადასახდელი თანხები, პლუს ან მინუს აკუმულირებული ამორტიზაცია, თავდაპირველ ღირებულებასა და დაფარვის დროინდელ ღირებულებას შორის ნებისმიერი სხვაობის ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით და მინუს (უშუალოდ ან რეზერვის ანგარიშის გამოყენებით გაუფასურების ზარალი ან ამოუღებლობის ნებისმიერი დანაკარგები).

ეფექტური საპროცენტო მეთოდი არის ფინანსური აქტივისა თუ ფინანსური ვალდებულების (ან ფინანსური აქტივებისა თუ ფინანსური ვალდებულებების ჯგუფის ამორტიზებული ღირებულების გამოთვლისა და საპროცენტო შემოსავლების ან ხარჯების შესაბამის პერიოდში გადანაწილების მეთოდი. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი არის განაკვეთი, რომელიც ზუსტად ადისკონტებს მომავალში მისაღებ ან გადასახდელ სავარაუდო ფულად სახსრებს ფინანსური ინსტრუმენტის მოსალოდნელი მომსახურების ვადის განმავლობაში, ან ფინანსური აქტივისა თუ ფინანსური ვალდებულების წმინდა საბალანსო ღირებულების მოკლე პერიოდის განმავლობაში. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის გამოანგარიშების დროს, ერთეულმა ფინანსური ინსტრუმენტებიდან ფულადი ნაკადები უნდა შეაფასოს ყველა საკონტრაქტო პირობის გათვალისწინებით (მაგ., წინასწარი გადახდები, ქოლი და მსგავსი ოფციონები), მაგრამ არ უნდა გაითვალისწინოს მომავალი საკრედიტო დანაკარგები. გამოანგარიშება შეიცავს ყველა საზღაურსა და გადახდილ ან მიღებულ ერთეულს (აქტივის ნომინალური ღირებულების ცვლილების ყოველი ერთეული) კონტრაქტის მხარეებს შორის, რომლებიც შეადგენს ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის განუყრელ ნაწილს (იხ. სსბასს 9 - შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან), აგრეთვე გარიგების დანახარჯებსა და ნებისმიერ წინასწარ გადახდებს, პრემიებსა თუ ფასდათმობებს. არსებობს პრეზუმცია, რომ ერთგვაროვანი ფინანსური ინსტრუმენტების ჯგუფის სავარაუდო მომსახურების ვადა და ფულადი ნაკადები შე-

იძლება საიმედოდ შეფასდეს. თუმცა, იმ იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც ფულადი ნაკადებისა და ფინანსური ინსტრუმენტების სავარაუდო მომსახურების ვადის საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია, ერთეულმა საკონტრაქტო ფულადი ნაკადები უნდა განიხილოს ფინანსური ინსტრუმენტის (ან ფინანსური ინსტრუმენტების ჯგუფის სრული საკონტრაქტო ვადისათვის).

აღიარების შეწყვეტა არის ერთეულის მიერ ადრე აღიარებული ფინანსური აქტივისა თუ ფინანსური ვალდებულების ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან ამოღება.

ყიდვა-გაყიდვის ჩვეულებრივი გზა არის ფინანსური აქტივის ყიდვა ან გაყიდვა კონტრაქტით, რომლის პირობებიც მოითხოვს აქტივის მოწოდებას კანონმდებლობით, ან საბაზრო გარიგების შედეგად დადგენილ ვადებში.

გარიგების დანახარჯები არის წმინდა დანახარჯები, რომლებიც წარმოადგენს ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების შესყიდვის, ემისიის ან რეალიზაციის პირდაპირ დანახარჯებს (იხ. დანართი “ა”, პ.მგ 13). წმინდა დანახარჯები არის დანახარჯები, რომლებიც არ წარმოიშობოდა, თუ ერთეული არ განახორციელებდა ფინანსური ინსტრუმენტის შესყიდვას, ემისიას ან რეალიზაციას.

ჰეჯირების აღრიცხვასთან დაკავშირებული განმარტებები

მყარი ვალდებულება არის სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმება, რესურსების დადგენილი რაოდენობის დადგენილი ფასით დადგენილ ვადებში გაცვლის შესახებ.

პროგნოზირებული გარიგება არის არშემდგარი, მაგრამ მომავალში შესაძლებელი გარიგება.

ჰეჯირების ინსტრუმენტი არის განსაზღვრული წარმოებული ინსტრუმენტი ან (უცხოური ვალუტის ცვლილების რისკის ჰეჯირებისათვის ვალუტის გაცვლითი კურსი მხოლოდ(დ) განსაზღვრული არაწარმოებული ფინანსური აქტივი ან არაწარმოებული ფინანსური ვალდებულება, რომელთა რეალური ღირებულება ან ფულადი ნაკადები, სავარაუდოდ, გადაფარავს ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების ცვლილებებს (ჰეჯირების ინსტრუმენტის განმარტების შესახებ დეტალურ მითითებებისთვის იხ. 81-86 პ.პ. და “ა” დანართის მგ127 -მგ130 პ.პ.).

ჰეჯირებული მუხლი არის აქტივი, ვალდებულება, მყარი ვალდებულება, მაღალი ალბათობის მქონე პროგნოზირებული გარიგება ან წმინდა ინვესტიციები უცხოურ ქვედანაყოფში, რომლებიც (ა)

ერთეულს უქმნის რეალური ღირებულების ცვლილების ან სამომავლო ფულადი ნაკადების რისკს და (ზ) კლასიფიცირდება, როგორც ჰეჯირებული მუხლი (87-94-ე პუნქტებში და “ა” დანართის მგ131-მგ 141 პუნქტებში დეტალურად არის დამუშავებული ჰეჯირებული მუხლების განმარტება).

ჰეჯირების ეფექტურობა არის, ჰეჯირების რისკად განხილული ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების ცვლილების ხარისხი, რომლის გადაფარვაც ხდება ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების ცვლილებით (იხ. “ა” დანართის პუნქტები მგ145 -მგ156).

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

ჩართული წარმოებულები

11. ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტი არის ჰიბრიდული (კომბინირებული) ინსტრუმენტის კომპონენტი, რომელიც შეიცავს ძირითად არაწარმოებულ კონტრაქტსაც, რომლის გავლენაც იმაში გამოიხატება, რომ კომბინირებული ინსტრუმენტის ზოგიერთი ფულადი ნაკადი ცალკე არსებული წარმოებულის მსგავსად იცვლება. ჩართული წარმოებული იწვევს ზოგიერთ ან ნებისმიერ ფულად ნაკადს, რომლების მოდიფიცირებასაც სხვა შემთხვევაში კონტრაქტი მოითხოვდა სპეციალური საპროცენტო განაკვეთის, ფინანსური ინსტრუმენტის ფასის, სასაქონლო ფასის, სავალუტო კურსის, ფასების ინდექსებისა და განაკვეთების, საკრედიტო რეიტინგისა და საკრედიტო განაკვეთის ან სხვა ცვლადების შესაბამისად, რომლებიც ჩნდება არაფინანსური ცვლადების შემთხვევაში, რაც განსაზღვრული არ არის კონტრაქტის რომელიმე ნაწილში. წარმოებული, რომელიც მიბმულია ფინანსურ ინსტრუმენტზე, მაგრამ კონტრაქტის თანახმად შეიძლება გადაცემულ იქნეს დამოუკიდებლად, ან მას გააჩნია აღნიშნული ინსტრუმენტისაგან განსხვავებული კონტრაგენტი, წარმოადგენს არა ჩართულ წარმოებულს, არამედ ცალკე არსებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს.
12. ჩართული წარმოებული ცალკე უნდა გამოიყოს ძირითადი კონტრაქტიდან და ამ სტანდარტის თანახმად აღირიცხოს როგორც ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტი მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:
 - (ა) ჩართული წარმოებულის ეკონომიკური მახასიათებლები და რისკი მჭიდროდ დაკავშირებული არ არის ძირითადი კონ-

ტრაქტის ეკონომიკურ მახასიათებლებსა და რისკთან (იხ. დანართი “ა”, მგ43 და მგ46 პუნქტები)

- (ბ) ცალკე არსებული ინსტრუმენტი, რომელსაც ისეთივე პირობები აქვს, როგორიც ჩართულ წარმოებულს, დააკმაყოფილებს წარმოებული ინსტრუმენტის განმარტებას; და
- (გ) ჰიბრიდული (კომბინირებული) ინსტრუმენტი შეფასებული არ არის რეალური ღირებულებით და რეალური ღირებულების ცვლილებები არ აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში (ე.ი. განცალკევებული არ არის ფინანსურ აქტივში ან ფინანსურ ვალდებულებაში ჩართული წარმოებული, რომელიც აღირიცხება რეალური ღირებულებით, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით).

თუ ჩართული წარმოებული გამოყოფილია, ძირითადი კონტრაქტი უნდა აღირიცხოს ამ სტანდარტის მიხედვით იმ შემთხვევაში, თუ იგი არის ფინანსური ინსტრუმენტი და, სხვა შესაბამისი სტანდარტების მიხედვით, თუ არ არის ფინანსური ინსტრუმენტი. მოცემული სტანდარტი არ გვიჩვენებს, ჩართული წარმოებული უნდა იყოს თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში ცალკე სახით წარმოდგენილი.

13. მე-12 პუნქტის მიუხედავად, თუ კონტრაქტი შეიცავს ერთ ან მეტ წარმოებულ ინსტრუმენტს, ერთეულს უფლება აქვს ჰიბრიდული (კომბინირებული) კონტრაქტი მიიჩნიოს ფინანსურ აქტივად ან ფინანსურ ვალდებულებად, რომელიც კლასიფიცირდება რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც:
 - (ა) ჩართული წარმოებული (წარმოებულები) მნიშვნელოვნად არ ცვლის იმ ფულადი ნაკადების სიდიდეს, რომელიც სხვა შემთხვევაში კონტრაქტით იქნებოდა მოთხოვნილი;
 - (ბ) მსგავსი ჰიბრიდული (კომბინირებული) ინსტრუმენტის პირველად განხილვის დროს, ანალიზის გარეშე ან მცირე ანალიზიდანაც აშკარად ჩანს, რომ ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტის ცალკე გამოყოფა იკრძალება, როგორცაა, მაგალითად, სესხში ჩართული წინასწარ გადახდის არჩევანის უფლება, რომელიც მფლობელს უფლებას აძლევს, სესხის დასაფარად გადაიხადოს დაახლოებით მისი ამორტიზებული ღირებულების ტოლი თანხა.
14. თუ ერთეული, ამ სტანდარტის მოთხოვნებით, ვალდებულია ძირითადი კონტრაქტიდან ცალკე გამოყოს ჩართული წარმოებული,

მაგრამ შესაძლებლობა არა აქვს ცალკე შეაფასოს ჩართული წარმოებული შესყიდვის დროს ან შემდგომში ფინანსური ანგარიშგების თარიღისათვის, მან ჰიბრიდულ (კომბინირებულ) კონტრაქტს უნდა მიანიჭოს კლასიფიკაცია - რეალური ღირებულებით აღრიცხული, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით. ანალოგიურად, თუ ერთეულს არ აქვს შესაძლებლობა ცალკე შეაფასოს ჩართული წარმოებული, რომელიც ცალკე უნდა გამოიყოს რეალური ღირებულებით აღრიცხული, ნამეტში ან დეფიციტში ასახული ჰიბრიდული (კომბინირებული) კონტრაქტის რეკლასიფიკაციის დროს, ასეთი რეკლასიფიკაცია აკრძალულია. ასეთ შემთხვევებში ჰიბრიდული (კომბინირებული) კონტრაქტი რჩება კლასიფიცირებული, როგორც რეალური ღირებულებით აღრიცხული, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით.

15. თუ ერთეულს არ გააჩნია შესაძლებლობა, ჩართული წარმოებულის რეალური ღირებულება საიმედოდ შეაფასოს მის ვადებსა და პირობებზე დაყრდნობით (მაგ., იმის გამო, რომ ჩართული წარმოებული დამყარებულია არაკოტირებულ წილობრივ ინსტრუმენტზე), ჩართული წარმოებულის რეალური ღირებულება იქნება ჰიბრიდული ინსტრუმენტისა და ძირითადი კონტრაქტის რეალურ ღირებულებებს შორის განსხვავება იმ შემთხვევაში, თუ ისინი შეიძლება განისაზღვროს ამ სტანდარტის შესაბამისად. თუ ერთეულს არ გააჩნია შესაძლებლობა, ჩართული წარმოებულის რეალური ღირებულება შეაფასოს ამ მეთოდის გამოყენებით, საქმეში ერთვება მე-12 პუნქტი და კომბინირებული ინსტრუმენტი კლასიფიცირდება რეალური ღირებულებით აღრიცხვისთვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით.

აღიარება და აღიარების შეწყვეტა

თავდაპირველი აღიარება

16. ერთეული მხოლოდ იმ შემთხვევაში აღიარებს ფინანსურ აქტივსა და ფინანსურ ვალდებულებას ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, თუ ერთეული ხდება ინსტრუმენტის საკონტრაქტო პირობების მონაწილე (იხ. პ. 40, ფინანსური აქტივების შესყიდვის ჩვეულებრივი გზ(ა)).

ფინანსური აქტივის აღიარების შეწყვეტა

17. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებების ნაწილში, 18-25

პუნქტები და “ა” დანართის მგ49 – მგ67 პუნქტები განეკუთვნება კონსოლიდირების თავს. ამის თანახმად, ერთეული, პირველ რიგში, ახორციელებს ყველა შვილობილი ერთეულის კონსოლიდირებას სსბასს 6-სა და სათანადო საერთაშორისო ან ეროვნული საბუღალტრო სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის შესაბამისად, რომელიც ეხება სპეციალური დანიშნულების მქონე ეკონომიკური სუბიექტების კონსოლიდაციას და შემდგომ იყენებს 18-25-ე პუნქტებს და “ა” დანართის მგ49-მგ67 პუნქტებს მიღებული ეკონომიკური სუბიექტის მიმართ.

18. იმის შეფასებამდე, აღიარების შეწყვეტა უნდა მოხდეს 17-23 პუნქტების მიხედვით თუ არა, ერთეული განსაზღვრავს, აღნიშნული პუნქტები გამოსაყენებელია თუ არა ფინანსური აქტივის რომელიმე ნაწილის (ან მსგავს ფინანსურ აქტივთა ჯგუფის ნაწილის ან მთლიანად ფინანსური აქტივის (ან მსგავს ფინანსურ აქტივთა ჯგუფის მიმართ, ქვემოთ ჩამოთვლილის მიხედვით:
 - (ა) 17-23-ე პუნქტები მიესადაგება ფინანსური აქტივის ნაწილს (ან მსგავსი ფინანსური აქტივების ჯგუფის ნაწილს) მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აღიარების შეწყვეტისათვის გამიზნული ნაწილი აკმაყოფილებს ერთ-ერთს ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობებიდან:
 - i) ნაწილი შეიცავს მხოლოდ ფინანსური აქტივიდან (ან მსგავსი ფინანსური აქტივების ჯგუფის ნაწილიდან) შემოსულ სპეციალურ ფულად სახსრებს. მაგ., როდესაც ერთეული ერთვება საპროცენტო განაკვეთის მიღების გარიგებაში, რის შედეგადაც კონტრაგენტი მოიპოვებს საპროცენტო ფულადი ნაკადების მიღების უფლებას, მაგრამ არა ძირითადი თანხების მიღების უფლებას სავალდებულო ინსტრუმენტიდან; საპროცენტო შემოსავლებისათვის გამოიყენება 19-25-ე პუნქტები.
 - (ii) ნაწილი შეიცავს მხოლოდ ფინანსური აქტივიდან (ან მსგავსი ფინანსური აქტივების ჯგუფის ნაწილიდან) შემოსული ფულადი ნაკადების სრულად პროპორციულ წილს. მაგ., როდესაც ერთეული გარიგებაში ერთვება, კონტრაგენტი მოიპოვებს სავალდებულო ინსტრუმენტიდან შემოსული ნებისმიერი ფულადი ნაკადების 90%-ის მიღების უფლებებს, 19-25-ე პუნქტები განეკუთვნება აღნიშნული საპროცენტო შემოსავლების 90%-ს. თუ არსებობს ერთზე მეტი კონტრაგენტი, ყოველი მათგანი ვალდებული არ არის, აქტივის გადამცემა ერთეულის სრული პროპორციული წილის შესაბამისად გააჩნდეს არსებული ფულადი ნაკადების პროპორციული წილი;

(iii) ნაწილი შეიცავს მხოლოდ ფინანსური აქტივიდან (ან მსგავსი ფინანსური აქტივების ჯგუფის ნაწილიდან) მიღებული სპეციალური ფულადი ნაკადების სრულ პროპორციულ წილს. მაგ., როდესაც ერთეული გარიგებაში ერთვება, კონტრაგენტი აღიარებს ფინანსური აქტივიდან შემოსული ფულადი ნაკადების 90%-ის მიღების უფლებას, 19-25-ე პუნქტები განეკუთვნება აღნიშნული საპროცენტო შემოსავლების 90 %-ს. თუ არსებობს ერთზე მეტი კონტრაგენტი, ყოველი მათგანი ვალდებული არ არის, ერთეულის სრული პროპორციული წილის შესაბამისად, გააჩნდეს სპეციალურად განსაზღვრული ფულადი ნაკადების პროპორციული წილი;

(ბ) ნებისმიერ სხვა შემთხვევაში, მთლიანი ფინანსური აქტივის (ან მსგავს ფინანსურ აქტივთა მთელი ჯგუფის მიმართ გამოიყენება 19-25-ე პუნქტები . მაგ., როდესაც ერთეული გადასცემს (i) ფინანსური აქტივიდან (ან ფინანსურ აქტივთა ჯგუფიდან) მისაღები მთლიანი ფულადი სახსრების პირველი ან უკანასკნელი 90%-ის მიღების უფლებებს, ან (ii) მოთხოვნათა ჯგუფიდან მისაღები ფულადი სახსრების 90%-ს, მაგრამ მყიდველს სთავაზობს გარანტიებს, აუნაზღაუროს ნებისმიერი საკრედიტო დანაკარგები მოთხოვნების საერთო თანხის 8 პროცენტამდე ოდენობით, მაშინ 19-25-ე პუნქტები გამოიყენება მთლიანი ფინანსური აქტივის მიმართ (ან მსგავს ფინანსურ აქტივთა ჯგუფის მიმართ).

19-28-ე პუნქტებში, ტერმინი “ფინანსური აქტივი” განიხილება, როგორც ფინანსური აქტივის (ან მსგავს ფინანსურ აქტივთა ჯგუფის ნაწილი, როგორც ზემოთაა განსაზღვრული (ა)-ში, ასევე როგორც მთლიანი ფინანსური აქტივი (ან მსგავს ფინანსურ აქტივთა ჯგუფი).

19. ერთეული წყვეტს ფინანსური აქტივის აღიარებას მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც:

(ა) ფინანსური აქტივიდან მისაღები ფულადი სახსრების მიღების საკონტრაქტო უფლებების მოქმედების ვადა იწურება (ან ხდება თავის არიდება); ან

(ბ) იგი ფინანსურ აქტივს გადასცემს მე-20 და 21-ე პუნქტების შესაბამისად და აღნიშნული გადაცემა განაპირობებს აღიარების შეწყვეტას 22-ე პუნქტის თანახმად.

(იხ. პ. 40, ფინანსური აქტივების გაყიდვის ჩვეულებრივი გზა).

20. ერთეული ფინანსურ აქტივს გადასცემს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:

- (ა) გადასცემს ფინანსური აქტივიდან ფულადი სახსრების მიღების საკონტრაქტო უფლებებს; ან
 - (ბ) ინარჩუნებს ფინანსური აქტივიდან ფულადი სახსრების მიღების საკონტრაქტო უფლებებს, მაგრამ აღიარებს საკონტრაქტო ვალდებულებას, გადაუხადოს ფულადი სახსრები ერთ ან მეტ მიმღებ პირს 21-ე პუნქტში მოცემული გარიგების პირობების თანახმად.
21. როდესაც ერთეული ინარჩუნებს ფინანსური აქტივიდან ფულადი სახსრების მიღების საკონტრაქტო უფლებებს, მაგრამ აღიარებს საკონტრაქტო ვალდებულებას, გადაუხადოს აღნიშნული ფულადი სახსრები ერთ ან მეტ ერთეულს, ერთეული გარიგებას მხოლოდ იმ შემთხვევაში განიხილავს, როგორც ფინანსური აქტივის გადაცემას, თუ დაკმაყოფილებულია ქვემოთ ჩამოთვლილი სამივე პირობა:
- (ა) ერთეულს არა აქვს ვალდებულება საბოლოო მიმღებ პირებს გადაუხადოს ზემოხსენებული ფულადი სახსრები, თუ იგი ვერ ახერხებს შესაბამისი რაოდენობის თანხების მოგროვებას თავდაპირველი აქტივიდან. ერთეულის მოკლევადიანი უპირატესობები, სრულად ამოიღოს გასესხებულ თანხას დამატებული საბაზრო განაკვეთით განსაზღვრული დარიცხული პროცენტები, არ არღვევს აღნიშნულ პირობას;
 - (ბ) ერთეულს აქტივის გადაცემის კონტრაქტის პირობებით ეკრძალება - გაყიდოს ან დააგირავოს თავდაპირველი აქტივი, იმ მიზეზით, რომ უზრუნველყოს საბოლოო მიმღები პირისათვის გადასახდელი ფულადი სახსრების აღიარებული ვალდებულების შესრულება.
 - (გ) ერთეულს გააჩნია ვალდებულება, გადააგზავნოს მის მიერ მიღებული ნებისმიერი ფულადი სახსრები საბოლოო მიმღები პირების სახელით, მნიშვნელოვანი დაგვიანების გარეშე. ამას გარდა, ერთეულს უფლება არა აქვს, განახორციელოს ასეთი ფულადი სახსრების რეინვესტირება, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ხდება ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების (სსბასს 2-ის - *“ფულადი ნაკადების ანგარიშგება”*) თანახმად მოკლევადიანი პერიოდით რეინვესტირება, რაც მოიცავს ფულადი სახსრების ამოღების დღიდან მათი საბოლოო მიმღები პირების გადასაგზავნ სავალდებულო თარიღამდე პერიოდს და ასეთ ინვესტიციებზე გამომუშავებული პროცენტები უნდა გადაეცეს საბოლოო მიმღებ პირს.
22. როდესაც ერთეული ახორციელებს ფინანსური აქტივის გადაცემას (იხ. პ. 20), მან უნდა შეაფასოს გადაცემულ ფინანსურ აქტივზე შენარჩუნებული მფლობელობის რისკისა და სარგებლის მოცულობა. ამ შემთხვევაში:

- (ა) თუ ერთეული გადაცემულ ფინანსურ აქტივთან ერთად გადასცემს მფლობელობასთან დაკავშირებულ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს, იგი წყვეტს ფინანსური აქტივის აღიარებას და ცალკე აღიარებს, აქტივის ან ვალდებულების სახით, აქტივის გადაცემისას წარმოშობილ ან შენარჩუნებულ ყველა უფლებასა და ვალდებულებას;
- (ბ) თუ ერთეული ინარჩუნებს ფინანსურ აქტივზე მფლობელობასთან დაკავშირებულ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს, იგი განაგრძობს ფინანსური აქტივის აღიარებას;
- (გ) თუ ერთეული არც გადასცემს და არც ინარჩუნებს ფინანსურ აქტივზე მფლობელობასთან დაკავშირებულ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს, იგი განსაზღვრავს, ინარჩუნებს თუ არა კონტროლს ფინანსურ აქტივზე. ამ შემთხვევაში:
 - (i) თუ ერთეული არ ინარჩუნებს კონტროლს, იგი წყვეტს ფინანსური აქტივის აღიარებას და ცალკე აღიარებს, აქტივის ან ვალდებულების სახით, აქტივის გადაცემისას წარმოშობილ ან შენარჩუნებულ ყველა უფლებასა და ვალდებულებას;
 - (ii) თუ ერთეული კონტროლს ინარჩუნებს, მან უნდა განაგრძოს ფინანსური აქტივის აღიარება, ფინანსურ აქტივში მონაწილეობის მოცულობის პროპორციულად (იხ. პ. 32).

23. რისკებისა და სარგებლის გადაცემის (იხ. პ. 22) შეფასება ხდება ერთეულის მიერ გადაცემულ აქტივზე წმინდა ფულადი ნაკადების ოდენობისა და ვადიანობის ნავარაუდები ცვლილების შედარებით გადაცემამდე და გადაცემის შემდეგ. ერთეული ინარჩუნებს ფინანსურ აქტივზე მფლობელობასთან დაკავშირებულ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს, თუ მისი ვარაუდი ფინანსური აქტივიდან მომავალი წმინდა ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების ცვალებადობის შესახებ გადაცემის შედეგად მნიშვნელოვნად არ შეცვლილა (მაგ., იმიტომ, რომ ერთეულმა გაყიდა გარიგების საგანი ფინანსური აქტივი იმ პირობით, რომ იგი უკანვე გამოისყიდდა ფიქსირებული ღირებულებას ან გაყიდვის ღირებულებას დამატებული გამქირავებლის უკუგების თანხ(ა). ერთეული გადასცემს ფინანსური აქტივის მფლობელობასთან დაკავშირებულ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს, თუ იგი ვარაუდობს, რომ ასეთი ცვალებადობა დიდხანს არ იქნება მნიშვნელოვანი, ფინანსური აქტივიდან მომავალში მისაღები წმინდა ფულადი სახსრების დისკონტირებული ღირებულების საერთო ცვალებადობასთან შედარებით (მაგ., იმიტომ, რომ ერთეულმა გაყიდა ფინანსური აქტივი, რომლის გაყიდვა მხოლოდ იმ პირობით შეეძლო, რომ იგი უკან უნდა გამოესყიდა, გამოსყიდვის

დროს არსებული რეალური ღირებულებით ან გადაეცა მსხვილი ფინანსური აქტივიდან შემოსული ფულადი სახსრების სრული პროპორციული ნაწილი ისეთი ტიპის შეთანხმების შესაბამისად, რომელიც აკმაყოფილებს მე-21 პუნქტის პირობებ(ს).

24. ხშირად ნათელია, ერთეული გადასცემს თუ ინარჩუნებს მფლობელობასთან დაკავშირებულ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს და ამიტომაც აუცილებლობას აღარ წარმოადგენს რაიმე სახის გამოთვლების შესრულება. სხვა შემთხვევებში, აუცილებელი იქნებოდა გამოთვლების წარმოება და ერთეულის მიერ ნავარაუდევი სამომავლო ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების ცვალებადობის შედარება გადაცემამდე და გადაცემის შემდეგ. გამოთვლები და შედარებები კეთდება მიმდინარე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის დისკონტირებული განაკვეთის გამოყენებით. განიხილება წმინდა ფულადი სახსრების შემოძინების ნებისმიერი შესაძლო ცვალებადობა, მაღალი ალბათობით აღნიშნული გასავლების მიმართ, რომლების წარმოშობაც მეტად სავარაუდოა.
25. ერთეული ინარჩუნებს თუ არა კონტროლს (იხ. პ. 22 (გ) გადაცემულ აქტივზე, დამოკიდებულია მიმღების აქტივის გაყიდვის შესაძლებლობაზე. თუ მიმღებს გააჩნია ერთიანი აქტივის მესამე დამოუკიდებელი პირისათვის მიყიდვის პრაქტიკული უნარი და შეუძლია ცალმხრივად განახორციელოს ეს უნარი გადაცემაზე დამატებითი შეზღუდვების დაწესების გარეშე, ერთეული კონტროლს აღარ ინარჩუნებს, ხოლო ყველა სხვა დანარჩენ შემთხვევაში ერთეული კონტროლს შეინარჩუნებს.

გადაცემები, რომლებიც განაპირობებს აღიარების შეწყვეტას (იხ. პ. 22 (ა) და (გ) (i))

26. თუ ერთეული ფინანსურ აქტივს, ისეთი პირობით გადასცემს, რომ აქტივის გადაცემა განაპირობებს მთლიანი აქტივის აღიარების შეწყვეტას და ინარჩუნებს უფლებას, მომსახურება გაუწიოს ფინანსურ აქტივს გარკვეული ღირებულების საფასურად, მან უნდა აღიაროს ან მომსახურების აქტივი, ან მომსახურების ვალდებულება აღნიშნული მომსახურების კონტრაქტის საფუძველზე. თუ ერთეულის მიერ მისაღები მომსახურების საფასური სავარაუდოდ ადეკვატურად ვერ ახდენს მომსახურების დანახარჯების კომპენსირებას, მომსახურების ვალდებულება უნდა აღიარდეს რეალური ღირებულებით. თუ მოსალოდნელია, რომ მისაღები საზღაური უფრო მაღალი იქნება, ვიდრე გაწეული მომსახურების ადეკვატური კომპენსაცია, მომსახურების უფლებისათვის უნდა აღიარდეს მომსახურების აქტივი იმ ღირებულებით, რომელიც განისაზღვრება უფრო დიდი ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულების გადა-

ნაწილების საფუძველზე, 29-ე პუნქტის შესაბამისად.

27. თუ გადაცემის შედეგად ფინანსური აქტივის აღიარება ერთიანად შეწყდა, მაგრამ გადაცემის შედეგად ერთეული იღებს ახალ ფინანსურ აქტივს, ახალ ფინანსურ ვალდებულებას ან მომსახურების ვალდებულებას, მან უნდა აღიაროს ახალი ფინანსური აქტივი, ფინანსური ვალდებულება ან მომსახურების ვალდებულება რეალური ღირებულებით.
28. ფინანსური აქტივის აღიარების ერთიანად შეწყვეტისას, ნამეტში ან დეფიციტში უნდა აღიარდეს სხვაობა:
- (ა) საბალანსო ღირებულებას; და
 - (ბ) (i) მიღებული კომპენსაციისა (მათ შორის, ნებისმიერ ახალ აქტივს გამოკლებული ახლად აღებული ვალდებულება) და (ii) პირდაპირ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული ნებისმიერი აკუმულირებული შემოსულობის ან ზარალის ჯამს შორის (იხ. პ. 64(ბ)).
29. თუ გადაცემული აქტივი უფრო დიდი ფინანსური აქტივის ნაწილია (მაგ., როდესაც ერთეული გადასცემს საპროცენტო ფულადი სახსრების შემოსავლებს, რომლებიც წარმოადგენენ სავალს ინსტრუმენტის ნაწილს (იხ. პ. 18(ა) და გადაცემული ნაწილი განსაზღვრულია ერთიანად აღიარების შესაწყვეტად, უფრო დიდი ფინანსური აქტივის წინა საბალანსო ღირებულება უნდა გადანაწილდეს იმ ნაწილებს შორის, რომელთა აღიარება გრძელდება და რომელთა აღიარებაც შეწყდა, მათი გადაცემის მომენტში განსაზღვრულ რეალურ ღირებულებაზე დაყრდნობით. ამ მიზნით, შენარჩუნებული მომსახურების აქტივი განხილულ უნდა იქნეს, როგორც ნაწილი, რომლის აღიარებაც გრძელდება. დეფიციტში ან ნამეტში უნდა აღიარდეს სხვაობა:
- (ა) აღიარება შეწყვეტილ ნაწილზე გადანაწილებულ საბალანსო ღირებულებასა და
 - (ბ) (i) აღიარება შეწყვეტილ ნაწილზე მიღებული კომპენსაციისა (მათ შორის, ნებისმიერ ახალ აქტივს გამოკლებული ახლად აღებული ვალდებულება) და (ii) ნებისმიერი აკუმულირებული შემოსულობის ან ზარალის ჯამს შორის, რომელიც აღიარებულია პირდაპირ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში (იხ. პ. 64(ბ)).
- აკუმულირებული შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც აღიარდა წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, გადანაწილდება იმ ნაწილებს შორის, რომელთა აღიარება გრძელდება და რომელთა აღიარებაც შეწყდა, აღნიშნული ნაწილების გადაცემის მომენტში განსაზღვრული რეალური ღირებულების გათვალისწინებით.
30. როდესაც ერთეული ანაწილებს დიდი ფინანსური აქტივის წინა

საბალანსო ღირებულებას იმ ნაწილებს შორის, რომელთა აღიარებაც გრძელდება და რომელთა აღიარებაც შეწყდა, უნდა განსაზღვროს იმ ნაწილის რეალური ღირებულება, რომლის აღიარებაც გრძელდება. როდესაც ერთეულს გააჩნია ნაწილების გაყიდვის პრაქტიკა, რომლებიც მსგავსია იმ ნაწილებისა, რომელთა აღიარებაც გრძელდება, ან ასეთ ნაწილებთან დაკავშირებით არსებობს საბაზრო გარიგებები, არსებული გარიგებების მიმდინარე ღირებულება უზრუნველყოფს მათი ღირებულების დადგენის საუკეთესო შეფასებებს. თუ არ არსებობს ფასების არანაირი კოტირება ან მიმდინარე საბაზრო გარიგებები იმისათვის, რომ გაამყაროს იმ ნაწილის რეალური ღირებულება, რომლის აღიარებაც გრძელდება, მისი რეალური ღირებულების საუკეთესო შეფასება იქნება დიდი ერთიანი აქტივის რეალურ ღირებულებასა და აქტივის მიმღები პირისაგან აქტივის აღიარება შეწყვეტილი ნაწილისათვის მიღებულ კომპენსაციას შორის სხვაობა.

გადაცემები, რომლებიც არ განაპირობებს აღიარების შეწყვეტას (იხ. პუნქტი 22(ბ))

31. თუ გადაცემა აღიარების შეწყვეტას იმის გამო არ იწვევს, რომ ერთეული გადაცემულ აქტივზე მფლობელობასთან დაკავშირებულ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს ინარჩუნებს, ერთეულმა გადაცემული აქტივის ერთიანად აღიარება უნდა განაგრძოს და აღიაროს ფინანსური ვალდებულება საკომპენსაციო გადასახდელებისათვის. შემდგომ პერიოდებში ერთეულმა უნდა აღიაროს გადაცემულ აქტივზე ნებისმიერი შემოსავლები და ფინანსური ვალდებულებებიდან წარმოშობილი ნებისმიერი ხარჯები.

მონაწილეობა გადაცემულ აქტივებში (იხ. პუნქტი 22 (გ) (ii))

32. თუ ერთეული გადაცემულ აქტივზე არც გადასცემს და არც ინარჩუნებს მფლობელობასთან დაკავშირებულ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს და ასევე ინარჩუნებს კონტროლს გადაცემულ აქტივზე, იგი განაგრძობს გადაცემული აქტივის აღიარებას მასში მონაწილეობის პროპორციულად. გადაცემულ აქტივში ერთეულის მონაწილეობის მოცულობა არის გადაცემული აქტივის რეალური ღირებულების სავარაუდო ცვლილების მოცულობა, მაგალითად:

- (ა) როდესაც ერთეულის მონაწილეობა გადაცემულ აქტივში ამ აქტივის გარანტირების ფორმას იძენს, ერთეულის მონაწილეობის მოცულობა არის უმცირესი (1) აქტივის ღირებუ-

ლებასა და **(ii)** საკომპენსაციო გადასახდელების მაქსიმალურ ღირებულებას შორის, რომლის გადახდაც ერთეულს შეიძლება მოეთხოვოს (“გარანტიის თანხა”);

(ბ) როდესაც ერთეულის მონაწილეობა გადაცემულ აქტივში გადაცემული აქტივის გაყიდვის ან შესყიდვის ოფციონის ფორმას იძენს (ან ორივეს ერთად), მისი მონაწილეობის მოცულობა განისაზღვრება გადაცემული აქტივის ღირებულებით, რომელიც ერთეულს შეუძლია, გამოისყიდოს. თუმცა, რეალური ღირებულებით შეფასებული აქტივის ფუთ-ოფციონის გაყიდვის შემთხვევაში, აქტივში ერთეულის მონაწილეობის მოცულობა განისაზღვრება გადაცემული აქტივის რეალურ ღირებულებასა და ოფციონის გამოყენების ღირებულებას შორის უმცირესით (იხ. მგ63-ე პუნქტი);

(გ) როდესაც ერთეულის მონაწილეობა გადაცემულ აქტივში ფულადი სახსრებით გასანაღდებელი ოფციონის ან მსგავსი უფლების ფორმას იძენს, ერთეულის მონაწილეობის მოცულობა იმავე გზით ფასდება, როგორც ზემოხსენებული (ბ)-ში არაფულადი სახით გასანაღდებელი ოფციონის შემთხვევაში.

33. როდესაც ერთეული აქტივის აღიარებას მასში მონაწილეობის მოცულობის მიხედვით განაგრძობს, იგი აგრეთვე აღიარებს დაკავშირებულ ვალდებულებასაც. ამ სტანდარტის შეფასებების სხვა მოთხოვნების მიუხედავად, გადაცემული აქტივი და დაკავშირებული ვალდებულება ისეთ საფუძველზე ფასდება, რაც ერთეულის მიერ შენარჩუნებულ უფლებებსა და ვალდებულებებს ასახავს. დაკავშირებული ვალდებულება იმგვარად ფასდება, რომ გადაცემული აქტივისა და დაკავშირებული ვალდებულების წმინდა საბალანსო ღირებულების თანხა იყოს:

(ა) ერთეულის მიერ შენარჩუნებული უფლებებისა და ვალდებულებების ამორტიზებული ღირებულება - იმ შემთხვევაში, თუ გადაცემული აქტივი შეფასებულია ამორტიზირებადი ღირებულებით; ან

(ბ) ერთეულის მიერ შენარჩუნებული ალტერნატიული მეთოდით შეფასებული უფლებებისა და ვალდებულებების ღირებულებების ტოლი - იმ შემთხვევაში, თუ გადაცემული აქტივი რეალური ღირებულებით არის შეფასებული.

34. ერთეული ვალდებულია განაგრძოს, მისი მონაწილეობის მოცულობის პროპორციულად, გადაცემული ფინანსური აქტივიდან მიღებული ნებისმიერი შემოსავლის და დაკავშირებული ვალდებულებიდან წარმოშობილი ნებისმიერი ხარჯის აღიარება.

35. შემდგომი შეფასების მიზნით, გადაცემული აქტივის და დაკავშირებული ვალდებულების რეალური ღირებულების ნებისმიერი აღიარებული ცვლილება ურთიერთშესაბამისად აღირიცხება 64-ე პუნქტის თანახმად და მათი გადაფარვა დაუშვებელია.
36. თუ ერთეულის მონაწილეობის გაგრძელება მხოლოდ ფინანსური აქტივის ნაწილში მონაწილეობას ნიშნავს (მაგალითად, როდესაც ერთეული გადაცემული აქტივის ნაწილის გამოსყიდვის უფლებას (ოფციონ(ს), ან/და ნარჩენი ღირებულებით ლიკვიდაციის უფლებას ინარჩუნებს, რაც საკუთრებასთან დაკავშირებული არსებითად ყველა რისკისა და სარგებლის შენარჩუნებას არ განაპირობებს და ერთეული კონტროლს ინარჩუნებს(ს), იგი ფინანსური აქტივის ადრინდელ საბალანსო ღირებულებას იმ ნაწილებზე ანაწილებს, რომელთა აღიარებაც მონაწილეობის პროპორციულად გრძელდება და რომელთა აღიარებაც ამ ნაწილების გადაცემის განხორციელების დღისათვის არსებულ რეალურ ღირებულებებზე დაყრდნობით, უკვე შეწყდა. ამ მიზნით გამოიყენება 30-ე პუნქტის მოთხოვნები. ნამეტში ან დეფიციტში უნდა აღიარდეს სხვაობა:
- (ა) აღიარებაშეწყვეტილ ნაწილზე გადანაწილებულ საბალანსო ღირებულებასა და
 - (ბ) (i) აღიარება შეწყვეტილ ნაწილზე გადანაწილებულ საბალანსო ღირებულებასა და (ii) მასზე გადანაწილებული ნებისმიერი აკუმულირებული შემოსულობის ან ზარალის ჯამს შორის, რომელიც აღიარებულია პირდაპირ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში (იხ. 64(ბ)-ე პუნქტი).
- აკუმულირებული შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც აღიარებული იყო სხვა წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, გადანაწილდება იმ ნაწილებს შორის, რომელთა აღიარებაც გრძელდება და რომელთა აღიარებაც ამ ნაწილების შესაბამის რეალურ ღირებულებებზე დაყრდნობით, უკვე შეწყდა.
37. თუ გადაცემული აქტივი ამორტიზებადი ღირებულებით ფასდება, ამ სტანდარტის არჩევანის უფლება, რეალური ღირებულებით ასახოს ფინანსური ვალდებულება ნამეტში ან დეფიციტში, დაკავშირებული ვალდებულებისათვის არ გამოიყენება.

ყველა გადაცემა

38. თუ გადაცემული აქტივის აღიარება გრძელდება, აქტივისა და დაკავშირებული ვალდებულების გადაფარვა არ შეიძლება. ასევე, ერთეულს არ შეუძლია გადაცემული აქტივიდან წარმოშობილი არანაირი შემოსავლისა და დაკავშირებული ვალდებულებიდან წარმოშობილი არანაირი ხარჯების ურთიერთგადაფარვა (იხ. სსბასს 28, 47-ე პუნქტი).

39. თუ აქტივის გადამცემი აქტივის მიმღებს არაფულად გირაოს (მაგ., სავალო ან წილობრივ ინსტრუმენტ(ს) სთავაზობს, გადამცემსა და მიმღებს შორის არაფულადი გირაოს აღრიცხვა დამოკიდებულია იმაზე, აქვს თუ არა მიმღებს მიღებული გირაოს (უზრუნველყოფის გაყიდვის ან ხელახალი დაგირავების უფლება და იმაზეც, შეასრულა თუ არა გადამცემმა ვალდებულება. გადამცემმა და მიმღებმა არაფულადი გირაო უნდა აღრიცხონ შემდეგნაირად:
- (ა) თუ მიმღებს აქვს საკონტრაქტო უფლება, გაყიდოს ან გადააგირაოს მიღებული უზრუნველყოფა, გადამცემს აღნიშნული აქტივის რეკლასიფიცირება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში სხვა აქტივებისაგან განცალკევებით ევალუება (ე.ი. როგორც გასესხებული აქტივი, დაგირავებული წილობრივი ინსტრუმენტი ან გამოსყიდული მოთხოვნა);
 - (ბ) თუ მიმღები გირაოდ მიღებულ უზრუნველყოფას ყიდის, იგი აღიარებს გაყიდვიდან მიღებულ თანხებსა და დაგირავებული აქტივის უკან დაბრუნებით გამოწვეულ, რეალური ღირებულებით შეფასებულ ვალდებულებას;
 - (გ) თუ გადამცემმა, რომელიც კონტრაქტის პირობებით გათვალისწინებული ვალდებულებების შესრულებას ვერ ახერხებს და დაგირავებული აქტივის გამოსყიდვის უფლება დაკარგა, მისი აღიარება უნდა შეწყვიტოს, ხოლო მიმღებმა გირაოს სახით მიღებული უზრუნველყოფა უნდა აღიაროს თავის აქტივად თავდაპირველი რეალური ღირებულებით და თუ გადმოცემული აქტივი უკვე გაყიდულია, უნდა შეწყვიტოს გირაოდ მიღებული უზრუნველყოფის უკან დაბრუნების ვალდებულების აღიარება;
 - (დ) (გ) ქვეპუნქტში მოყვანილი გამონაკლისის გარდა, სხვა შემთხვევაში გადამცემმა უნდა განაგრძოს დაგირავებული აქტივის საკუთარ აქტივად განხილვა, ხოლო მიმღებმა მიღებული გირაო აქტივად არ უნდა აღიაროს.

ფინანსური აქტივის ჩვეულებრივი გზით ყიდვა-გაყიდვა

40. ფინანსური აქტივის ჩვეულებრივი ყიდვის ან გაყიდვის აღიარება ან აღიარების შეწყვეტა, როგორც შესაფერისია, გარიგების დღის ან განაღდების დღის მდგომარეობით აღრიცხვის მეთოდის გამოყენებით უნდა მოხდეს (იხ. დანართი “ა”, მგ68-გ71-ე პუნქტები).

ფინანსური ვალდებულების აღიარების შეწყვეტა

41. ერთეულმა ფინანსური ვალდებულება (ან ფინანსური ვალდებულების ნაწილი) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა ამოიღოს, როდესაც ის შესრულდება - ე.ი. როდესაც კონტრაქტით განსაზღვრული ვალდებულება დაიფარება, გაუქმდება ან ვადა გაუვა.

42. გამსესხებელსა და მსესხებელს შორის არსებითად განსხვავებული პირობების მქონე სავალო ინსტრუმენტის გაცვლა განხილულ უნდა იქნეს, როგორც თავდაპირველი ფინანსური ინსტრუმენტის ანუღიარება და ახალი ფინანსური ვალდებულების აღიარება. ასევე, არსებული ფინანსური ვალდებულების ან მისი ნაწილის მოდიფიცირებული პირობები (მოუხედავად იმისა, უკავშირდება თუ არა იგი დებიტორის ფინანსურ სიმწილეებს) განხილულ უნდა იქნეს, როგორც თავდაპირველი ფინანსური ვალდებულების ანუღიარება და ახალი ფინანსური ვალდებულების აღიარება.
43. გაუქმებული ან სხვა მხარისათვის გადაცემული ფინანსური ვალდებულების (ან ფინანსური ვალდებულების ნაწილის საბალანსო ღირებულებასა და გადახდილ თანხას შორის სხვაობა, ნებისმიერი გადაცემული არაფულადი აქტივებისა თუ აღიარებული ვალდებულებების ჩათვლით, უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში. ერთეული იყენებს სსბასს 23-ს, თუ მსესხებელი თავს არიდებს ვალდებულების შესრულებას ან მესამე მხარე მას გადაცემის არაგაცვლითი ოპერაციის ნაწილად მიიჩნევს.
44. თუ ერთეული ფინანსური ვალდებულების გამოსყიდვას ახდენს, მან ფინანსური ვალდებულების წინა საბალანსო ღირებულება ვალდებულების იმ ნაწილებს შორის უნდა გადაანაწილოს, რომელთა აღიარებაც გრძელდება და რომელთა აღიარებაც უკვე შეწყდა, ამ ნაწილების გამოსყიდვის დღეს განსაზღვრულ რეალურ ღირებულებაზე დაყრდნობით. განსხვავება (ა) აღიარებაშეწყვეტილ ნაწილზე გადანაწილებულ საბალანსო ღირებულებასა და (ბ) გადახდილ საკომპენსაციო თანხას შორის, ნებისმიერი გადაცემული არაფულადი აქტივისა და აღიარებაშეწყვეტილი ნაწილიდან წარმოშობილი აღიარებული ვალდებულების ჩათვლით, უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში.

შეფასება

ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების საწყისი შეფასება

45. ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების თავდაპირველი აღიარების თარიღისათვის, ერთეულის მიერ ისინი ფასდება, როგორც რეალურ ღირებულებას (ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების შემთხვევაში, არა რეალური ღირებულება, არა ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით დამატებული დანახარჯები, რომლებიც უშუალოდ მიეკუთვნება ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების შეძენას ან გამოშვებას).
46. როდესაც ერთეული თვითღირებულებით ან ამორტიზებადი ღირებულებით შეფასებული აქტივისათვის განაღდების დღით აღრიცხვის მეთოდს იყენებს, აქტივი გარიგების დღეს არსებული რეალური ღირებულებით ფასდება (იხ. დანართი "ა", პუნქტები მგ68-მგ71).

ფინანსური აქტივების შემდგომი შეფასება

47. ფინანსური აქტივის საწყისი აღიარების შემდგომი შეფასების მიზნით, ეს სტანდარტი ფინანსური აქტივების კლასიფიცირებას მე-10 პუნქტით განსაზღვრული შემდეგი ოთხი კატეგორიის შესაბამისად ახდენს:

- (ა) რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივები, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით;
- (ბ) დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები;
- (გ) სესხები და დებიტორული დავალიანებები; და
- (დ) გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები.

აღნიშნული კატეგორიები მოცემულ სტანდარტში გამოიყენება შეფასებისა და ნამეტის ან დეფიციტის აღიარებისათვის. ერთეულს, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ინფორმაციას წარადგენს, შეუძლია აღნიშნული კატეგორიებისათვის სხვა განმსაზღვრელები გამოიყენოს, ან სხვა კატეგორიზაციას მიმართოს. ერთეულმა განმარტებითი შენიშვნები ამ ინფორმაციის შესახებ უნდა მოამზადოს ბასს 30-ის მოთხოვნების შესაბამისად.

48. საწყისი აღიარების შემდეგ, ერთეულმა ფინანსური აქტივები, აქტივის სახით არსებული წარმოებულების ჩათვლით, უნდა შეაფასოს მათი რეალური ღირებულებით, გაყიდვის ან სხვა სახის გასხვისებისას წარმოშობილი გარიგების დანახარჯების ყოველგვარი გამოქვითვების გარეშე. გამონაკლისს წარმოადგენს ქვემოთ ჩამოთვლილი ფინანსური აქტივები:

- (ა) მე-10 პუნქტში აღწერილი სესხები და დებიტორული დავალიანებები, რომლებიც უნდა შეფასდეს ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით ამორტიზებული ღირებულებით;
- (ბ) მე-10 პუნქტში აღწერილი დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები, რომლებიც უნდა შეფასდეს ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით ამორტიზებული ღირებულებით; და
- (გ) ინვესტიციები წილობრივ ინსტრუმენტებში, რომელთა ფასიც აქტიურ ბაზარზე კოტირებული არ არის და რომელთა რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება არ შეიძლება. მათთან მიბმული წარმოებულები, რომლებიც უნდა განადგდეს თვითღირებულებით შეფასებული ამგვარი არაკოტირებული წილობრივი ინსტრუმენტების მიღებით (იხ. “ა” დანართის მგ113-ე და მგ114-ე პუნქტები).

ჰეჯირებულ მუხლებად კლასიფიცირებული ფინანსური აქტივები ფასდება ჰეჯირების აღრიცხვის მოთხოვნების შესაბამისად (89-102-ე პუნქტების თანახმად). ყველა ფინანსური აქტივი, გარდა რეალური ღირებულებით აღრიცხული აქტივებისა ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, ექვემდებარება გაუფასურების შემოწმებას, 67-79-ე პუნქტებისა და “ა” დანართის მგ117-მგ126-ე პუნქტების თანახმად.

ფინანსური ვალდებულებების შემდგომი შეფასება

49. საწყისი შეფასების შემდგომ ერთეულმა ყველა ფინანსური ვალდებულება უნდა შეაფასოს ამორტიზებადი ღირებულებით, ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით, გარდა:
 - (ა) რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური ვალდებულებებისა, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით. ასეთი ვალდებულებები, ვალდებულებების სახით არსებული წარმოებული ინსტრუმენტების ჩათვლით, უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით, გარდა არაკოტირებულ წილობრივ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული წარმოებული ვალდებულებისა და გადახდილ უნდა იქნეს იმ არაკოტირებული წილობრივი ინსტრუმენტის მიწოდებით, რომელთა რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია. ეს წილობრივი ინსტრუმენტი უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით;
 - (ბ) ფინანსური ვალდებულებებისა, რომლებიც წარმოიშვა იმ ფინანსური აქტივის გადაცემისას, რომელიც აღიარების შეწყვეტისათვის არ არის განკუთვნილი ან ნავარაუდევია მასში შემდგომი მონაწილეობის შესაძლებლობა. ამგვარი ფინანსური ვალდებულებებისათვის გამოიყენება 31-ე და 33-ე პუნქტები;
 - (გ) მე-10 პუნქტის განმარტების შესაბამისი ფინანსური გარანტიის კონტრაქტებისა. საწყისი აღიარების შემდგომ, ამგვარი კონტრაქტის ემიტენტმა (თუ მას არ მიესადაგება 49(ა) ან (ბ) პუნქტი) ეს კონტრაქტი შემდეგი ორი სიდიდიდან უდიდესით უნდა შეაფასოს:
 - (i) სსპას 19-ის შესაბამისად განსაზღვრული თანხა; და
 - (ii) თავდაპირველად აღიარებული თანხა (იხ. პ. 45), გამოკლებული (თუ ეს შესაფერისია) სსპას 9-ის შესაბამისად აღიარებული მთლიანი ამორტიზაცია.
 - (დ) საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე დაბალი განაკვეთით სესხის გაცემაზე ვალდებულებებისა. საწყისი აღიარების შემდგომ, ამგვარი ვალდებულების ემიტენტმა (თუ მას არ მიესადაგება

49(ა) პუნქტი) ეს ვალდებულება შემდეგი ორი სიდიდიდან უდიდესით უნდა შეაფასოს:

- (i) სსბასს 19-ის შესაბამისად განსაზღვრული თანხა; და
- (ii) თავდაპირველად აღიარებული თანხა (იხ. პ. 45), გამოკლებული (თუ ეს შესაფერისი(ა) სსბასს 9-ის შესაბამისად აღიარებული მთლიანი ამორტიზაცია).

ჰეჯირებულ მუხლებად კლასიფიცირებული ფინანსური ვალდებულებები, 99-113-ე პუნქტებით გათვალისწინებულ ჰეჯირების აღრიცხვის მოთხოვნებს ექვემდებარება.

რეალური ღირებულებით შეფასება

50. ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულების დადგენისას, ამ სტანდარტის ან სსბასს 28-ის ან სსბასს 30-ის გამოყენების მიზნით, ერთეულმა უნდა მიმართოს (ა) დანართის მგ 101-მგ115 პუნქტებს.

51. რეალური ღირებულების საუკეთესო მტკიცებულება აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასებია. თუ რომელიმე ფინანსური ინსტრუმენტის ბაზარი აქტიური არ არის, ერთეული რეალურ ღირებულებას შეფასების ტექნიკის გამოყენებით განსაზღვრავს. შეფასების ტექნიკის გამოყენების მიზანია, განისაზღვროს, როგორი იქნებოდა გარიგების ფასი შეფასების თარიღისათვის “გაშლილი ხელის მანძილის” პრინციპით შესრულებულ გაცვლაში, რომელიც მოტივირებულია ბიზნესის ნორმალური მოსაზრებებით. შეფასების ტექნიკა მოიცავს საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეთა შორის “გაშლილი ხელის მანძილის” პრინციპით შესრულებული, უახლოესი პერიოდის საბაზრო გარიგებების გამოყენებას, თუ ეს ხელმისაწვდომია, ასევე სხვა არსებითად იდენტური ინსტრუმენტის მიმდინარე რეალური ღირებულების გათვალისწინებას, დისკონტირებული ფულადი სახსრების ნაკადების ანალიზსა და ფასწარმოქმნის მოდელების შერჩევას. თუ არსებობს შეფასების ისეთი ტექნიკა, რომელსაც, ჩვეულებრივ, ბაზრის მონაწილეები იყენებენ ამ ინსტრუმენტის ფასის დასადგენად და ამ მეთოდიკით დემონსტრირებულია აქტიური ბაზრის გარიგებებიდან მოპოვებული ფასების საიმედო შეფასება, ერთეულიც ამ ტექნიკას იყენებს. შერჩეული შეფასების ტექნიკის საშუალებით ბაზრის ინფორმაცია მაქსიმალურად გამოიყენება, ხოლო ამა თუ იმ ერთეულისთვის შესაფერისი სპეციფიკური ინფორმაცია - ნაკლებად. იგი ითვალისწინებს ყველა ფაქტორს, რომელსაც ბაზრის მონაწილეები ფასის დადგენისას გაითვალისწინებდნენ და შეესაბამება ფინანსური ინსტრუმენტების ფასის განსაზღვრის აღიარებულ ეკონომიკურ მეთოდოლოგიას. ერთეული

პერიოდულად ამოწმებს შეფასების გამოყენებული ტექნიკის დასაბუთებულობას, თანამედროვე ბაზარზე იმავე ინსტრუმენტის (ე.ი. სახეცვლილების გარეშე) ემპირიულ გარიგებებზე ფასების მიხედვით, ან ნებისმიერ ხელმისაწვდომ ემპირიულ საბაზრო მონაცემებზე დაყრდნობით.

52. მოთხოვნის მახასიათებლის მქონე ფინანსური ვალდებულების (მაგ., მოთხოვნამდე დეპოზიტი) რეალური ღირებულება არ შეიძლება მოთხოვნისთანავე გადასახდელ იმ თანხაზე ნაკლები იყოს, რომელიც დისკონტირებულია პირველივე თარიღით, როცა გადასახდელი თანხის მოთხოვნა შესაძლებელია.

რეკლასიფიკაცია

53. ერთეულს:

- (ა) არა აქვს იმ წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის სხვა კატეგორიაში რეკლასიფიკაციის უფლება, რომელიც კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხულ კატეგორიად ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, მისი ფლობის პერიოდში ან გამოშვებამდე;
- (ბ) არა აქვს იმ ფინანსური ინსტრუმენტის სხვა კატეგორიაში რეკლასიფიკაციის უფლება, რომელიც კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხულ კატეგორიად ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, თუ თავდაპირველი აღიარებისას ის კლასიფიცირებული იყო რეალური ღირებულებით აღრიცხულ კატეგორიად ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით; და
- (გ) აქვს იმ ფინანსური ინსტრუმენტის სხვა კატეგორიაში რეკლასიფიკაციის უფლება, რომელიც კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხულ კატეგორიად ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, თუ ფინანსურ აქტივს უკვე აღარ ინარჩუნებენ უახლოეს პერიოდში გაყიდვის ან გამოსყიდვის მიზნით (იმის მიუხედავად, რომ ეს ფინანსური აქტივი შემენილი იყო, ძირითადად, მოკლე დროში გაყიდვის ან გამოსყიდვის მიზნით, თუ 55-ე ან 57-ე პუნქტების მოთხოვნები დაკმაყოფილებულია.

ერთეულს არა აქვს თავდაპირველი აღიარების შემდეგ ფინანსური ინსტრუმენტის სხვა კატეგორიიდან რეალური ღირებულებით აღრიცხული ნამეტსა და დეფიციტში ასახვით კატეგორიაში რეკლასიფიკაციის უფლება.

54. შემდეგი სახის ცვლილებები არ წარმოადგენს რეკლასიფიკაციას 53-ე პუნქტის მიზნებისთვის:

- (ა) წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც ადრე განიხილებოდა ჰეჯირების ეფექტურ ინსტრუმენტად ფულადი ნაკადების ან წმინდა ინვესტიციის ჰეჯირებისთვის და უკვე აღარ კვალიფიცირდება ასეთად;
- (ბ) წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი ახლა განისაზღვრება და განიხილება ჰეჯირების ეფექტურ ინსტრუმენტად ფულადი ნაკადების ან წმინდა ინვესტიციის ჰეჯირებისთვის;

55. ფინანსური აქტივი, რომელიც კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხულ კატეგორიად ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, რომლის მიმართაც გამოიყენება 53(გ) პუნქტი (ისეთი ტიპის ფინანსური აქტივის გარდა, რომელიც 57-ე პუნქტშია აღწერილი), მხოლოდ იშვიათ შემთხვევაში შეიძლება, რეკლასიფიცირებული იყოს სხვა კატეგორიად.
56. თუ ერთეული 55-ე პუნქტის შესაბამისად კლასიფიკაციას უცვლის ფინანსურ აქტივს, რომელიც კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხულ კატეგორიად ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, ეს ფინანსური აქტივი უნდა რეკლასიფიცირდეს რეკლასიფიკაციის თარიღისთვის განსაზღვრული რეალური ღირებულებით. არ შეიძლება ნამეტში ან დეფიციტში უკვე აღიარებული შემოსულობის ან ზარალის ანულირება (უკუგატარება). რეკლასიფიკაციის თარიღისათვის განსაზღვრული ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულება, თუ მისაღებია, მისი ახალი ღირებულება ან ამორტიზებული ღირებულება გახდება.
57. ფინანსური აქტივი, რომელიც კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხულ კატეგორიად ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, რომლის მიმართაც გამოიყენება 53-ე პუნქტი და აკმაყოფილებს სესხებისა და მოთხოვნების განმარტებას (თუ თავდაპირველი აღიარებისას არ მოითხოვებოდა ფინანსური აქტივის კლასიფიცირება სავაჭროდ გამიზნულად(დ), შესაძლებელია რეკლასიფიცირდეს, თუ ერთეულს აქვს მოცემული ფინანსური აქტივის უახლოეს საპროგნოზო მომავალში ან დაფარვის ვადამდე შენარჩუნების განზრახვა და შესაძლებლობა.
58. გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივად კლასიფიცირებული აქტივი, რომელიც დააკმაყოფილებს სესხებისა და მოთხოვნების განმარტებას (თუ ის არ განიხილებოდა გასაყიდად არსებულად(დ), შესაძლებელია რეკლასიფიცირდეს ამ კატეგორიიდან სესხებისა და მოთხოვნების კატეგორიაში, თუ ერთეულს აქვს მოცემული ფინანსური აქტივის უახლოეს საპროგნოზო მომავალში ან დაფარვის ვადამდე შენარჩუნების განზრახვა და შესაძლებლობა.

59. თუ ერთეული 57-ე პუნქტის შესაბამისად უცვლის კლასიფიკაციას ფინანსურ აქტივს, რომელიც კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხულ კატეგორიად ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, ან 58-ე პუნქტის შესაბამისად კლასიფიკაციას უცვლის გასაყიდად არსებულად კლასიფიცირებულ ფინანსურ აქტივს, მან მოცემული ფინანსური აქტივის რეკლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს რეკლასიფიკაციის თარიღისათვის განსაზღვრული რეალური ღირებულებით. 57-ე პუნქტის შესაბამისად, რეკლასიფიცირებული ფინანსური აქტივისათვის არ შეიძლება ნამეტში ან დეფიციტში უკვე აღიარებული შემოსულობის ან ზარალის ანუღირება (უკუგატარება). რეკლასიფიკაციის თარიღისათვის განსაზღვრული ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულება, როგორც შესაფერისია, მისი ახალი ღირებულება ან ამორტიზებული ღირებულება გახდება. გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივად კლასიფიცირებული აქტივისთვის, რომელიც რეკლასიფიცირდა 58-ე პუნქტის შესაბამისად, ამ აქტივთან დაკავშირებით 64-ე (ბ) პუნქტის მიხედვით, ადრე წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებული ნებისმიერი შემოსულობა ან ზარალი უნდა აისახოს 63-ე პუნქტის შესაბამისად.
60. თუ განზრახვის ან შესაძლებლობის ცვლილების შედეგად ინვესტიცია დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციად აღარ განიხილება, იგი გასაყიდად არსებულად უნდა რეკლასიფიცირდეს და ხელახლა შეფასდეს რეალური ღირებულებით, ხოლო სხვაობა მის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის უნდა აღირიცხოს 64-ე (ბ) პუნქტის შესაბამისად.
61. როდესაც დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების უმნიშვნელოზე მეტი რაოდენობის გაყიდვა ან რეკლასიფიკაცია არ აკმაყოფილებს მე-10 პუნქტის რომელიმე პირობას, ნებისმიერი შენარჩუნებული, დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია გასაყიდად არსებულად უნდა რეკლასიფიცირდეს. ასეთი რეკლასიფიკაციისას სხვაობა მათ საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის უნდა აღირიცხოს 64-ე (ბ) პუნქტის შესაბამისად.
62. თუ შესაძლებელი ხდება იმ ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების საიმედოდ შეფასება, რომელთა ამგვარი შეფასება ადრე შეუძლებელი იყო და მოთხოვნილია, რომ აქტივი ან ვალდებულება შეფასდეს რეალური ღირებულებით Y-იმ შემთხვევაში, თუ საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია (იხ. 48(გ)-ე და 49-ე პუნქტები), აქტივი ან ვალდებულება ხელახლა უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით, ხოლო სხვაობა მის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის უნდა აღირიცხოს 64-ე პუნქტის შესაბამისად.

63. თუ განზრახვის ან შესაძლებლობის შეცვლის შედეგად ან იშვიათ შემთხვევაში რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია (იხ. 48(გ)-ე და 49-ე პუნქტები) ან მე-10 პუნქტში განხილული “ორი წინა სააღრიცხვო წელი” გასულია, მიზანშეწონილია, ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება აღირიცხოს თვითღირებულებით, ან ამორტიზებული ღირებულებით და არა რეალური ღირებულებით, ხოლო ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების საბალანსო რეალური ღირებულება, როგორცშესაფერისია, აღნიშნული თარიღისათვის იქცევა მათ ახალ თვითღირებულებად ან ამორტიზებულ ღირებულებად. მანამდე არსებული და პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში 64-ე (ბ) პუნქტის შესაბამისად აღიარებული, აღნიშნული აქტივიდან მიღებული ნებისმიერი შემოსულობა ან ზარალი უნდა აღირიცხოს შემდეგნაირად:

- (ა) ფიქსირებული ვადის მქონე ფინანსური აქტივის შემთხვევაში, შემოსულობა და ზარალი ამორტიზებულ უნდა იქნეს ნამეტში ან დეფიციტში, დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციის დაფარვის ვადამდე დარჩენილი ვადის შესაბამისად, ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით. ახალ ამორტიზებად ღირებულებასა და დაფარვის თანხას შორის ნებისმიერი სხვაობა აგრეთვე ამორტიზებულ უნდა იქნეს ფინანსური აქტივის დარჩენილი ვადის შესაბამისად ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით, პრემიისა და დისკონტის ამორტიზაციის მსგავსად. თუ შემდგომში ფინანსური აქტივი გაუფასურდება, წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებული ნებისმიერი შემოსულობა თუ ზარალი საკუთარი კაპიტალიდან რეკლასიფიცირდება ნამეტში ან დეფიციტში, 76-ე პუნქტის შესაბამისად;
- (ბ) ფიქსირებული ვადის არმქონე ფინანსური აქტივის შემთხვევაში, შემოსულობა და ზარალი, აქტივის გაყიდვამდე ან რაიმე სახით გასვლამდე, უნდა აღირიცხოს წმინდა აქტივებში/კაპიტალში. თუ შემდგომში ფინანსური აქტივი გაუფასურდება, ადრე პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებული ნებისმიერი შემოსულობა ან ზარალი, 76-ე პუნქტის შესაბამისად აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში.

მოგება და ზარალი

64. ფინანსური აქტივისა თუ ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც არ არის ჰეჯირების ურთიერთობის ნაწილი (იხ. პუნქტები 99-113), უნდა აღირიცხოს შემდეგნაირად:

- (ა) ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით რეალური ღირებულებით აღრიცხულად კლასიფიცირებული ფინანსური აქტივიდან ან ფი-

ნანსური ვალდებულებიდან მიღებული შემოსულობები და ზარალი უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში;

- (ბ) გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივიდან მიღებული მოგება ან ზარალი უნდა აღიარდეს წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილების ანგარიშგებაში, პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში (იხ. სსბასს 1), გარდა გაუფასურების ზარალისა (იხ. პ.პ. 76-79) და სავალუტო კურსის ცვლილებით მიღებული შემოსულობებისა და ზარალისა (იხ. დანართი “ა”, პ. მგ 116), ფინანსური აქტივის აღიარების შეწყვეტამდე; ხოლო აღიარების შეწყვეტისას, ადრე წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებული აკუმულირებული მოგება და ზარალი საკუთარი კაპიტალიდან უნდა აღიარდეს რეკლასიფიცირდეს ნამეტში ან დეფიციტში. თუმცა, ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით გამოანგარიშებული საპროცენტო შემოსავლები (იხ. პ. 10) აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში (იხ. სსბასს 9). გასაყიდად არსებულ წილობრივ ინსტრუმენტზე დივიდენდი ან მსგავსი გასაცემლები აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში მაშინ, როდესაც დამტკიცებულია ერთეულის უფლება - მიიღოს გადასახდელი თანხა (იხ. სსბასს 9).

65. ამორტიზებული ღირებულებით ასახულ ფინანსურ აქტივებსა და ფინანსურ ვალდებულებებთან (იხ. პუნქტი 48 და 49) დაკავშირებული შემოსულობები და ზარალი აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში ამორტიზების პროცესის მეშვეობით, როდესაც ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების აღიარება შეწყდება ან ისინი გაუფასურებულია. თუმცა, ჰეჯირებულ მუხლებად მიჩნეულ ფინანსურ აქტივებსა თუ ფინანსურ ვალდებულებებთან დაკავშირებული შემოსულობები და ზარალი (იხ. პუნქტები 87-94-ე პუნქტები და “ა” დანართის მგ 131-მგ 141-ე პუნქტები) აღირიცხება 99-113-ე პუნქტების შესაბამისად.
66. თუ ერთეული ფინანსურ აქტივს აღიარებს ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვის გამოყენებით (იხ. მე-40 პ. და “ა” დანართის მგ 68-ე და მგ 71-ე პუნქტები), არ უნდა აღიარდეს ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების არანაირი ცვლილება (გაუფასურების ზარალის გარდა) გარიგების დადებიდან ანგარიშსწორების დღემდე, თუ ეს ეხება თვითღირებულებით ან ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებულ აქტივებს. ამასთან, რეალური ღირებულებით შეფასებული აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილება უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში ან საკუთარ კაპიტალში 64-ე პუნქტის შესაბამისად.

ფინანსური აქტივების გაუფასურება და ამოუღებლობა

67. ერთეულმა ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა ფინანსური აქტივის ან ფინანსურ აქტივთა ჯგუფის გაუფასურების ობიექტური მტკიცებულება. თუ რაიმე ასეთი მტკიცებულება არსებობს, ერთეულმა უნდა მიმართოს 72-ე პუნქტს (ამორტიზებადი ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივებისათვის, 75-ე პუნქტს (თვითღირებულებით შეფასებული ფინანსური აქტივებისათვის ან 76-ე პუნქტს (გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივებისათვის, რათა განსაზღვროს გაუფასურების ზარალის ოდენობა.
68. ფინანსური აქტივი ან ფინანსურ აქტივთა ჯგუფი გაუფასურებულია და გაუფასურების ზარალი წარმოშობილია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს აქტივის საწყისი შეფასების შემდეგ მომხდარი ერთი ან რამდენიმე მოვლენის შედეგად (“ზარალის გამომწვევი მოვლენა”) გამოწვეული გაუფასურების ობიექტური მტკიცებულება და თუ ამ მოვლენამ (თუ მოვლენებმა) გავლენა იქონია ფინანსური აქტივიდან ან ფინანსურ აქტივთა ჯგუფიდან ნავარაუდევ ფულად ნაკადებზე, რომელიც შეიძლება, საიმედოდ შეფასდეს. ზოგჯერ შეუძლებელია, განისაზღვროს გაუფასურების გამომწვევი ერთი რომელიმე კონკრეტული მოვლენა. უმეტეს შემთხვევაში, გაუფასურებას ერთდროულად რამდენიმე მოვლენა იწვევს. მომავალში მისალოდნელი ნებისმიერი მოვლენა, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს გაუფასურება, არ უნდა აღიარდეს. ფინანსური აქტივის ან აქტივთა ჯგუფის გაუფასურების ობიექტური მტკიცებულება შეიცავს მონაცემებს, რომლებიც აქტივის მფლობელის ყურადღებას მიიპყრობს ზარალის გამომწვევ შემდეგ მოვლენებთან დაკავშირებით:
- (ა) ემიტენტის თუ ვალდებულების ამდები ერთეულის მნიშვნელოვანი ფინანსური სიძნეეები;
 - (ბ) კონტრაქტის პირობების დარღვევა, მაგ., პროცენტისა თუ ძირითადი თანხის გადაუხდელობა;
 - (გ) როდესაც გამსესხებელი, მსესხებლის ფინანსურ სიძნეეებთან დაკავშირებული ეკონომიკური ან იურიდიული მიზეზების გამო, მსესხებელს ადრე გაუთვალისწინებელ დათმობებს სთავაზობს;
 - (დ) როდესაც მსესხებელი იწყებს გაკოტრების ან ფინანსური რეორგანიზაციის პროცესს;
 - (ე) ფინანსური სირთულეების გამო აღნიშნული ფინანსური აქტივისათვის ზაზრის გაქრობა; ან
 - (ვ) დაკვირვების შედეგები რომელიც ადასტურებს ფინანსური აქტივების საწყისი აღიარების შემდეგ აქტივების ჯგუფიდან

ფულადი ნაკადების იმ შეფასებად კლებას, რომლის განსაზღვრა ჯგუფის ცალკეულ ფინანსურ აქტივებთან დაკავშირებით ჯერჯერობით შეუძლებელია. ეს მოიცავს:

- (i) ჯგუფში მსესხებლის გადახდის სტატუსის არასასურველ ცვლილებებს (მაგ., გადავადებული გადასახდელების ზრდა(ს); ან
- (ii) ეროვნულ ან ადგილობრივ ეკონომიკურ პირობებს, რომლებიც დაკავშირებულია აქტივთა ჯგუფში გადახდის შესაძლებლობების შემცირებასთან (მაგ. უმუშევრობის დონის ზრდა მსესხებლის გეოგრაფიულ არეალში, შესაბამის არეალში გირაოს ქონების ფასების დაწვევა, ნავთობის ფასების დაწვევა ან წარმოების პირობების არასასურველი ცვლილებები).

69. აქტიური ბაზრის არარსებობა იმ მიზეზის გამო, რომ ერთეულის ფინანსური ინსტრუმენტები აღარ გამოდის საჯარო ვაჭრობისათვის, არ წარმოადგენს გაუფასურების მტკიცებულებას. ერთეულის საკრედიტო რეიტინგის შემცირება თავისთავად არ არის გაუფასურების მტკიცებულება, თუმცა, სხვა ინფორმაციასთან ერთად განხილვისას მისი გაუფასურების ნიშნად მიჩნევა შესაძლებელია. აუცილებელი არ არის, გაუფასურების ნიშნების არსებობად მიჩნეულ იქნეს ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების მის თვითღირებულებაზე ან ამორტიზებულ ღირებულებაზე დაბლა ვარდნა (მაგ., სავალო ინსტრუმენტში ინვესტიციის რეალური ღირებულების შემცირება, რაც გამოწვეულია ურისკო საპროცენტო განაკვეთის ზრდით.
70. 68-ე პუნქტში მოყვანილ შემთხვევათა ტიპების გარდა, გაუფასურების არსებობის ობიექტური მტკიცებულება წილობრივ ინსტრუმენტებში განხორციელებული ინვესტიციებისათვის შეიცავს ინფორმაციას იმ ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ თუ იურიდიულ გარემოში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების არასასურველ ეფექტზე, რომელშიც ემიტენტი მოღვაწეობს და გვიჩვენებს, რომ წილობრივ ინსტრუმენტებში განხორციელებული ინვესტიციების ღირებულება შეიძლება ვერ ანაზღაურდეს. წილობრივ ინსტრუმენტებში განხორციელებული ინვესტიციების რეალური ღირებულების მის თვითღირებულებაზე დაბლა მნიშვნელოვანი თუ ხანგრძლივი ვარდნა, აგრეთვე გაუფასურების ობიექტური მტკიცებულებაა.
71. ზოგიერთ შემთხვევაში, ფინანსური აქტივის გაუფასურების ზარალის სიდიდის შესაფასებლად საჭირო მონაცემები შეიძლება შეიზღუდოს ან არსებული მდგომარეობისათვის უკვე სრულიად შეუსაბამო გახდეს. მაგალითად, ეს შეიძლება, მაშინ მოხდეს, როდესაც მსესხებელი განიცდის ფინანსურ სიმწიფეებს და არსებობს მსგავს მსესხებლებთან დაკავშირებული რამდენიმე ისტორიული მონაცემი. ამ-

გვარ შემთხვევებში, ერთეული გაუფასურების ზარალის შესაფასების ნაცად ხერხებს მიმართავს. იგი ასევე იყენებს თავის გამოცდილ ხერხებს, რათა აღნიშნული მონაცემები შეუსაბამოს ფინანსურ აქტივთა ჯგუფს და რეალურად ასახოს არსებული მდგომარეობა (იხ. პუნქტი მგ 122). დასაბუთებული შეფასებების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების განუყოფელი ნაწილია და არ ამცირებს მათ საიმედოობას.

ამორტიზებადი ღირებულებით ასახული ფინანსური აქტივები

72. თუ არსებობს ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებული სესხებისა და მოთხოვნების ან დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების გაუფასურებით წარმოშობილი ზარალის რეალური ნიშნები, ზარალის ოდენობა უნდა შეფასდეს, როგორც აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და ფინანსური აქტივის თავდაპირველი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით (ე.ი. საწყისი აღიარებისას გამოთვლილი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი) დისკონტირებული მომავალი სავარაუდო ფულადი ნაკადების მიმდინარე ღირებულებას (მომავალი საკრედიტო დანაკარგების გამოკლებით, რომლებიც წარმოშობილი არ ყოფილ(ა) შორის სხვაობა. აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს პირდაპირ, ან გადაფასების რეზერვის ანგარიშის გამოყენებით. ზარალის თანხა უნდა აღიარდეს ანგარიშის ნამეტში ან დეფიციტში.
73. ერთეული პირველ რიგში განსაზღვრავს, გაუფასურების ობიექტური მტკიცებულება განცალკევებით, ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანი ფინანსური აქტივებისათვის არსებობს თუ ინდივიდუალურად ან ერთიანად იმ ფინანსური აქტივებისათვის, რომლებიც ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანი (იხ. პუნქტი 59.) არ არის. თუ ერთეული დაადგენს, რომ ინდივიდუალურად შეფასებულ ფინანსურ აქტივზე გაუფასურების ობიექტური მტკიცებულება არ არსებობს, მიუხედავად იმისა, მნიშვნელოვანია თუ არა იგი, ერთეული აქტივს მიაკუთვნებს მსგავსი საკრედიტო რისკის მახასიათებლების მქონე ფინანსურ აქტივთა ჯგუფს და მთლიანობაში მათ განიხილავს გაუფასურებულად. აქტივები, რომელთა გაუფასურება ინდივიდუალურად ფასდება და რომლებისთვისაც გაუფასურების ზარალის აღიარება გრძელდება, არ შეიძლება, მიეკუთვნოს აქტივთა ჯგუფს, რომელთა გაუფასურება ერთად მოწმდება
74. თუ შემდგომ პერიოდში გაუფასურების ზარალი მცირდება და შემცირება შეიძლება ობიექტურად დაუკავშირდეს გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ წარმოშობილ მოვლენას (მაგ., დებიტორის საკრედიტო რეიტინგის გაუმჯობესება), მანა მდე აღიარებული გაუფასურების ზარალის უკუგატარება პირდაპირ ან შესწორების ანგარიშის კორექტირებით უნდა მოხდეს. აღდგენამ არ უნდა გამოიწვიოს ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულების გაზრდა ამორტი-

ზებულ ღირებულებაზე მეტად, რომელიც იარსებებდა იმ შემთხვევაში, თუ გაუფასურება არ იქნებოდა აღიარებული გაუფასურების უკუგატარების თარიღით. უკუგატარების თანხა აღიარებული უნდა იყოს ნამეტში ან დეფიციტში.

თვითღირებულებით ასახული ფინანსური აქტივები

75. თუ არსებობს ობიექტური მტკიცებულება იმისა, რომ გაუფასურების ზარალი წარმოიშვა არაკოტირებულ წილობრივ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით, რომელიც ასახული არ არის რეალური ღირებულებით იმის გამო, რომ შეუძლებელია მისი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, ან წარმოებულ აქტივთან დაკავშირებით, რომელიც მიზნულია არაკოტირებულ წილობრივ ინსტრუმენტზე და განაღდებულ უნდა იქნეს ასეთი არაკოტირებული წილობრივი ინსტრუმენტის მიწოდებით, გაუფასურების ზარალი უნდა შეფასდეს, როგორც სხვაობა ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და მსგავს ფინანსურ აქტივზე უკუგების მიმდინარე საბაზრო განაკვეთით დისკონტირებული სავარაუდო მომავალი ფულადი ნაკადების მიმდინარე ღირებულებას შორის (იხ. პ. 48 (გ) და “ა” დანართის მგ 113-ე და მგ114-ე პუნქტები). ასეთი გაუფასურების ზარალის უკუგატარება არ უნდა მოხდეს.

გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები

76. როდესაც გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების შემცირება აღიარებულია პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში და არსებობს ობიექტური მტკიცებულება, რომ აქტივი გაუფასურდა (იხ. პ. 68), პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებული აკუმულირებული ზარალი ამოღებულ უნდა იქნეს წმინდა აქტივებიდან/კაპიტალიდან და უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ფინანსური აქტივის აღიარება შეწყვეტილი არ იყო.
77. 76-ე პუნქტის შესაბამისად წმინდა აქტივებიდან/კაპიტალიდან ნამეტში ან დეფიციტში რეკლასიფიცირებული აკუმულირებული ზარალი უნდა იყოს შემენის ღირებულებას (ყველა ძირითადი გადასახდელი თანხისა და ამორტიზაციის გამოკლებით და მიმდინარე რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობას გამოკლებული ამ ფინანსური აქტივის ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი, რომელიც ადრე აღიარებული იყო ნამეტში ან დეფიციტში.
78. გასაყიდად არსებულად კლასიფიცირებულ წილობრივ ინსტრუმენტებში განხორციელებული ინვესტიციების ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული გაუფასურების ზარალი, არ შეიძლება უკუგატარებული იქნეს ნამეტში ან დეფიციტში.

79. თუ შემდგომ პერიოდში გასაყიდად არსებულად კლასიფიცირებული სავალო ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება იზრდება და ეს ზრდა შეიძლება ობიექტურად მიეკუთვნოს ნამეტში ან დეფიციტში გაუფასურების აღიარების შემდგომ მომხდარ მოვლენას, უნდა მოხდეს გაუფასურების ზარალის უკუგატარება, ხოლო აღიარებული უკუგატარების თანხა აისახოს ნამეტში ან დეფიციტში.

ჰეჯირება

80. თუ არსებობს ჰეჯირების ურთიერთობები ჰეჯირების ინსტრუმენტსა და ჰეჯირებულ მუხლს შორის (რომელიც აღწერილია 95-98-ე პუნქტებში და “ა” დანართის მგ 142- მგ 144-ე პუნქტებში), ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი და ჰეჯირებული მუხლი უნდა აღირიცხოს 99-113-ე პუნქტების მიხედვით.

ჰეჯირების ინსტრუმენტები

ინსტრუმენტები, რომლებიც ჰეჯირების კრიტერიუმებს აკმაყოფილებენ

81. სტანდარტი არ ზღუდავს შემთხვევებს, რომლებშიც წარმოებული შეიძლება 98-ე პუნქტში მოცემული პირობების შესაბამისად ჰეჯირების ინსტრუმენტად იყოს კლასიფიცირებული. გამონაკლისია მხოლოდ ზოგიერთი სახის გაყიდული ოფციონი (იხ. “ა” დანართის პუნქტი მგ 127). თუმცა, არაწარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი ან არაწარმოებული ფინანსური ვალდებულება შეიძლება ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირდეს, მხოლოდ უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირებისას.
82. მხოლოდ ინსტრუმენტები, რომლებშიც ანგარიშვალდებული ერთეულის გარეშე მხარე (ე.ი. ჯგუფის, ან ინდივიდუალური ერთეულის გარეშე მხარე) ჰეჯირების აღრიცხვის მიზნით არის ჩართული, შეიძლება, ჰეჯირების ინსტრუმენტებად კლასიფიცირდეს. კონსოლიდირებულ ჯგუფში გაერთიანებული ინდივიდუალური ერთეულები ან ერთეულის შიდა დანაყოფები აგრეთვე შეიძლება ჩაერთონ ჰეჯირების გარიგებებში, ჯგუფში გაერთიანებულ ინდივიდუალურ ერთეულებსა თუ ერთეულის შიდა დანაყოფებთან ერთად. კონსოლიდირებისას ნებისმიერი ასეთი შიდა ჯგუფური გარიგებები უქმდება. შესაბამისად, ჰეჯირების ამგვარი გარიგებები ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჰეჯირების აღრიცხვად არ განიხილება. თუმცა, ჯგუფში შეძგალი ცალკეული ერთეულების ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღნიშნული გარიგებები შეიძლება, განხილულ იქნეს ჰეჯირების აღრიცხვად, თუ ისინი წარმოადგენენ ანგარიშვალდებული ინდივიდუალური ერთეულის გარეშე მხარეს.

ჰეჯირების ინსტრუმენტების კლასიფიცირება

83. მისაღებია ჰეჯირების ინსტრუმენტების ერთიანი რეალური ღირებულებით შეფასება. რეალური ღირებულების ცვლილებების გამომწვევი ფაქტორები ურთიერთკავშირშია. ამგვარად, ჰეჯირების ურთიერთობა ერთეულის მიერ ჰეჯირების ინსტრუმენტთან ერთობაში განიხილება. დასაშვები გამონაკლისებია მხოლოდ:

- (ა) ოფციონის კონტრაქტის საკუთარი ღირებულებისა და დროითი ღირებულების ერთმანეთისაგან განცალკევება და მხოლოდ ოფციონის საკუთარი ღირებულების მიჩნევა ჰეჯირების ინსტრუმენტად და დროითი ღირებულების ცვლილების გამორიცხვა; და
- (ბ) ფორვარდული კონტრაქტის საპროცენტო ელემენტისა და სპოტ-ფასის განცალკევება.

აღნიშნული გამონაკლისები დაშვებულია იმ მიზეზით, რომ ოფციონის საკუთარი ღირებულებისა და პრემიის შეფასება, საზოგადოდ ცალ-ცალკეა შესაძლებელი. დინამიკური ჰეჯირების სტრატეგია, რომელიც განსაზღვრავს ოფციონის საკუთარ ღირებულებასა და ოფციონის დროით ღირებულებას, შეიძლება ჰეჯირების აღრიცხვად იქნეს მიჩნეული.

84. ერთიანი ჰეჯირების ინსტრუმენტის ნაწილი, როგორც არის მაგ., წარმოდგენილი ღირებულების 50%, შეიძლება, ჰეჯირების გარიგების დროს ჰეჯირების ინსტრუმენტად იქნეს მიჩნეული. თუმცა, ჰეჯირების გარიგება შეიძლება, არ განეკუთვნებოდეს მხოლოდ დროის პერიოდის იმ ნაწილს, რომლის განმავლობაშიც ჰეჯირების ინსტრუმენტი დაუფარავი რჩება.

85. ცალკეული ჰეჯირების ინსტრუმენტი შეიძლება განხილული იქნეს ერთზე მეტი ტიპის რისკის ჰეჯირებად, თუ შესაძლებელია: (ა) ჰეჯირების რისკის განსაზღვრა; (ბ) ჰეჯირების ეფექტურობის დემონსტრირება; (გ) დამტკიცდეს, რომ არსებობს ჰეჯირების ინსტრუმენტისა და განსხვავებული სარისკო პოზიციების სპეციფიკური კლასიფიკაცია.

86. ორი ან მეტი წარმოებული ან მათი ნაწილები (ან უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირების შემთხვევაში, ორი ან მეტი არაწარმოებული ან მათი ნაწილი, ან წარმოებულებისა და არაწარმოებულების ან მათი ნაწილების გაერთიანება) შეიძლება ცნობილი გახდეს კომბინირებისას და ერთობლივად იქნეს მიჩნეული ჰეჯირების ინსტრუმენტად, ზოგიერთი წარმოებულის გადაფარვიდან წარმოშობილი რისკის ჩათვლით. თუმცა, საპროცენტო მაქსიმუმი და მინიმუმი ან სხვა წარმოებული ინსტრუმენტი, რომლებიც აერთიანეს გამოშვებულ და შესყიდულ ოფციონებს, არ განიხილება ჰეჯირების ინსტრუმენტად იმ შემთხვევაში, თუ იგი რეალურად წმინდა გამოშვებული ოფციონია (რო-

მეღზეც წმინდა პრემია მიღებული(ა). ასევე ორი ან მეტი ინსტრუმენტი (ან მათი ნაწილი) შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ჰეჯირების ინსტრუმენტად მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ არც ერთი მათგანი არ არის გამოშვებული ოფციონი ან წმინდა გამოშვებული ოფციონი.

ჰეჯირებული მუხლები

მუხლები, რომლებიც ჰეჯირების კრიტერიუმებს აკმაყოფილებენ

87. ჰეჯირებული მუხლი შეიძლება კლასიფიცირდეს აღიარებულ აქტივად ან ვალდებულებად, არააღიარებულ მყარ ვალდებულებად, მაღალი ალბათობის მქონე პროგნოზირებულ გარიგებად ან უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებულ წმინდა ინვესტიციებად. ჰეჯირებული მუხლი შეიძლება, იყოს (ა) ცალკეული აქტივი, ვალდებულება, მყარი ვალდებულება, მაღალი ალბათობის მქონე პროგნოზირებული გარიგება ან უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული წმინდა ინვესტიციები, (ბ) აქტივთა, ვალდებულებათა, მყარ ვალდებულებათა, მაღალი ალბათობის მქონე პროგნოზირებულ გარიგებათა ჯგუფი ან წმინდა ინვესტიციები უცხოურ ქვედანაყოფში, მსგავსი სარისკო მახასიათებლებით ან (გ) მხოლოდ პორტფელის საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირების ოპერაციებში ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების პორტფელის ნაწილი, რომელიც იზიარებს ჰეჯირებისას არსებულ რისკს.
88. სესხებისა და მოთხოვნებისაგან განსხვავებით, დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია არ შეიძლება მიჩნეული იქნეს საპროცენტო განაკვეთის ან/და წინასწარი გადახდების რისკთან დაკავშირებულ ჰეჯირებულ მუხლად, მიზეზით: დაფარვის ვადამდე ფლობილად კლასიფიცირებული ინვესტიცია მოითხოვს ინვესტიციის შენარჩუნებას დაფარვის ვადამდე ინვესტიციის რეალური ღირებულებისა თუ ფულადი ნაკადების ცვლილებების, რომლებიც შეიძლება გამოწვეული იყოს საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებებით, გაუთვალისწინებლად. თუმცა, დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია შეიძლება, იყოს უცხოური ვალუტის გაცვლის კურსისა და საკრედიტო რისკის ცვლილებებთან დაკავშირებული რისკის ჰეჯირების მუხლი.
89. ჰეჯირების აღრიცხვის მიზნით, ჰეჯირებულ მუხლად შეიძლება კლასიფიცირდეს მხოლოდ აქტივები, ვალდებულებები, მყარი ვალდებულებები ან მყარად შეფასებული პროგნოზირებული გარიგებები, რომლებშიც ჩართულია ერთეულის გარეშე მხარე. აღნიშნული ნიშნავს, რომ ჰეჯირების აღრიცხვა შეიძლება, გამოყენებული იყოს ერთეულის ან იმავე ჯგუფის სეგმენტებს შორის დადებული გარიგებისას მხოლოდ აღნიშნული ერთეულების ან სეგმენტების ცალკეულ ფინანსურ ანგარიშგებაში და არა ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. გამონაკლისის სახით შეიძლება, განხილულ იქ-

ნეს შიდაჯგუფური ფულადი მუხლის (მაგ., ვალდებულებები და მოთხოვნები ორ შვილობილ ერთეულს შორის სავალუტო რისკი, როგორც ჰეჯირებული მუხლი კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში იმ შემთხვევაში, თუ უცხოური ვალუტის გაცვლის კურსიდან მოსალოდნელი შემოსულობა ან ზარალი კონსოლიდირებისას მთლიანად არ იყო ელიმინირებული სსბასს 4-ის – *უცხოური გაცვლითი კურსის ცვლილებების გავლენა* - შესაბამისად. სსბასს 4-ის თანახმად, კონსოლიდირებისას შიდაჯგუფურ ფულად მუხლთან დაკავშირებით მიღებული საკურსო სხვაობის შემოსულობა და ზარალი მთლიანად არ ელიმინირდება, როდესაც შიდაჯგუფურ ფულად მუხლთან დაკავშირებული გარიგება ჯგუფში შემავალ განსხვავებული სამუშაო ვალუტის მქონე ორ ერთეულს შორის ხდება. გარდა ამისა, კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში მაღალი ალბათობის მქონე შიდაჯგუფური პროგნოზირებული გარიგების სავალუტო რისკი შეიძლება, მიჩნეულ იქნეს ჰეჯირებულ მუხლად, თუ ეს გარიგება გამოსახული არ არის გარიგების მონაწილე ერთეულის სამუშაო ვალუტაში და სავალუტო რისკი გავლენას იქონიებს კონსოლიდირებულ ნამეტზე ან დეფიციტზე.

ფინანსური მუხლების ჰეჯირებულ მუხლებად კლასიფიცირება

90. თუ ჰეჯირებული მუხლი ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულებაა, იგი შეიძლება, იყოს მისი რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების (ერთი ან მეტი განსაზღვრული საკონტრაქტო ფულადი ნაკადების ან მათი ნაწილის შემოადინება ან/და მათი რეალური ღირებულების პროცენტულობა) ნაწილთან დაკავშირებული რისკის ჰეჯირებული მუხლი, რაც ადასტურებს, რომ ეფექტურობის შეფასება შესაძლებელია. მაგ., პროცენტული მახასიათებლის მქონე აქტივის ან ვალდებულების სავარაუდო საპროცენტო განაკვეთის რისკის შესაძლო დანაკარგების განსაზღვრადი და განცალკევებით შეფასებადი ნაწილი შეიძლება კლასიფიცირდეს ჰეჯირების რისკად (როგორც არის ურისკო საპროცენტო განაკვეთი ან საწყისი საპროცენტო განაკვეთი, რომელიც ჰეჯირებული ფინანსური ინსტრუმენტის მთლიანი საპროცენტო რისკის შემადგენელი ნაწილი(ა).
91. ფინანსური აქტივებისა თუ ფინანსური ვალდებულებების პორტფელის საპროცენტო განაკვეთის რისკის რეალური ღირებულებით ჰეჯირებისას (და მხოლოდ ასეთი ჰეჯირებისა(ს), ჰეჯირებული ნაწილი შეიძლება გამოსახოს ვალუტის ერთეულით (ე.ი. დოლარით, ევროთი თუ რანდით და არა ინდივიდუალური აქტივებით (ან ვალდებულებებით. თუმცა, რისკის მართვის მიზნით, პორტფელი შეიძლება შეიცავდეს აქტივებსა და ვალდებულებებს, მაგრამ ჰეჯირებისათვის განსაზღვრული ოდენობა აქტივების ან ვალდებულებების ოდენობა იქნება. აქტივებისა და ვალდებულებების წმინდა ღირებულების დადგენა დაშვებული არ არის. ერთეულს შეუძლია დადგენილ

ღირებულებასთან დაკავშირებული საპროცენტო განაკვეთის რისკის ნაწილის ჰეჯირება. მაგ., იმ პორტფელის ჰეჯირების შემთხვევაში, რომელიც წინასწარ გადახდის აქტივებს შეიცავს, ერთეულს შეუძლია ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებით გამოწვეული რეალური ღირებულების ცვლილების ჰეჯირება, ნავარაუდევ და არა კონტრაქტით გათვალისწინებულ ფასდადგენის თარიღზე დაყრდნობით. ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილებების განსაზღვრისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული მოსალოდნელი გადაფასების თარიღისათვის ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებების ზეგავლენა, შესაბამისად, არაწინასწარ გადახდის წარმოებულებთან ერთად ჰეჯირებული, წინასწარ გადახდის მუხლების შემცველი პორტფელი შეიძლება, არაეფექტური იყოს, თუ ჰეჯირებული პორტფელის მუხლების წინასწარ მოსალოდნელი გადახდის თარიღები შესწორებულია, ან არსებული წინასწარგადახდის თარიღები განსხვავდება ნავარაუდევ თარიღებისაგან.

არაფინანსური მუხლების ჰეჯირებულ მუხლებად კლასიფიცირება

92. თუ ჰეჯირებული მუხლი არის არაფინანსური აქტივი ან არაფინანსური ვალდებულება, იგი (ა) უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირებულ მუხლად ან (ბ) მასთან დაკავშირებული ნებისმიერი ერთობლივი რისკის ჰეჯირებულ მუხლად უნდა იქნეს განხილული იმის გამო, რომ ფულადი ნაკადებისა თუ რეალური ღირებულების ცვლილებების იზოლირებისა და შეფასების სირთულე უცხოური ვალუტის რისკებზე მეტად სპეციფიკურ რისკებთან არის დაკავშირებული.

მუხლების ჯგუფების ჰეჯირებულ მუხლებად კლასიფიცირება

93. ერთგვაროვანი აქტივები ან ერთგვაროვანი ვალდებულებები ერთ ჯგუფში მხოლოდ იმ შემთხვევაში, უნდა გაერთიანდეს და მათი ჰეჯირებაც განხორციელდეს, თუ ჯგუფის ინდივიდუალური აქტივები და ვალდებულებები ჰეჯირებულ რისკად განხილულ სავარაუდო რისკს იწარმოებენ. გარდა ამისა, მოსალოდნელი უნდა იყოს, რომ ჯგუფში ყოველი ინდივიდუალური მუხლის ჰეჯირებული რისკიდან გამოწვეული რეალური ღირებულების ცვლილება, დაახლოებით, ჯგუფის მუხლების ჰეჯირებული რისკით გამოწვეული რეალური ღირებულების მთლიანი ცვლილების პროპორციული იქნება.
94. იმის გამო, რომ ერთეული ჰეჯირების ეფექტურობას განსაზღვრავს ჰეჯირების ინსტრუმენტის (ან ერთგვაროვანი ჰეჯირების ინსტრუმენტების ჯგუფის რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების ცვლილებებისა და ჰეჯირებული მუხლის (ან ერთგვაროვანი ჰეჯირებული მუხლების ჯგუფის შედარების მეშვეობით, ჰეჯირების ინსტრუმენტის წმინდა ერთიან პოზიციასთან (მაგ., დაფარვის ყველა მსგავსი ვადის მქონე ფიქსირებულგანაკვეთიანი აქტივისა და ვალ-

დებულების ნეტო პოზიციასთან(ნ) და არა კონკრეტულ ჰეჯირებულ მუხლთან შედარება, ჰეჯირების აღრიცხვას არ განეკუთვნება.

ჰეჯირების აღრიცხვა

95. ჰეჯირების აღრიცხვა აღიარებს ჰეჯირების ინსტრუმენტისა და ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილების გადაფარვის გავლენას ნამეტზე ან დეფიციტზე.
96. არსებობს ჰეჯირების გარიგების სამი ტიპი:
 - (ა) რეალური ღირებულების ჰეჯირება: აღიარებული აქტივებისა და ვალდებულებების ან უღიარებელი მყარი ვალდებულებების ან/და ასეთი აქტივების, ვალდებულებების ან მყარი ვალდებულებების განსაზღვრული ნაწილის რეალური ღირებულების მოსალოდნელი ცვლილებების ჰეჯირება, რომელიც გამოწვეულია კონკრეტული რისკით და რომელსაც ნამეტზე ან დეფიციტზე გავლენის მოხდენა შეუძლია;
 - (ბ) ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება: (i) აღიარებულ აქტივთან ან ვალდებულებასთან ან/და მაღალი ალბათობის მქონე პროგნოზირებულ გარიგებასთან დაკავშირებულ კონკრეტულ რისკთან (როგორც არის ყველა ან ზოგიერთი სამომავლო საპროცენტო გადასახდელი ცვლად განაკვეთიან ვალზე(ებ) დაკავშირებული ფულადი ნაკადების მოსალოდნელი ცვალებადობის ჰეჯირება, (ii) რომელმაც შესაძლებელია, გავლენა იქონიოს ნამეტზე ან დეფიციტზე;
 - (გ) უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული წმინდა ინვესტიციების ჰეჯირება, როგორც განმარტებულია სსბასს 4-ში.
97. მყარი ვალდებულების უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირება შეიძლება რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად იყოს აღრიცხული.
98. ჰეჯირების გარიგება 99-113-ე პუნქტების თანახმად ჰეჯირების აღრიცხვად მხოლოდ იმ შემთხვევაში კვალიფიცირდება, თუ ქვემოთ მოყვანილი ყველა პირობა დაკმაყოფილებულია:
 - (ა) ჰეჯირების დაწყებისას არსებობს ჰეჯირების გარიგებების ფორმალური განმარტება და დოკუმენტაცია, აგრეთვე ერთეულის რისკის მართვის გეგმა და ჰეჯირების განხორციელების სტრატეგია. აღნიშნული დოკუმენტაციები უნდა შეიცავდეს ჰეჯირების ინსტრუმენტის, ჰეჯირებული მუხლისა თუ გარიგების, ჰეჯირებული რისკის ხასიათის იდენტიფიკაციას და კიდევ იმას, თუ როგორ აფასებს ერთეული ჰეჯირების ინსტრუმენტის ფექტურობას, ჰეჯირებული რისკით გამოწვეუ-

ლი ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულებისა თუ ფულადი სახსრების ნაკადების სავარაუდო ცვლილებების გადაფარვის თვალსაზრისით;

- (ბ) მოსალოდნელია, რომ ჰეჯირება მაღალეფექტური იქნება (იხ. “ა” დანართის მგ 145- მგ 156-ე პუნქტები) აღნიშნული ჰეჯირების გარიგების რისკის მართვის დოკუმენტირებული სტრატეგიის მეშვეობით ჰეჯირებული რისკით გამოწვეული რეალური ღირებულებისა და ფულადი ნაკადების ცვლილებების გადაფარვის მისაღწევად;
- (გ) ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირებისას პროგნოზირებულ გარიგებას, რომელიც ჰეჯირების ობიექტია, მაღალი ალბათობა უნდა ჰქონდეს და განსაზღვრავდეს ფულადი ნაკადების სავარაუდო ცვლილებებს, რომლებსაც ნამეტზე ან დეფიციტზე გავლენის მოხდენა შეუძლია;
- (დ) ჰეჯირების ეფექტურობა, ე.ი. ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულება ან ჰეჯირებულ რისკს მიკუთვნებული ფულადი ნაკადები და ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება შეიძლება, საიმედოდ შეფასდეს (რეალური ღირებულების განმარტებაზე მითითებების გასაცნობად იხ. 48-ე და 49-ე პუნქტები და “ა” დანართის მგ 113-ე და მგ 114-ე პუნქტები);
- (ე) ჰეჯირება განუწყვეტლივ ფასდება და მაღალეფექტურად განიხილება მთელი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, რომლისთვისაც განკუთვნილი იყო ჰეჯირება.

რეალური ღირებულების ჰეჯირება

99. თუ რეალური ღირებულების ჰეჯირება აკმაყოფილებს 98-ე პუნქტის პირობებს მოცემული პერიოდის განმავლობაში, იგი უნდა აღირიცხოს შემდეგნაირად:
- (ა) შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც წარმოიშობა ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულებით ხელახალი შეფასებისას (წარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტისათვის ან უცხოური ვალუტის კომპონენტისათვის საბალანსო ღირებულებით შეფასებისას სსბასს 4-ის თანახმად (არაწარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტისათვის, უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში; და
 - (ბ) ჰეჯირებულ მუხლთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც არეგულირებს ჰეჯირებული მუხლის საბალანსო ღირებულებას, უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში. აღნიშნული გარემოება წარმოიშობა, თუ ჰეჯირებული მუხლი შე-

ფასებულია თვითღირებულებით. ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული შემოსულობის ან ზარალის აღიარება ნამეტში ან დეფიციტში საჭიროა იმ შემთხვევაში, თუ ჰეჯირებული მუხლი გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივია.

100. ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების პორტფელის ნაწილის საპროცენტო განაკვეთის რისკის რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას (და მხოლოდ ასეთი ჰეჯირებისას), 99(ბ) პუნქტში მოცემული მოთხოვნები შეიძლება, დაკმაყოფილდეს ჰეჯირებულ მუხლთან დაკავშირებული შემოსულობის ან ზარალის წარდგენისას, ან:

- (ა) აქტივთა ცალკეული, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარსადგენი მუხლების ფასების დადგენის პერიოდში, რომელშიც ჰეჯირებული მუხლი აქტივია; ან
- (ბ) ვალდებულებათა ცალკეული, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარსადგენი მუხლების დაფარვის პერიოდში, რომელშიც ჰეჯირებული მუხლი ვალდებულებაა.

(ა) და (ბ) პუნქტებში განხილული ცალკეული მუხლები ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში უნდა აისახოს ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების შემდეგ. აღნიშნული მუხლების ღირებულებები ამოღებულ უნდა იქნეს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან, როდესაც მათთან დაკავშირებული აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარება წყდება.

101. თუ ჰეჯირებული მუხლის მხოლოდ ზოგიერთი რისკი არის ჰეჯირებული, ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ჰეჯირებულ რისკთან დაუკავშირებელი აღიარებული ცვლილება, 64-ე პუნქტის შესაბამისად უნდა იყოს აღიარებული

102. ერთეულმა პერსპექტიულად უნდა შეწყვიტოს ჰეჯირების აღრიცხვა 99-ე პუნქტის შესაბამისად, თუ:

- (ა) ჰეჯირებული ინსტრუმენტის ვადა გასულია ან იგი გაიყიდა, გაუქმდა ან დაიფარა (ამ მიზნით ჰეჯირების ინსტრუმენტის ვადის გაგრძელება ან სხვა ჰეჯირების ინსტრუმენტით შეცვლა ვადის გასვლას ან გაუქმებას არ ნიშნავს, თუ ამგვარი ჩანაცვლება ან ვადის გაგრძელება ერთეულის დოკუმენტირებული ჰეჯირების სტრატეგია);
- (ბ) ჰეჯირება უკვე აღარ აკმაყოფილებს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს 98-ე პუნქტის შესაბამისად; ან
- (გ) ერთეული აუქმებს ჰეჯირების მუხლად კლასიფიცირებას.

103. 99-ე (ბ) პუნქტის გამოყენებით წარმოშობილი ჰეჯირებული ფინანსური ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულების ნებისმიერი კორექტირება, რომლისთვისაც (ან/და საპროცენტო განაკვეთის რისკის პორტფელის ჰეჯირების შემთხვევაში, მე-100 პუნქტში აღწერილი ცალკეული მუხლებისათვის ეფექტური საპროცენტო მეთოდი გამოიყენება, ამორტიზებული უნდა იყოს ნამეტში ან დეფიციტში. ამორტიზაცია შეიძლება დაიწყოს კორექტირების დაწყებისთანავე, არა უგვიანეს იმ მომენტისა, როდესაც ჰეჯირებული მუხლის კორექტირება რისკის ჰეჯირებით გამოწვეული რეალური ღირებულების ცვლილებების შესაბამისად ხდება. კორექტირება დამყარებულია ამორტიზაციის დაწყების დღეს ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის ხელახალი გადაანგარიშების მონაცემებზე. თუმცა, თუ ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების პორტფელის საპროცენტო განაკვეთის რისკის რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას (და მხოლოდ ამგვარი ჰეჯირებისას) ხელახლა გადაანგარიშებული საპროცენტო განაკვეთით ამორტიზება შეუძლებელია, კორექტირება ამორტიზებულ უნდა იქნეს წრფივი მეთოდის გამოყენებით. კორექტირება ამორტიზებულ უნდა იქნეს მთლიანად, ფინანსური ინსტრუმენტის დაფარვის შედეგად, ხოლო, საპროცენტო განაკვეთის რისკის პორტფელის ჰეჯირების შემთხვევაში, ფასების დადგენის შესაბამისი პერიოდის ამოწურვის შედეგად.
104. როდესაც უღიარებელი მყარი ვალდებულება ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირდება, ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული მყარი ვალდებულების რეალური ღირებულების შემდგომი აკუმულირებული ცვლილება აქტივად ან ვალდებულებად აღიარდება, მათთან დაკავშირებული შემოსულობის ან ზარალის ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებით (იხ. პუნქტი 99(ბ)). ჰეჯირებული ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილებაც აგრეთვე ნამეტში ან დეფიციტში აღიარდება.
105. როდესაც ერთეული იმ აქტივის შესყიდვის ან ვალდებულების აღების მიზნით, რომელიც რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას ჰეჯირებული მუხლია, მყარი ვალდებულების გარიგებაში ერთვება, აქტივის ან ვალდებულების საწყისი საბალანსო ღირებულება, გამოწვეული ერთეულის მყარი ვალდებულების აღიარებით, კორექტირდება ერთი მიზნით, მოიცვას ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშებაში აღიარებული ჰეჯირებული რისკით გამოწვეული მყარი ვალდებულების რეალური ღირებულების აკუმულირებული ცვლილება.

ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება

106. თუ ფულადი სახსრების ნაკადები 98-ე პუნქტის პირობებს მთელი პერიოდის განმავლობაში აკმაყოფილებს, იგი უნდა აღირიცხოს შემდეგი სახით:

- (ა) ეფექტურ ჰეჯირებად განხილული ჰეჯირების ინსტრუმენტის შემოსულობა ან ზარალი (იხ. პუნქტი 98), უნდა აღიარდეს პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში; და
 - (ბ) ჰეჯირების ინსტრუმენტის მოგების ან ზარალის არაეფექტური ნაწილი უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში.
107. უფრო ნათლად, ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება აღირიცხება შემდეგი სახით:
- (ა) ჰეჯირებულ მუხლთან დაკავშირებული წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცალკეული კომპონენტი კორექტირდება ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან უმცირესის მიმართ (აბსოლუტური თანხებით):
 - (i) ჰეჯირების დაწყების მომენტიდან ჰეჯირებულ ინსტრუმენტზე აკუმულირებული შემოსულობები ან ზარალი; და
 - (ii) ჰეჯირებულ მუხლთან დაკავშირებული მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების რეალური ღირებულების (მიმდინარე ღირებულების აკუმულირებული ცვლილება, ჰეჯირების დაწყების მომენტიდან;
 - (ბ) ჰეჯირებულ ინსტრუმენტზე ნებისმიერი შემოსულობის ან ზარალის ნაშთი ან მისი განსაზღვრული კომპონენტი (რაც ეფექტური ჰეჯირება არ არის აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში; და
 - (გ) თუ გარკვეული სახის ჰეჯირების ურთიერთობისას რისკის მართვის ერთეულის დოკუმენტირებული სტრატეგია ჰეჯირების ეფექტურობის დადგენისას გამორიცხავს ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებული შემოსულობის ან ზარალის ან ფულადი ნაკადების სპეციფიკურ კომპონენტს (იხ. პუნქტები 83, 84 და 98 (ა), აღნიშნული შემოსულობის ან ზარალის ზემოხსენებული გამორიცხული კომპონენტი აღიარდება 64-ე პუნქტის შესაბამისად.
108. თუ ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების აღიარება პროგნოზირებული გარიგების ჰეჯირების შედეგია, პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში 106-ე პუნქტის შესაბამისად აღიარებული, მათთან დაკავშირებული შემოსულობები ან ზარალი, უნდა რეკლასიფიცირდეს ნამეტში ან დეფიციტში, იმავე პერიოდში ან პერიოდებში, რომლის განმავლობაშიც შეძენილი აქტივი ან აღებული ვალდებულება ზემოქმედებს ნამეტზე ან დეფიციტზე (იმავე პერიოდებში, როდესაც საპროცენტო შემოსავალი და საპროცენტო ხარჯი აღიარდ(ა). თუმცა, თუ ერთეული ვარაუდობს, რომ

პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებული მთლიანი ზარალი ან მისი ნაწილი არ დაიფარება ერთი ან მეტი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, მან ნამეტში ან დეფიციტში ზარალის იმ თანხის რეკლასიფიცირება უნდა მოახდინოს, რომლის დაფარვის იმედიც აღარ აქვს.

109. თუ არაფინანსური აქტივის ან არაფინანსური ვალდებულების აღიარება პროგნოზირებული გარიგების ჰეჯირების შედეგია, ან არაფინანსური აქტივის ან არაფინანსური ვალდებულების შესახებ პროგნოზირებული გარიგება იქცევა მყარ ვალდებულებად, რომლისთვისაც რეალური ღირებულების ჰეჯირების აღრიცხვა გამოიყენება, ერთეულმა უნდა მიმართოს ქვემოთ მოყვანილ (ა) ან (ბ) ქვეპუნქტს:

(ა) მოახდინოს პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში 106-ე პუნქტის შესაბამისად აღიარებული შემოსულობისა და ზარალის რეკლასიფიცირება ნამეტში ან დეფიციტში, იმავე პერიოდში ან პერიოდების განმავლობაში, რომლის დროსაც შეძენილი აქტივი ან აღებული ვალდებულება ზეგავლენას ახდენს ნამეტზე ან დეფიციტზე (იმავე პერიოდში, რომელშიც ცვეთა თუ მარაგი აღიარდა ხარჯა(დ)). თუმცა, თუ ერთეული ვარაუდობს, რომ პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებული მთლიანი ზარალი ან მისი ნაწილი არ დაიფარება ერთი ან მეტი მომავალი პერიოდის განმავლობაში, მან წმინდა აქტივებიდან/კაპიტალიდან უნდა მოახდინოს ნამეტში ან დეფიციტში ზარალის იმ თანხის რეკლასიფიცირება, რომლის დაფარვის იმედიც აღარ აქვს;

(ბ) იგი აუქმებს შემოსულობასა და ზარალს, რომლებიც აღიარებულია პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში 106-ე პუნქტის შესაბამისად და ისინი გადააქვს აქტივისა თუ ვალდებულების საწყის ან საბალანსო ღირებულებაში.

110. ერთეულმა სააღრიცხვო პოლიტიკად უნდა მიიღოს და ყველა იმ ჰეჯირებისათვის, რომელთანაც 109-ე პუნქტია დაკავშირებული, უცვლელად გამოიყენოს 109-ე პუნქტის (ა) ან (ბ) ქვეპუნქტი.

111. ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირებისას, 108-ე და 109-ე პუნქტებში აღწერილი შემთხვევების გარდა, პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებული თანხები ნამეტში ან დეფიციტში იმავე პერიოდში ან იმ პერიოდებში უნდა აღიარდეს, რომლის განმავლობაშიც ჰეჯირებული პროგნოზირებული გარიგება გავლენას იქონიებს ნამეტზე ან დეფიციტზე (მაგ., როდესაც პროგნოზირებული გაყიდვა ხორციელდება).

112. ერთეულმა პერსპექტიულად უნდა შეწყვიტოს 106-111-ე პუნქტების შესაბამისად ჰეჯირების აღრიცხვა, ქვემოთ ჩამოთვლილ ნებისმიერ შემთხვევაში:

- (ა) ჰეჯირებულ ინსტრუმენტს ვადა გაუვიდა ან გაიყიდა, (მაგ., ამ მიზნით ჰეჯირების ინსტრუმენტის ვადის გახანგრძლივება ან მისი სხვა ჰეჯირების ინსტრუმენტით ჩანაცვლება, ვადის გასვლა ან გაუქმება არ არის, თუ ასეთი ჩანაცვლება ან ვადის გაგრძელება ერთეულის ჰეჯირების დოკუმენტირებული სტრატეგია(ს). ასეთ შემთხვევაში, ჰეჯირების ინსტრუმენტზე აკუმულირებული შემოსულობების ან ზარალის, რომლის აღიარებაც წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ჰეჯირების ეფექტურობის პერიოდიდან გრძელდება (იხ. პ. 106 (ა), წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ცალკე აღიარება პროგნოზირებულ გარიგებამდე უნდა გაგრძელდეს. ხოლო, როდესაც გარიგება შედგება, გამოყენებულ უნდა იქნეს 108-ე, 109-ე ან 111-ე პუნქტები;
- (ბ) ჰეჯირება უკვე აღარ აკმაყოფილებს 98-ე პუნქტის თანახმად ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს. ამ შემთხვევაში, ჰეჯირებულ ინსტრუმენტზე აკუმულირებული შემოსულობის ან ზარალის, რომლის აღიარებაც წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ჰეჯირების ეფექტურობის პერიოდიდან გრძელდება (იხ. პ. 106(ა), წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ცალკე აღიარება პროგნოზირებულ გარიგებამდე უნდა გაგრძელდეს. ხოლო, როდესაც გარიგება შედგება, გამოყენებულ უნდა იქნეს 108-ე, 109-ე ან 111-ე პუნქტები;
- (გ) პროგნოზირებული გარიგება შესაძლებლად უკვე აღარ განიხილება, ასეთ შემთხვევაში, ჰეჯირების ინსტრუმენტზე აკუმულირებული ნებისმიერი შემოსულობა ან ზარალი, რომლის აღიარებაც წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ჰეჯირების ეფექტურობის პერიოდიდან გრძელდება (იხ. პ. 106(ა), უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში. მაგრამ პროგნოზირებული გარიგება, რომელიც მოსალოდნელად აღარ განიხილება (იხ. პ. 98 (გ), შესაძლებელია, ჯერ კიდევ იყოს განხორციელებადი;
- (დ) როდესაც ერთეული აუქმებს კლასიფიკაციას. პროგნოზირებული გარიგების ჰეჯირებისათვის ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებული ნებისმიერი აკუმულირებული შემოსულობის ან ზარალის, რომლის აღიარებაც წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ჰეჯირების ეფექტურობის პერიოდიდან გრძელდება (იხ. პ. 106(ა), წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ცალკე აღიარება უნდა გაგრძელდეს, სანამ პროგნოზირებული გარიგება შედგება ან მისი განხორციელება შეუძლებლად

მიიჩნევა. როდესაც გარიგება შედგება, გამოყენებულ უნდა იქნეს 108-ე, 109-ე ან 111-ე პუნქტები. თუ გარიგება შესაძლებლად უკვე აღარ განიხილება, წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ადრე აღიარებული აკუმულირებული შემოსულობა ან ზარალი უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში.

წმინდა ინვესტიციის ჰეჯირება

113. უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული წმინდა ინვესტიციის ჰეჯირება, ფულადი მუხლის ჰეჯირების ჩათვლით, რომელიც წმინდა ინვესტიციის ნაწილად მიიჩნევა (იხ. სსბასს 4), ფულადი ნაკადების ჰეჯირების მსგავსად უნდა აღირიცხოს:

- (ა) ჰეჯირებულ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული შემოსულობის ან ზარალის ნაწილი, რომლებიც ეფექტურ ჰეჯირებად განიხილება (იხ. პ. 98), წმინდა აქტივების/საკუთარი კაპიტალის ცვლილების ანგარიშგებაში უნდა აღიარდეს პირდაპირ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში (სსბასს 1); და
- (ბ) არაეფექტური ნაწილი უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში.

ჰეჯირების ინსტრუმენტის შემოსულობები ან ზარალი, რომლებიც დაკავშირებულია ჰეჯირების ეფექტურ ნაწილთან და აღიარებულია პირდაპირ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, უცხოური ქვედანაყოფის გაყიდვისას, სსბასს 4-ის 56-57-ე პუნქტების შესაბამისად, ნამეტში ან დეფიციტში უნდა აღიარდეს.

გარდამავალი დებულებები

114. ეს სტანდარტი გამოყენებულ უნდა იქნეს რეტროსპექტულად, გარდა 115-123-ე პუნქტებში განსაზღვრული გამონაკლისისა. აკუმულირებული ნამეტის ან დეფიციტის საწყისი ნაშთი და ყველა სხვა შესადარისი თანხა უნდა გადაანგარიშდეს ისე, თითქოს აღნიშნული სტანდარტი ყოველთვის მოქმედებდა, გარდა იმ შემთხვევის, როდესაც ინფორმაციის ახლად ფორმულირება შეუძლებელია. თუ ინფორმაციის გადაანგარიშება შეუძლებელია, ერთეულმა უნდა დააფიქსიროს აღნიშნული ფაქტი და მიუთითოს, რა დონეზე იყო ინფორმაცია ხელახლა ფორმულირებული.

115. როდესაც ერთეული მოცემულ სტანდარტს პირველად იყენებს, მას მანამდე აღიარებული ფინანსური აქტივის გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივად კლასიფიცირების უფლება აქვს. ნებისმიერი ამგვარი ფინანსური აქტივისათვის ერთეულმა რეალური ღირებულების ნებისმიერი აკუმულირებული ცვლილება უნდა აღიაროს, წმინდა აქტივების/საკუთარი კაპიტალის ცალკეული კომპონენტის სახით,

შემდგომში აღიარების შეწყვეტის ან გაუფასურების აღიარებამდე, იმ მომენტში, როდესაც ერთეული აღნიშნული აკუმულირებული შემოსულობის ან ზარალის რეკლასიფიკაციას წმინდა აქტივებიდან/საკუთარი კაპიტალიდან ნამეტში ან დეფიციტში ახდენს. ადრე აღიარებული ფინანსური აქტივებისათვის ერთეულმა:

- (ა) შესადარის ფინანსურ ანგარიშგებაში ხელახალი კლასიფიცირების გამოყენებით, ფინანსური აქტივი თავიდან უნდა განსაზღვროს; და
 - (ბ) განმარტებით შენიშვნებში აჩვენოს ფინანსური აქტივების რეალური ღირებულება კლასიფიკაციის მინიჭების თარიღისათვის, ასევე მათი კლასიფიკაცია კატეგორიების მიხედვით და საბალანსო ღირებულება წინა ფინანსური ანგარიშგების მიხედვით.
116. როდესაც ერთეული მოცემულ სტანდარტს პირველად იყენებს, მას მანამდე აღიარებული იმ ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულებით, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით კლასიფიცირების უფლება აქვს, რომელიც კლასიფიკაციის კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს. მე-10, მე-13, მე-14, მე-15, 51-ე, მგ7-მგ16, მგ17 და მგ 48-ე პუნქტების შესაბამისად ადრე აღიარებული ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებებისათვის გასათვალისწინებელია შემდეგი:
- (ა) 111-ე პუნქტის მიუხედავად, ნებისმიერი ფინანსური აქტივი და ვალდებულება, რომელიც ამ ქვეპუნქტის მიხედვით კლასიფიცირდება რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით და ადრე კლასიფიცირებული იყო ჰეჯირებულ მუხლად, რეალური ღირებულების ჰეჯირების ბუღალტრულ აღრიცხვასთან მიმართებით, ამ კლასიფიკაციიდან ამოღებულ უნდა იქნეს იმავე თარიღიდან, როდესაც კლასიფიცირდება რეალური ღირებულებით აღრიცხვისთვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით;
 - (ბ) მან ამ პუნქტის (ა) ქვეპუნქტის შესაბამისი ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებებისთვის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აჩვენოს კლასიფიკაციის მინიჭების თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულება და მათი კლასიფიკაცია, ასევე წინა ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მათი საბალანსო ღირებულება;
 - (გ) კლასიფიკაცია უნდა შეუცვალოს ნებისმიერ ფინანსურ აქტივსა და ფინანსურ ვალდებულებას, რომელიც კლასიფიცირებული ჰქონდა რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, თუ ის აღარ აკმაყოფილებს ამგვარ კლასიფიკაციას ამ პუნქტების მიხედვით. როდესაც

კლასიფიკაციის შეცვლის შემდეგ ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების შეფასება შესაძლებელია ამორტიზებული ღირებულებით, კლასიფიკაციის შეცვლის თარიღი მისი საწყისი აღიარების თარიღად მიიჩნევა;

- (დ) ნებისმიერი ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულებისათვის, რომელთაც კლასიფიკაცია შეუცვალა (გ) ქვეპუნქტის შესაბამისად, განმარტებით შენიშვნებში უნდა აჩვენოს კლასიფიკაციის შეცვლის თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულება და მათი ახალი კლასიფიკაცია.

117. ერთეულმა შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება უნდა გადაიანგარიშოს 116-ე პუნქტში მოცემული ახალი კლასიფიკაციების შესაბამისად, თუ ფინანსური აქტივი, ფინანსური ვალდებულება ან ფინანსური აქტივების ჯგუფი, ფინანსური ვალდებულებების ჯგუფი ან ორივე, რომელიც კლასიფიცირებული იყო რეალური ღირებულებით აღრიცხვისთვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, დააკმაყოფილებდა მე-10(ბ)(i), მე-10(ბ)(ii) ან მე-13 პუნქტის კრიტერიუმებს შესადარისი პერიოდის დასაწყისში, ან თუ ისინი, რომლებიც შეძენილი იყო შესადარისი პერიოდის დაწყების შემდეგ, დააკმაყოფილებდა მე-10(ბ)(i), მე-10(ბ)(ii) ან მე-13 პუნქტის კრიტერიუმებს საწყისი აღიარებისას. 118. 119-ე პუნქტის მიერ დაშვებული გამონაკლისის თანახმად, ერთეულმა პერსპექტიულად უნდა გამოიყენოს 17-39-ე პუნქტებსა და “ა” დანართის მგ 51- მგ 67-ე პუნქტებში მოცემული აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნები. აქედან გამომდინარე, თუ ერთეულმა ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საფუძველზე იმ ფინანსური აქტივების აღიარება შეწყვიტა, რომლებიც ამ სტანდარტის მიღებამდე განხორციელებული გარიგების შედეგად წარმოიქმნა და აღნიშნული აქტივების აღიარება ამ სტანდარტის შესაბამისად არ უნდა შეწყვეტილიყო, ერთეულმა აღნიშნული აქტივები არ უნდა აღიაროს.

119. 118-ე პუნქტის მიუხედავად, ერთეულს შეუძლია მის მიერ არჩეული დღიდან რეტროსპექტულად გამოიყენოს 17-39-ე პუნქტებსა და “ა” დანართის მგ 51-მგ 67-ე პუნქტებში მოცემული აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნები იმ პირობით, თუ წარსული გარიგების შედეგად აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარების შეწყვეტისათვის ამ სტანდარტის გამოსაყენებლად აუცილებელი ინფორმაცია გარიგებების თავდაპირველი აღრიცხვისას იქნა მიღებული.

120. 114-ე პუნქტის მიუხედავად, ერთეულის მგ 108-ე პუნქტის ბოლო წინადადებისა და მგ 109-ე პუნქტის მოთხოვნების გამოყენება შეუძლია შემდეგი გზით:

- (ა) პერსპექტიულად, სტანდარტის მიღების შემდგომ დადებული გარიგებებისათვის; ან

- (ბ) რეტროსპექტულად, ერთეულის მიერ არჩეული თარიღიდან, თუ წარსული ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი აქტივებისა და ვალდებულებების მიმართ ამ სტანდარტის გამოსაყენებლად საჭირო ინფორმაცია მოპოვებულ იქნა ამ ოპერაციების აღრიცხვის საწყის ეტაპზე.
121. ერთეულმა არ უნდა მოახდინოს არაფინანსური აქტივებისა თუ არაფინანსური ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების კორექტირება ფულადი ნაკადების ჰეჯირებასთან დაკავშირებული და საბალანსო ღირებულებაში იმ ფინანსური წლის დაწყებამდე შეტანილი შემოსულობების და ზარალის გამოსარიცხად, როდესაც მოცემული სტანდარტი პირველად იქნა გამოყენებული. იმ ფინანსური პერიოდის დასაწყისში, როდესაც მოცემული სტანდარტი პირველად იქნა გამოყენებული, მყარი ვალდებულების ჰეჯირებისათვის პირდაპირ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული, ამ სტანდარტის შესაბამისად რეალური ღირებულების ჰეჯირებად განხილული ნებისმიერი თანხა აქტივად ან ვალდებულებად უნდა რეკლასიფიცირდეს. გამონაკლისია მხოლოდ კვლავ ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად განხილული უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირება.
122. თუ ერთეულს ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირებული აქვს გარე პროგნოზირებული გარიგება, რომელიც:
- (ა) გამოსახულია გარიგებაში მონაწილე ერთეულის სამუშაო ვალუტით;
 - (ბ) წარმოშობს რისკის ფაქტორს, რომელიც გავლენას ახდენს კონსოლიდირებულ ნამეტზე ან დეფიციტზე (ე.ი. ისეთ ვალუტაშია გამოსახული, რომელიც ჯგუფის წარსადგენი ვალუტა არ არის; და
 - (გ) კვალიფიცირდებოდა ჰეჯირების აღრიცხვისთვის, თუ გარიგებაში მონაწილე ერთეულის სამუშაო ვალუტით არ გამოისახებოდა,
- მას შეუძლია, ჰეჯირების ბუღალტრული აღრიცხვა 89-ე პუნქტის ბოლო წინადადებისა და მგ 133-ე და მგ 134-ე პუნქტების გამოყენების თარიღამდე არსებული პერიოდების კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოიყენოს.
123. ერთეულს არ სჭირდება მგ 134-ე პუნქტის გამოყენება, 89-ე პუნქტის ბოლო წინადადებისა და მგ 133-ე პუნქტის გამოყენების თარიღებამდე არსებულ საანგარიშგებო პერიოდებთან დაკავშირებული შესადარისი ინფორმაციისათვის.

ძალაში შესვლის თარიღი

124. წინამდებარე სტანდარტი ერთეულმა უნდა გამოიყენოს 2013 წლის 1 იანვარს ან მას შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ადრეული გამოყენება ნებადართულია. თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტს იყენებს 2013 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისათვის, მან ამის შესახებ შენიშვნებში უნდა აღნიშნოს.
125. ერთეულმა არ უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტი 2013 წლის 1 იანვრამდე, თუ იგი ასევე არ იყენებს სსბასს 28-ს და სსბასს 30-ს.
- 125ა. მე-2 პუნქტი შეიცვალა 2011 წლის ოქტომბერში გამოცემული სსბასს 32-ით - *შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი*. ერთეულმა ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 იანვარს ან შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ადრეული გამოყენება ნებადართულია. თუ ერთეული ცვლილებას 2014 წლის 1 იანვრამდე პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ამის შესახებ შენიშვნებში უნდა აღნიშნოს და ამასთან გამოიყენოს სსბასს 32, სსბასს 5-ის მე-6 და 42ა პუნქტებში შეტანილი ცვლილებები, სსბასს 13-ის 25-27-ე და 85ბ პუნქტებში შეტანილი ცვლილებები, სსბასს 17-ის მე-5, მე-7 და 107გ პუნქტებში და სსბასს 31-ის მე-6 და 132ა პუნქტებში შეტანილი ცვლილებები.
126. თუ ერთეული სსბასს-ის მიხედვით განსაზღვრულ აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის წინამდებარე სტანდარტის ძალაში შესვლის შემდგომ დანერგავს, ეს სტანდარტი გამოიყენება დანერგვის თარიღის ან მისი შემდგომი პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის.

დანართი ა

მითითებები გამოყენებაზე

წინამდებარე დანართი სსბასს 29-ის განუყოფელი ნაწილია

მოქმედების სფერო (მე-2- მე-8 პუნქტები)

მგ1. მოცემული სტანდარტი არ ცვლის მომუშავეთა გასამრჯელოების პროგრამების მოთხოვნებს, რომლებიც განეკუთვნება საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ არსებული ეროვნული ან საერთაშორისო სტანდარტის მოქმედების სფეროს და გაყიდვებიდან თუ მომსახურებიდან მიღებული (სსბასს 9-ის შესაბამისად აღრიცხული) წლიური ამონაგების მოცულობაზე დამყარებული როიალტის შეთანხმებებისათვის დადგენილ მოთხოვნებს.

ინვესტიციები კონტროლირებულ ერთეულში, მეკავშირე ერთეულში და ერთობლივ საქმიანობაში

მგ2. ზოგჯერ ერთეული სხვა ერთეულის მიერ გამოშვებულ წილობრივ ინსტრუმენტებში “სტრატეგიულ ინვესტირებას” იმ განზრახვით ახორციელებს, რომ დაამყაროს ან შეინარჩუნოს გრძელვადიანი საოპერაციო ურთიერთობა ინვესტირებულ ერთეულთან. ინვესტორი ერთეული სსბასს 7-ს იმის დასადგენად იყენებს, შეესაბამება თუ არა ერთეულის მიერ გამოყენებული აღრიცხვის კაპიტალ-მეთოდი ამგვარ ინვესტიციას. ინვესტორი ერთეული სსბასს 8-ს იმის დასადგენად იყენებს, არის თუ არა პროპორციული კონსოლიდაცია ან კაპიტალ-მეთოდი გამოსადეგი ასეთი ინვესტიციისათვის. თუ არც კაპიტალ-მეთოდი და არც პროპორციული კონსოლიდაცია გამოსადეგი არ არის, ერთეული ამ სტანდარტს ზემოხსენებული სტრატეგიული ინვესტიციისათვის იყენებს.

სადაზღვევო კონტრაქტები

მგ3. ეს სტანდარტი გამოიყენება მზღვეველთა ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებებისათვის, გარდა 2(ე) პუნქტში განსაზღვრული უფლებებისა და ვალდებულებებისა, ვინაიდან ისინი სადაზღვევო ხელშეკრულებების საფუძველზე წარმოიშობა. თუმცა, ერთეული ამ სტანდარტს იყენებს:

- ფინანსური გარანტიის კონტრაქტებისათვის, გარდა ემიტენტის მიერ სსბასს 28-ის მიხედვით სადაზღვევოდ მიჩნეული კონტრაქტებისა; და
- სადაზღვევო კონტრაქტებში შემავალი წარმოებული ინსტრუმენტებისათვის.

ერთეულს შეუძლია, მაგრამ არ მოეთხოვება ამ სტანდარტის სხვა ისეთი სადაზღვევო კონტრაქტებისათვის გამოყენება, რომლებიც ფინანსური რისკის გადაცემას მოიცავს.

მგ4. ფინანსური გარანტიების კონტრაქტებს შეიძლება, ჰქონდეს მრავალნაირი სამართლებრივი ფორმა, მაგალითად, გარანტია, ზოგიერთი ტიპის აკრედიტივი, საკრედიტო რისკის კონტრაქტი ან სადაზღვევო ხელშეკრულება. მათი სააღრიცხვო პოლიტიკა დამოკიდებული არ არის მათ სამართლებრივ ფორმაზე. ქვემოთ ჩამოთვლილი მაგალითები შესაბამისი სააღრიცხვო მიდგომის ნიმუშებია (იხ. პ. 2(ე)):

(ა) თუმცა, ფინანსური გარანტიის კონტრაქტი სადაზღვევო ხელშეკრულებაა, თუ გადაცემული რისკი არსებითია, ემიტენტი ამ სტანდარტს იყენებს. გარდა ამისა, გარკვეულ შემთხვევებში, ერთეულს შეუძლია, სსბასს 28-ის გამოყენებით ფინანსური გარანტიის კონტრაქტები ფინანსური ინსტრუმენტების სადაზღვევო კონტრაქტებად მიიჩნიოს. თუ ემიტენტმა ერთეულმა ადრე დანერგა სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომლის მიხედვითაც ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებებს სადაზღვევო ხელშეკრულებებად მიიჩნევდა და გამოიყენა სადაზღვევო ხელშეკრულებებისთვის შესაფერისი სააღრიცხვო მიდგომა, ემიტენტი ერთეულს ასეთი ფინანსური გარანტიის კონტრაქტებისთვის შეუძლია აირჩიოს ან წინამდებარე სტანდარტი ან სადაზღვევო ხელშეკრულებების შესახებ არსებული შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტი. თუ ერთეული მოცემულ სტანდარტს იყენებს, 45-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ ემიტენტმა ერთეულმა ფინანსური გარანტიის კონტრაქტი თავდაპირველად რეალური ღირებულებით აღიაროს. თუ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტი გაცემული იყო არადაკავშირებულ მხარეზე “გაშლილი ხელის მანძილის” პრინციპით შესრულებული გარიგებისას მისი თავდაპირველი რეალური ღირებულება, სავარაუდოდ, საწინააღმდეგო მტკიცებულების არარსებობისას, მიღებული პრემიის ტოლი იქნება. შემდგომში, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ფინანსური გარანტიის კონტრაქტი საწყისი აღიარებისას კლასიფიცირებული იყო რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, ან თუ ერთეულმა გამოიყენა 31-39-ე და მგ62-მგ67-ე პუნქტები (როდესაც ფინანსური აქტივის გადაცემა არ კვალიფიცირდება აღიარების შეწყვეტის ან აქტივში მონაწილეობის გაგრძელებისთვის განკუთვნილი მიდგომის გამოსაყენებლად), ერთეული მას შეაფასებს შემდეგი ორი სიდიდიდან უდიდესი თანხით:

(ი) სსბასს 19-ის შესაბამისად განსაზღვრული თანხა და

- (ii) თავდაპირველად აღიარებულ თანხას გამოკლებული, როგორც შესაფერისია, სსბასს 9-ის შესაბამისად აღიარებული მთლიანი ამორტიზაცია (იხ. პ. 49(გ)).
- (ბ) კრედიტთან დაკავშირებული ზოგიერთი გარანტია, გადახდის წინაპირობის სახით, არ მოიცავს მოთხოვნას, რომ მფლობელმა თავის თავზე უნდა აიღოს ზარალის ანაზღაურება, თუ დებიტორი, გადახდის ვადის დადგომისას, ვერ გადაიხდის გარანტირებულ აქტივთან დაკავშირებულ თანხებს. ამგვარი გარანტიის ერთ-ერთი მაგალითია კონტრაქტი, რომელიც გადახდას წინასწარ განსაზღვრული საკრედიტო რეიტინგის ან კრედიტის ინდექსის ცვლილების საპასუხოდ მოითხოვს. ამგვარი გარანტიები, წინამდებარე სტანდარტის განმარტების თანახმად, არც ფინანსური გარანტიის კონტრაქტებია და არც სადაზღვევო ხელშეკრულებები. ისინი წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტებია და მათთვის ემიტენტი ამ სტანდარტს იყენებს;
- (გ) თუ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტი გაცემული იყო საქონლის გაყიდვასთან დაკავშირებით, ემიტენტი სსბასს 9-ს იყენებს იმის დასადგენად, როდის აღიაროს გარანტიებიდან და როდის - საქონლის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები.
- მგ5. ზოგიერთი კონტრაქტი მოითხოვს კლიმატურ, გეოლოგიურ ან ფიზიკურ ცვლადებზე დამყარებულ გადახდას (ეს კლიმატური ცვლადები ზოგჯერ “ამინდის წარმოებულებად” განიხილება). იმ შემთხვევაში, თუ ასეთი კონტრაქტები სადაზღვევო ხელშეკრულებებს არ განეკუთვნება, ისინი ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში შედიან.
- არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოშობილი უფლებები და ვალდებულებები*
- მგ6. უფლებები და ვალდებულებები (აქტივები და ვალდებულებები) შეიძლება წარმოიშვას არაგაცვლითი ოპერაციებიდან. მაგალითად, ერთეულმა შესაძლოა ფული მრავალმხრივი კრედიტორისგან გარკვეული საქმიანობის განსახორციელებლად მიიღოს. თუ აღნიშნული საქმიანობის განხორციელება დამოკიდებულია გარკვეულ პირობებზე, აქტივი და ვალდებულება ერთდროულად აღიარდება. ფინანსური აქტივი აღიარდება სსბასს 23-ის მიხედვით და თავდაპირველად შეფასდება სსბასს 23-ის და წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით. ვალდებულება, რომელიც თავდაპირველად აღიარდა აქტივის გამოყენებაზე პირობების დაწესების შედეგად, არ შედის წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში და მისთვის გამოიყენება სსბასს 23. საწყისი აღიარების შემდეგ, თუ გარემოებები აჩვენებს, რომ სსბასს 23-ის მიხედვით ვალდებულების აღიარება აღარ არის შესაფერისი, ერთეული განიხილავს, ფინანსური

ვალდებულება წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით უნდა აღიარდეს თუ არა. სხვა ვალდებულებები, რომლებიც შესაძლოა, არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოიშვას, აღიარდება და შეფასდება წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, თუ ისინი აკმაყოფილებენ ფინანსური ვალდებულების განსაზღვრებას სსბას 28-ის მიხედვით.

განმარტებები (მე-9 და მე-10 პუნქტები)

კლასიფიცირება რეალური ღირებულებით აღრიცხვისთვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით

მგ7. წინამდებარე სტანდარტის მე-10 პუნქტი ერთეულს უფლებას აძლევს, ფინანსური აქტივი, ფინანსური ვალდებულება ან ფინანსური ინსტრუმენტები (ფინანსური აქტივების, ფინანსური ვალდებულებების ან ორივეს ჯგუფი) განსაზღვროს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, თუ ამის გაკეთება უფრო შესაბამის ინფორმაციას იძლევა.

მგ8. ერთეულის მიერ გადაწყვეტილების მიღება, რომ ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება განსაზღვროს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისთვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, სააღრიცხვო პოლიტიკის არჩევანის მსგავსი პროცედურაა (თუმცა, სააღრიცხვო პოლიტიკისგან განსხვავებით, ამგვარი კლასიფიკაციის ყველა მსგავსი გარიგებისათვის გამოყენება სავალდებულო არ არის. როდესაც ერთეული ამგვარ არჩევანს მიმართავს, სსბას 3-ის - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები - 17-ე (ბ) პუნქტი მოითხოვს, შერჩეულმა პოლიტიკამ ფინანსურ ანგარიშგებაში ოპერაციების შედეგების, ასევე ერთეულის ფინანსურ მდგომარეობასთან, ფინანსურ შედეგებთან ან ფულად ნაკადებთან დაკავშირებული სხვა მოვლენებისა და პირობების შესახებ უფრო საიმედო და შესაბამისი ინფორმაცია უზრუნველყოს. მუხლების კლასიფიცირებასთან დაკავშირებით რეალური ღირებულებით აღრიცხვისთვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, მე-10 პუნქტში განსაზღვრულია ორი სიტუაცია, როდესაც უფრო შესაბამისი ინფორმაციის უზრუნველყოფის მოთხოვნა სრულდება. შესაბამისად, მე-10 პუნქტის თანახმად, ერთეულს ამგვარ კლასიფიკაციებს შორის არჩევანის გასაკეთებლად იმის დემონსტრირება სჭირდება, რომ ამ მოთხოვნებიდან ერთ-ერთს (ან ორივეს) აკმაყოფილებს.

პუნქტი 10 (ბ) (i): კლასიფიკაცია მთლიანად აღმოფხვრის ან მნიშვნელოვნად ამცირებს შეფასებით ან აღიარებით გამოწვეულ შეუსაბამობებს

მგ9. სსბას 29-ის შესაბამისად, ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების შეფასება და რეალურ ღირებულებაში მომხდარი აღიარებული ცვლილებების კლასიფიკაცია განისაზღვრება მოცემული მუხლის კლასიფიკაციით და იმის მიხედვით, არის თუ

არა მუხლი ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაციის ნაწილი. ამ მოთხოვნებმა შეიძლება, შეუსაბამოები გამოიწვიოს შეფასების ან აღიარების გამო (რასაც ზოგჯერ “სააღრიცხვო შეუსაბამოებს” უწოდებენ), როდესაც, მაგალითად, ერთეული არ იყენებს რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მიდგომას, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით და ფინანსური აქტივი უნდა კლასიფიცირდეს გასაყიდად არსებულად (და რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებების უმეტესობა უნდა აღიარდეს პირდაპირ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში), ხოლო მასთან დაკავშირებული ვალდებულება უნდა შეფასდეს ამორტიზებული ღირებულებით (და რეალური ღირებულების ცვლილებები არ უნდა აღიარდეს). ასეთ შემთხვევაში, ერთეულმა შეიძლება, დაასკვნას, რომ მისი ფინანსური ანგარიშგება უფრო შესაბამის ინფორმაციას უზრუნველყოფდა, როგორც აქტივის, ასევე ვალდებულების კლასიფიცირების შემთხვევაში, რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით.

მგ10. შემდეგი მაგალითები გვიჩვენებს, როდის სრულდება ზემოაღნიშნული პირობა. ერთეულს ყველა შემთხვევაში შეუძლია ამ პირობის გამოყენება და ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების კლასიფიცირება რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, თუ აკმაყოფილებს 10-ე(ბ)(i) პუნქტის პრინციპს:

(ა) ერთეულს აქვს ვალდებულებები, რომლის ფულადი ნაკადები ხელშეკრულებით იმ აქტივების მაჩვენებლებს ეყრდნობა, რომლებიც სხვა შემთხვევაში კლასიფიცირებული იქნებოდა გასაყიდად არსებულად. მაგალითად, მზღვეველს შეიძლება ჰქონდეს იმ დისკრეციული მონაწილეობის პარამეტრის შემცველი ვალდებულებები, რომლის თანახმად სარგებლის გადახდა მზღვეველის წინასწარგანსაზღვრული აქტივების ჯგუფის რეალიზებულ და/ან არარეალიზებულ საინვესტიციო უკუგებაზე დაყრდნობით ხდება. თუ აღნიშნული ვალდებულებების შეფასება მიმდინარე საბაზრო ფასებს ასახავს, აქტივების კლასიფიცირება რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, ნიშნავს, რომ აქტივების რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები ცვლილებების აღიარების პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში აღიარდება;

(ბ) ერთეულს, სადაზღვევო ხელშეკრულებების შესაბამისად, აქვს ვალდებულებები, რომელთა შეფასება მიმდინარე ინფორმაციას მოიცავს და ფინანსური აქტივები, რომელთაც ამ ვალდებულებებთან დაკავშირებულად მიიჩნევენ და რომლებიც სხვა შემთხვევაში გასაყიდად არსებულად კლასიფიცირდებოდა, ან ამორტიზებული ღირებულებით შეფასდებოდა;

- (გ) ერთეულს აქვს ფინანსური აქტივები, ფინანსური ვალდებულებები ან ორივე, რომლებიც ინაწილებენ ამა თუ იმ რისკს, მაგალითად, მათ რეალურ ღირებულებაში საპროცენტო განაკვეთის იმ საპირისპირო ცვლილებების გამომწვევ რისკს, რომლებიც ერთმანეთს გადაფარავს. ამასთან, მხოლოდ ზოგიერთი ინსტრუმენტი შეფასდება რეალური ღირებულებით, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით (ე.ი. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტებია ან კლასიფიცირებულია სავაჭროდ გამიზნულად(დ). შეიძლება, მეორე შემთხვევასთანაც გვქონდეს საქმე, როდესაც ჰეჯირების ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნები დაკმაყოფილებული არ არის, მაგალითად, იმის გამო, რომ 98-ე პუნქტის ეფექტურობის მოთხოვნები არ არის დაკმაყოფილებული;
- (დ) ერთეულს აქვს ფინანსური აქტივები, ფინანსური ვალდებულებები ან ორივე, რომლებიც ინაწილებენ ამა თუ იმ რისკს, მაგალითად, მათ რეალურ ღირებულებაში საპროცენტო განაკვეთის იმ საპირისპირო ცვლილებების გამომწვევ რისკს, რომლებიც ერთმანეთს გადაფარავს, გარდა ამისა ერთეული არ აკმაყოფილებს ჰეჯირების ბუღალტრული აღრიცხვის პირობას, რადგან არც ერთი ინსტრუმენტი არ არის წარმოებული ინსტრუმენტი. გარდა ამისა, შემოსულობის ან ზარალის აღიარებაში მნიშვნელოვანი შეუსაბამოებები არსებობს იმის გამო, რომ ჰეჯირების ბუღალტრული აღრიცხვა არ ხდება, მაგალითად:
- (i) ერთეულს დაფინანსებული აქვს ფიქსირებულგანაკვეთიანი აქტივების პორტფელი, რომელიც სხვა შემთხვევაში გასაყიდად არსებულად კლასიფიცირდებოდა და ამავე დროს აქვს ფიქსირებულგანაკვეთიანი სავალო ვალდებულებები, რომელთა რეალური ღირებულების ცვლილებები ერთმანეთს გადაფარავს. თუ ერთეული ანგარიშგებაში აქტივებსაც და სავალო ვალდებულებებსაც რეალური ღირებულებით წარადგენს, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, გასწორდება ის შეუსაბამოებები, რომელიც იმ შემთხვევაში წარმოიშობოდა თუ აქტივებს რეალური ღირებულებით შეაფასებდა და ცვლილებებს წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ასახავდა, ხოლო სავალო ვალდებულებებს ამორტიზებული ღირებულებით შეაფასებდა;
- (ii) ერთეულს სესხების გარკვეული ჯგუფი დაფინანსებული აქვს სავაჭრო ობლიგაციების გამოშვებით, რომელთა რეალური ღირებულების ცვლილებები ერთმანეთს გადაფარავს. თუ ამავე დროს ერთეული ობლიგაციებს რეგულარულად, ხოლო სესხებს იშვიათად ან არასდროს ყიდის და ყიდულობს, ანგარიშგებაში როგორც სესხების,

ასევე ობლიგაციების რეალური ღირებულებით წარდგენა, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, აღმოფხვრის შემოსულობის ან ზარალის აღიარების დროსთან დაკავშირებულ შეუსაბამობებს, რაც ორივეს ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებისას, ხოლო შემოსულობის ან ზარალის ობლიგაციების ყოველი შესყიდვის დროს აღიარებისას წარმოიშობოდა.

მგ11. წინა პუნქტში განხილულ შემთხვევებში, მხოლოდ მაშინ არის შესაძლებელი აღიარებასთან თუ შეფასებასთან დაკავშირებული შეუსაბამობების აღმოფხვრა ან მნიშვნელოვნად შემცირება და შედარებით მეტად შესაბამისი ინფორმაციის წარდგენა, თუ საწყისი აღიარებისას კლასიფიკაციის განსაზღვრის დროს ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით. პრაქტიკაში ერთეულს არ სჭირდება ყველა ისეთი აქტივისა და ვალდებულების ზუსტად ერთსა და იმავე დროს შეფასება, რომლებიც შეფასებასთან ან აღიარებასთან დაკავშირებულ შეუსაბამობებს წარმოშობს. ნებადართულია გონივრულობის ფარგლებში დაყოვნება, თუ თითოეული გარიგება საწყისი აღიარებისას კლასიფიცირდება რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით და ამ დროისათვის მოსალოდნელი იქნება, რომ ნებისმიერი დარჩენილი გარიგება შედგება.

მგ12. სწორი არ არის მხოლოდ აღნიშნული შეუსაბამობების გამომწვევი ზოგიერთი ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების კლასიფიცირება რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, თუ ამის გაკეთება არ აღმოფხვრის ან მნიშვნელოვნად არ შეამცირებს ამ შეუსაბამობებს და, მაშასადამე, არ მოგვცემს უფრო შესაბამის ინფორმაციას. თუმცა, მისაღები იქნება მსგავსი ფინანსური აქტივების ან ვალდებულებების გარკვეული რაოდენობის კლასიფიცირება ასეთი სახით, თუ ამით შეუსაბამობები მნიშვნელოვნად შემცირდება (და პოტენციურად იმაზე მეტად, ვიდრე სხვა დასაშვები კლასიფიკაციის გამოყენებით არის შესაძლებელი). მაგალითად, დავუშვათ, ერთეულს აქვს დიდი რაოდენობის მსგავსი ფინანსური ვალდებულებები, რომელთა ჯამი შეადგენს 100 ფე-ს და დიდი რაოდენობის მსგავსი ფინანსური აქტივები, რომელთა ჯამი შეადგენს 50 ფე-ს, მაგრამ ისინი შეფასებულია სხვადასხვა საფუძვლის გამოყენებით. ერთეულს შეუძლია, მნიშვნელოვნად შეამციროს შეფასებასთან დაკავშირებული შეუსაბამობები, თუ საწყისი აღიარებისას ყველა აქტივს, მაგრამ ზოგიერთ ვალდებულებას (მაგალითად, ცალკეულ ვალდებულებას, რომელთა გაერთიანებული ჯამი 45 ფე-ს შეადგენს) განსაზღვრავს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით. თუმცა, ვინაიდან

მხოლოდ მთლიანი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის არის შესაძლებელი კლასიფიცირება რეალური ღირებულებით აღრიცხვისთვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, ამ მაგალითში ერთეულმა აღნიშნული კლასიფიკაცია უნდა მიაწიოს მთლიანად ერთ ან მეტ ვალდებულებას. არ შეიძლება ამ კლასიფიკაციის მინიჭება ვალდებულების რომელიმე კომპონენტისთვის (მაგ., მხოლოდ ერთ რისკზე მისაკუთვნებელი ღირებულების ცვლილებებისთვის, როგორც არის საბაზისო საპროცენტო განაკვეთი) ან ვალდებულების (მაგ., პროცენტებში) რომელიმე ნაწილისთვის.

პუნქტი 10 (ბ)(ii): ფინანსური აქტივების ჯგუფი, ფინანსური ვალდებულებების ჯგუფი ან ორივე იმართება და მისი შედეგი რეალური ღირებულების საფუძველზე ფასდება, დადგენილი რისკის მართვის ან საინვესტიციო სტრატეგიის შესაბამისად.

მგ13. ერთეულს ისე შეუძლია მართოს და შეაფასოს ფინანსური აქტივების ჯგუფი, ფინანსური ვალდებულებების ჯგუფი ან ორივე, რომ ეს ჯგუფი შეაფასოს რეალური ღირებულებით, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, რაც უფრო შესაბამის ინფორმაციას განაპირობებს. ამ შემთხვევაში, აქცენტი გადატანილია იმ მეთოდზე, რომლის მეშვეობითაც ერთეული მართავს და აფასებს შედეგს და არა ფინანსური ინსტრუმენტების ბუნებაზე.

მგ14. შემდეგ მაგალითებში ნაჩვენებია, როდის შეიძლება ამ პირობის დაკმაყოფილება. ყველა შემთხვევაში, ერთეულს უფლება აქვს, აღნიშნული პირობა გამოიყენოს ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების კლასიფიცირებისათვის რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, თუ ის აკმაყოფილებს მე-10(ბ)(ii) პუნქტის პრინციპს.

(ა) ერთეული არის სარისკო კაპიტალის ორგანიზაცია, ერთობლივი ფონდი, წილობრივი სატრასტო ორგანიზაცია ან მსგავსი ერთეული, რომლის ბიზნესი არის ფინანსურ აქტივებში ინვესტირება, მთლიანი უკუგებიდან მოგების მიღების მიზნით პროცენტის ან დივიდენდების და რეალური ღირებულების ცვლილების სახით. სსბასს 7 და სსბასს 8 მათი მოქმედების სფეროდან ამგვარი ინვესტიციების გამორიცხვის უფლებას იმ პირობით იძლევა, თუ ინვესტიციები შეფასდება მოხდება რეალური ღირებულებით, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით. ერთეულს მთლიანი უკუგების საფუძველზე მართული იმ ინვესტიციებისთვისაც შეუძლია იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება, რომელთა სსბასს 7-ის ან სსბასს 8-ის მოქმედების სფეროში მოსახვედრად ერთეულის გავლენა საკმარისი არ არის

(ბ) ერთეულს აქვს ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები, რომლებიც ინაწილებენ ერთ ან მეტ რისკს

და ეს რისკები რეალური ღირებულების საფუძველზე, აქტივისა და ვალდებულების მართვისთვის დადგენილი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად იმართება და ფასდება. ამის მაგალითია ერთეული, რომელიც უშვებს არაერთჯერადი ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტების შემცველ “სტრუქტურულ პროდუქციას” და მასთან დაკავშირებულ რისკებს მართავს რეალური ღირებულების საფუძველზე, წარმოებული და არაწარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების ერთობლივად გამოყენებით. ანალოგიური მაგალითია ერთეული, რომელიც უშვებს ფიქსირებულგანაკვეთიან სესხებს და შესაბამის საწყის საპროცენტო განაკვეთს მართავს წარმოებული და არაწარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების ერთობლივად გამოყენებით;

- (გ) ერთეული არის მზღვეველი, რომელიც ფლობს და ისე მართავს ფინანსური აქტივების პორტფელს, რომ მისი მთლიანი უკუგება (ე.ი. პროცენტი ან დივიდენდები ან მსგავსი გადასახდელები და რეალური ღირებულების ცვლილებები) მაქსიმალური გახადოს და შედეგადაც ამის საფუძველზე აფასებს. ეს პორტფელი შეიძლება, გამიზნული იყოს გარკვეული ვალდებულებების, წმინდა აქტივების/საკუთარი კაპიტალის ან ორივეს უკან დასაბრუნებლად. თუ პორტფელი გამიზნულია გარკვეული ვალდებულებების უკან დასაბრუნებლად, ამ აქტივებისათვის შეიძლება, დაკმაყოფილდეს მე-10(ბ)(ii) პუნქტის პირობა, იმის მიუხედავად, მზღვეველი ვალდებულებებსაც რეალური ღირებულების საფუძველზე მართავს და აფასებს თუ არა. მე-10(ბ)(ii) პუნქტის პირობა შეიძლება მაშინ დაკმაყოფილდეს, როდესაც მზღვეველის მიზანია აქტივებიდან მისაღები მთლიანი უკუგების გრძელვადიანი პერიოდისთვის მაქსიმიზაცია, თუნდაც თანამონაწილეობის კონტრაქტების მფლობელთათვის გადახდილი თანხები სხვა ფაქტორებზე იყოს დამოკიდებული, როგორიცაა არის, მაგალითად, მოკლე პერიოდში (მაგ., წლის მანძილზე) რეალიზებული შემოსულობების სიდიდე, ან მზღვეველის დისკრეციული მონაწილეობის უფლებები.

მგ15. როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ზემოხსენებული პირობა ითვალისწინებს მეთოდს, რომლის მეშვეობითაც ერთეული განსახილველი ფინანსური ინსტრუმენტების ჯგუფის შედეგს მართავს და აფასებს. შესაბამისად, ერთეულმა (თუ საწყისი აღიარებისას ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაციის მოთხოვნას იყენებ(ს), რომელიც ფინანსურ ინსტრუმენტებს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისთვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, ამ პირობის

საფუძველზე განსაზღვრავს, ასეთივე კლასიფიკაცია უნდა მიანიჭოს ერთად მართულ და შეფასებულ ყველა უფლებამოსილ ფინანსურ ინსტრუმენტს.

- მგ16. აუცილებელი არ არის, ერთეულის სტრატეგიის დოკუმენტაცია ფართო იყოს, მაგრამ იგი მე-10(ბ)(ii) პუნქტთან შესაბამისობაში წარმოსაჩენად უნდა იყოს საკმარისი. ამგვარი დოკუმენტაცია ყველა ინდივიდუალური მუხლისთვის კი არ მოითხოვება, არამედ იგი შეიძლება, მომზადებული იყოს პორტფელის საფუძველზე. მაგალითად, თუ განყოფილების მმართველობითი სისტემიდან, როგორც ერთეულის ზედა რგოლის ხელმძღვანელობას აქვს დამტკიცებული, აშკარად ჩანს, რომ მისი შედეგი მთლიანი უკუგების საფუძველზე ფასდება, მე-10(ბ)(ii) პუნქტის მოთხოვნების შესრულების დემონსტრირებისათვის სხვა არანაირი დოკუმენტაცია არ მოითხოვება.

ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი

- მგ17. ზოგიერთ შემთხვევაში, ფინანსური აქტივების შეძენა ხდება ნომინალზე მნიშვნელოვნად დაბალი ღირებულებით, რაც იწვევს საკრედიტო დანაკარგების წარმოშობას. ერთეულები ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის გამოთვლის დროს, ამგვარ საკრედიტო დანაკარგებს ითვალისწინებენ ფულადი ნაკადების შეფასების დროს.

- მგ18. ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენების დროს, ერთეული ახდენს ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის გამოთვლაში შეტანილი ნებისმიერი საფასურის, გადახდილი ან მიღებული პუნქტების, გარიგების დანახარჯებისა და სხვა პრემიებისა თუ ფასდაკლებების ამორტიზებას ინსტრუმენტის მთლიანი მომსახურების ვადის განმავლობაში. თუმცა, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მოკლე პერიოდიც, ეს იმ შემთხვევაში, თუ ამ პერიოდს უკავშირდება აღნიშნული საფასურები, გადახდის ან მიღების მომენტები, გარიგების დანახარჯები და სხვა პრემიები ან ფასდაკლებები. ეს იქნება შემთხვევა, როდესაც საფასურებთან, გადახდის ან მიღების მომენტებთან, გარიგების დანახარჯებთან და სხვა პრემიებთან თუ ფასდაკლებებთან დაკავშირებული ცვლადების ხელახლა გადაანგარიშება ინსტრუმენტის დაფარვის ვადის დადგომამდე მოხდება, საბაზრო საპროცენტო განაკვეთებზე დაყრდნობით. ამ შემთხვევაში, ამორტიზაციის შესაბამისი პერიოდი იქნება შემდგომი ასეთი გადაფასების თარიღამდე პერიოდი. მაგ., თუ მცოცავი განაკვეთის მქონე ინსტრუმენტის პრემია ან ფასდათმობა აისახება პროცენტზე, რომელიც ინსტრუმენტს დაერიცხა პროცენტის უკანასკნელად გადახდის პერიოდის დამთავრების შემდეგ, ან/და აისახება საბაზრო განაკვეთების ცვლილებებზე, რომლებიც მოხდა მცოცავი საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებების საბაზრო განაკვეთთან შესაბამისობაში მოყვანის შემდეგ, იგი ამორტიზებული უნდა იყოს შემდგომ თარიღამდე, როდესაც მცოცავი საპროცენტო განაკვეთი კორექტირებული იქნება საბაზრო განაკ-

ვეთის მიმართ. აღნიშნული ხდება იმის გამო, რომ პრემია ან ფასდათმობა უკავშირდება მომავალი პერიოდის გარკვეულ თარიღს, როდესაც მოხდება საპროცენტო განაკვეთის ხელახლა დადგენა, რადგან იმ დღეს ცვლადი, რომელსაც პრემია ან ფასდათმობა უკავშირდება (ე.ი. საპროცენტო განაკვეთები), ხელახლა განისაზღვრება საბაზრო განაკვეთის მიმართ. ხოლო, თუ პრემია ან ფასდათმობა გამოწვეულია ინსტრუმენტში განსაზღვრული მცოცავი საპროცენტო განაკვეთის შეღავათის დიაპაზონის ცვლილებით ან/და სხვა ცვლილებით, რომლებიც დამოკიდებული არ არის საბაზრო განაკვეთზე, ისინი ამორტიზებული უნდა იყოს ინსტრუმენტის მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში.

მგ19. საბაზრო განაკვეთის საპროცენტო ცვლილებების ასახვის მიზნით მცოცავი საპროცენტო განაკვეთის მქონე ფინანსური აქტივებისა თუ ფინანსური ვალდებულებების ფულადი ნაკადების პერიოდული გადაფასება ეფექტურ საპროცენტო განაკვეთის ცვლის. თუ მცოცავი საპროცენტო განაკვეთის ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება აღიარებულია დაფარვის ძირითადი მოთხოვნების ან ვალდებულებების თანხის ტოლია თავდაპირველი ღირებულებით, მომავალი საპროცენტო გადასახდელების ხელახლა შეფასება, ჩვეულებრივ, მნიშვნელოვან გავლენას არ იქონიებს აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებაზე.

მგ20. თუ ერთეული გადასახდელი და მისაღები თანხების შეფასების კორექტირებას ახდენს, მან უნდა განახორციელოს ფინანსური აქტივის ან ვალდებულების (ან ფინანსური ინსტრუმენტების ჯგუფის საბალანსო ღირებულების კორექტირებაც ფაქტობრივი და სავარაუდო ფულადი ნაკადების შესწორებული შეფასებების ასახვის მიზნით. ერთეული საბალანსო ღირებულების ხელახალ გამოთვლას ახორციელებს ფინანსური ინსტრუმენტის მომავალი ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების გამოთვლით თავდაპირველი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით, ან 103-ე პუნქტის შესაბამისად გამოთვლილი, შესწორებული ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით. კორექტირება უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში შემოსავლების ან ხარჯების სახით. თუ ფინანსური ინსტრუმენტი რეკლასიფიცირებულია 55-ე, 57-ე ან 58-ე პუნქტების შესაბამისად და ერთეული შემდგომში ზრდის მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების შეფასებებს ამ ფულადი სახსრების ამოღებადობის შესაძლებლობის გაზრდის შედეგად, ამგვარი ზრდის შედეგი უნდა აღიარდეს სააღრიცხვო შეფასებაში შეტანილი ცვლილების თარიღიდან ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის კორექტირებად, ნაცვლად იმისა, რომ აღიარდეს სააღრიცხვო შეფასების შეცვლის თარიღიდან აქტივის საბალანსო ღირებულების კორექტირებად.

წარმოებულები

- მგ21. წარმოებულების ტიპური მაგალითებია ფიუჩერსული და ფორვარდული კონტრაქტები, სვოპისა და ოფციონის კონტრაქტები. წარმოებულს, უმეტეს შემთხვევაში, აქვს პირობითი სიდიდე, რომელიც ვალუტის რაოდენობას, აქციათა რიცხვს, მოცულობისა და წონის ერთეულების რაოდენობას და კონტრაქტით განსაზღვრულ სხვა ერთეულებს წარმოადგენს. თუმცა, წარმოებული ინსტრუმენტი მფლობელისა და გამყიდველის მხრიდან ზემოხსენებული პირობითი რაოდენობის ინვესტირებას ან მიღებას კონტრაქტის ძალაში შესვლის თარიღისათვის არ მოითხოვს. მეორე მხრივ, წარმოებული შეიძლება, მოითხოვდეს ფიქსირებული გადასახდელების ან ცვლადი თანხების მიღებას (ოღონდ არა კონტრაქტის საგნის ღირებულების ცვლილების პროპორციულად), ზოგიერთი მომავალი მოვლენის შედეგად, რომლებიც პირობით რაოდენობას არ უკავშირდება. მაგ., კონტრაქტი შეიძლება, მოითხოვდეს 1,0001 ფე-ის ოდენობით ფიქსირებული თანხის მიღებას, თუ ექვსი თვის LIBOR (ლონდონის დეპოზიტების ბანკთაშორის ბაზარზე შეთავაზებული განაკვეთი) 100 პუნქტით გაიზრდება. ასეთი კონტრაქტი წარმოებულია მაშინაც, როცა პირობითი რაოდენობა განსაზღვრული არ არის.
- მგ22. ამ სტანდარტის მიხედვით, წარმოებულის განმარტება მოიცავს ძირითადი მუხლის მიწოდებით განაღდებულ კონტრაქტებს (მაგ., ფიქსირებული განაკვეთის მქონე სავალო ინსტრუმენტის შესყიდვის ფორვარდული კონტრაქტი). ერთეულს შეიძლება ჰქონდეს წმინდა ფულადი სახსრებით ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით ან/და ფინანსური ინსტრუმენტების გადაცვლით გასანაღდებელი არაფინანსური მუხლის ყიდვის ან გაყიდვის კონტრაქტი. (მაგ., მომავალი თარიღით საქონლის ფიქსირებული ფასით ყიდვის ან გაყიდვის კონტრაქტი). ასეთი კონტრაქტი ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება. გამოწვევისაა შემთხვევა, როდესაც იგი ძალაშია შესული და ინარჩუნებს არაფინანსური მუხლის მიღების უფლებას იმის შესაბამისად, თუ რის ყიდვას, გაყიდვას თუ გამოყენებას ვარაუდობდა ერთეული (იხ. 4-6-ე პუნქტები).
- მგ23. წარმოებულის ერთ-ერთი დამახასიათებელი თვისება ის არის, რომ მას აქვს უფრო მცირე წმინდა საწყისი ინვესტიცია, ვიდრე საჭირო იქნებოდა სხვა ტიპის კონტრაქტების არსებობის შემთხვევაში, რომლებსაც მსგავსი რეაგირება ექნებოდათ საბაზრო ფაქტორებზე. ოფციონის კონტრაქტს აღნიშნული განმარტება ერთი მიზეზით მიესადაგება: პრემია ოფციონზე მიღებული ძირითადი ფინანსური ინსტრუმენტის მიღების შემთხვევაში საჭირო ინვესტიციაზე მცირეა. სავალუტო სვოპს, რომელიც ერთი და იმავე რეალური ღირებულების

¹ ამ სტანდარტში ფულადი თანხები გამოსახული „ფულად ერთეულებში“ (ფე).

მქონე განსხვავებული ვალუტის პირველად გადაცვლას მოითხოვს, აღნიშნული განმარტება ერთი მიზეზით მიესადაგება: მას ნულოვანი საწყისი წმინდა ინვესტიცია აქვს.

მგ24. ჩვეულებრივი ყიდვა-გაყიდვა იწვევს ფიქსირებული ღირებულების მქონე ვალდებულების ზრდას გარიგებისა და გადახდის დღეებს შორის, რასაც წარმოებულის განმარტება მიესადაგება. თუმცა, ვალდებულების მცირე ხანგრძლივობის გამო, იგი წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტად აღიარებული არ არის. ეს სტანდარტი გვთავაზობს ჩვეულებრივი კონტრაქტების აღრიცხვის სპეციალურ გზებს (იხ. მგ-40 და მგ68-მგ71-ე პუნქტები).

მგ25. წარმოებულის განმარტება ეხება არაფინანსურ ცვლადებს, რომლებიც კონტრაქტის რომელიმე სპეციფიკური ნაწილი არ არის. ეს მოიცავს ცალკეულ რეგიონებში მიწისძვრით გამოწვეული ზარალისა და ცალკეულ ქალაქებში მითითებულ ტემპერატურათა ინდექსებს. კონტრაქტის სპეციფიკური შემადგენელი ნაწილი - არაფინანსური ცვლადები, - შეიცავს ცეცხლის გაჩენის ან არაგაჩენის ფაქტს, რაც ზიანს აყენებს ან ანადგურებს კონტრაქტის შემადგენელ აქტივს. არაფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების ცვლილება სპეციფიკურია მფლობელისათვის, თუ რეალური ღირებულება ასახავს არა მხოლოდ ამგვარი აქტივების (ფინანსური ცვლადი) საბაზრო ფასების ცვლილებებს, არამედ ფლობილი სპეციფიკური არაფინანსური აქტივის (არაფინანსური ცვლადი) მდგომარეობასაც. მაგ., თუ კონტრაქტით განსაზღვრული მანქანის ნარჩენი ღირებულების გარანტია გარანტორს მანქანის ფიზიკური მდგომარეობის ცვლილებების რისკის წინაშე აყენებს, ნარჩენი ღირებულების ცვლილება სპეციფიკურია მანქანის მფლობელისათვის.

გარიგების დანახარჯები

მგ26. გარიგების დანახარჯები მოიცავს აგენტების (გაყიდვის აგენტებად მოქმედ დაქირავებულ მომუშავეთა ჩათვლით, მრჩეველების, ბროკერებისა და დილერების ხელფასებსა და საკომისიოებს, მარეგულირებელი სააგენტოებიდან და საფონდო ბირჟებიდან მოსაკრებლებსა და სატრანსფერო ბაჟსა თუ სავალდებულო მოსაკრებელს. გარიგების დანახარჯები არ მოიცავს პრემიებსა და ფასდათმობებს, ფინანსურ დანახარჯებსა და შიდა ადმინისტრაციულ თუ მფლობელთა დანახარჯებს.

სავაჭროდ გამიზნული ფინანსური აქტივები და ვალდებულებები

მგ27. ვაჭრობა, ძირითადად, ასახავს აქტიური და ხშირი ყიდვა-გაყიდვის პროცესსა და სავაჭროდ გამიზნულ ფინანსურ ინსტრუმენტების გამოიყენებას, ფასებისა და დილერის განაკვეთის მოკლევადიანი ცვლილებით მისაღები მოგების გაზრდის მიზნით.

მგ28. სავაჭროდ გამიზნული ფინანსური ვალდებულებები მოიცავს:

- (ა) წარმოებულ ვალდებულებებს, რომლებიც არ მიიჩნევა ჰეჯირების ინსტრუმენტებად;
- (ბ) მოკლე გამყიდველის (ე.ი. ერთეული, რომელიც ნასესხებ ფინანსურ აქტივებს ყიდის, მაგრამ მათ ჯერ არ ფლობ(ს) მიერ ნასესხები ფინანსური აქტივების მიწოდების ვალდებულებებს;
- (გ) ახლო მომავალში უკან გამოსყიდვის განზრახვით აღიარებულ ფინანსურ ვალდებულებებს (ე.ი. კოტირებულ სავალო ინსტრუმენტს, რომელიც ემიტენტს შეუძლია, უკან შეისყიდოს მათი რეალური ღირებულების ცვლილებაზე დამოკიდებულ ახლო პერიოდში); და
- (დ) ფინანსურ ვალდებულებებს, რომლებიც წარმოადგენს გარკვეული გაერთიანებული ფინანსური ინსტრუმენტების პორტფელის ნაწილს და რომელთა ნათელი დამახასიათებელი ნიშანია მოკლევადიან პერიოდში მოგების მიღება.

ფაქტი, რომ ვალდებულება გამოიყენება ვაჭრობის დაფინანსებისათვის, თავისთავად არ ნიშნავს, რომ ეს არის სავაჭროდ გამიზნული ვალდებულება.

დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები

მგ29. ერთეულს არ აქვს, ფიქსირებული დაფარვის ვადის მქონე ფინანსურ აქტივში ჩადებული ინვესტიციის დაფარვის ვადამდე შენარჩუნების პირდაპირი განზრახვა, თუ:

- (ა) ერთეული გაურკვეველი ვადით აპირებს ფინანსური აქტივის შენარჩუნებას;
- (ბ) ერთეული მზად არის, გაყიდოს ფინანსური აქტივი (თუ წარმოიშობა განსაკუთრებული მდგომარეობა, რომელიც არ შეიძლება, ერთეულს წინასწარ გაეთვალ(ა) საბაზრო საპროცენტო განაკვეთებისა თუ რისკების ცვლილებების, ლიკვიდური საშუალებების მოთხოვნილებების, ალტერნატიული ინვესტიციებიდან სავარაუდო ამონაგების, ფინანსური რესურსებისა და პირობებისა თუ უცხოური ვალუტის რისკის ცვლილებების გათვალისწინებით; ან
- (გ) ემიტენტს აქვს ფინანსური აქტივის ამორტიზებულ ღირებულებაზე მნიშვნელოვნად დაბალი ღირებულებით განადღების უფლება.

მგ30. ცვლადი საპროცენტო განაკვეთის მქონე სავალო ინსტრუმენტი შეიძლება, აკმაყოფილებდეს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების კრიტერიუმებს. წილობრივი ინსტრუმენტები არ შეიძლება, იყოს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები იმ მიზეზის გამო, რომ მათ გააჩნიათ განუსაზღვრელი ვადა (მაგ., როგორც ჩვეულებრივ აქციებ(ს), ან კიდევ იმის გამო, რომ მფლობელისთვის ხელმისაწვდომი

თანხები შესაძლებელია, გარკვეულ დონემდე განსხვავებული იყოს, რისი წინასწარ განსაზღვრაც შეუძლებელი იქნებოდა (მაგ., ოფციონებიდან, ვარანტებიდან და მსგავსი უფლებებიდან). ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადასახდელებისა და ფიქსირებული დაფარვის ვადის მქონე დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების განმარტება გულისხმობს, რომ საკონტრაქტო გარიგებები მფლობელისათვის განსაზღვრავს გადასახდელი თანხების ოდენობასა და ვადებს ისევე, როგორც საპროცენტო და ძირითად გადასახდელ თანხებს. არგადახდის მნიშვნელოვანი რისკი არ კრძალავს ფინანსური აქტივის დაფარვის ვადამდე ფლობილ აქტივად კლასიფიკაციას მანამდე, სანამ მისი საკონტრაქტო გადასახდელები ფიქსირებული ან განსაზღვრადია და ამ კლასიფიკაციის სხვა კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულია. თუ ვადის არმქონე სავალო ინსტრუმენტის პირობები ითვალისწინებს საპროცენტო შემოსავლების მიღებას დაუდგენელ პერიოდში, აღნიშნული ინსტრუმენტი არ შეიძლება კლასიფიცირდეს დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინსტრუმენტად იმ მიზეზის გამო, რომ მას არ აქვს დაფარვის ვადა.

- მგ31. დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციებად კლასიფიკაციის კრიტერიუმები გვხვდება იმ ფინანსური აქტივის შემთხვევაში, რომელიც ემიტენტის მიერ გამოსყიდვად აქტივად არის მიჩნეული, თუ მფლობელს აქვს უკან გამოთხოვამდე ან დაფარვამდე მისი შენარჩუნების განზრახვა და შესაძლებლობა და მფლობელი, შესაბამისად, ანაზღაურებს მთელ მის საბალანსო ღირებულებას. თუ ემიტენტის ქოლ-ოფციონი შესრულებულია, იგი აჩქარებს აქტივის დაფარვას. თუმცა, როდესაც ფინანსური აქტივი გამოსყიდვადია, რაც გამოწვეულია მფლობელის მიერ მისი საბალანსო ღირებულების აუნაზღაურებლობით, ფინანსური აქტივი არ შეიძლება დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციად კლასიფიცირდეს. ერთეული ითვალისწინებს ნებისმიერ გადახდილ პრემიასა და გარიგების კაპიტალიზებულ დანახარჯებს იმის დადგენისას, ანაზღაურდა თუ არა საბალანსო ღირებულება.
- მგ32. დაბრუნებადი ფინანსური აქტივი (ე.ი. როცა მფლობელს უფლება აქვს, ემიტენტს მოსთხოვოს ფინანსური აქტივის განადგება ან გამოსყიდვა დაფარვის ვადაზე ადრ(ე) არ შეიძლება კლასიფიცირდეს დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციად იმ მიზეზის გამო, რომ ფინანსური აქტივის გაყიდვა და ფინანსური აქტივის დაფარვის ვადამდე ფლობის განზრახვა ერთმანეთის შეუსაბამოა.
- მგ33. ფინანსურ აქტივთა უმეტესობისათვის რეალური ღირებულება ამორტიზებულ ღირებულებაზე უფრო შესაბამისი შეფასებაა. აქტივის დაფარვის ვადამდე ფლობილად კლასიფიცირება წარმოადგენს გამონაკლისს იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ერთეულს დაფარვის ვადამდე ინვესტიციის შენარჩუნების განზრახვა და შესაძლებლობა აქვს. როდესაც ერთეულს ეჭვი ეპარება საკუთარ განზრახვასა და შესაძლებლობაში, შეინარჩუნოს ასეთი ინვესტიციები დაფარვის ვადამდე, მე-

10 პუნქტი კრძალავს გამონაკლისის გამოყენებას დროის საჭირო პერიოდის განმავლობაში.

მგ34. „ისეთი უბედური შემთხვევა, რომელიც მხოლოდ იშვიათად ხდება, მაგ., როგორც არის ბანკზე თავდასხმა ან მსგავსი სიტუაცია, და მზღვეველზე ზეგავლენას იქონიებს, არ არის შემთხვევა, რომელსაც ერთეული გაითვალისწინებს Dდაფარვის ვადამდე ინვესტიციის შენარჩუნების განზრახვისა და შესაძლებლობის შეფასებისას.

მგ35. დაფარვის ვადამდე განხორციელებული გაყიდვები შეიძლება, აკმაყოფილებდეს მე-10 პუნქტის მოთხოვნებს და არ წამოჭრას კითხვა ერთეულის განზრახვის შესახებ, შეინარჩუნოს თუ არა სხვა ინვესტიციები დაფარვის ვადამდე მაშინ, როდესაც ისინი უკავშირდება ქვემოთ ჩამოთვლილ რომელიმე შემთხვევას:

(ა) ემიტენტის კრედიტუნარიანობის მნიშვნელოვანი გაუარესება. მაგ., გარე სარეიტინგო სააგენტოს მონაცემებით, საკრედიტო რეიტინგის დაცემის შემდეგმა გაყიდვებმა აუცილებელი არ არის, წამოჭრას კითხვა ერთეულის განზრახვის შესახებ, შეინარჩუნოს თუ არა სხვა ინვესტიციები დაფარვის ვადამდე, როცა აღნიშნული შემცირება საკრედიტო რეიტინგის თავდაპირველი აღიარებისას წარმოაჩენს ემიტენტის კრედიტუნარიანობის გაუარესების რეალურ ნიშნებს. ანალოგიურად, თუ ერთეული იყენებს შიდა რეიტინგს “დაუცველობის” შესაფასებლად, აღნიშნული შიდა რეიტინგის ცვლილებები შეიძლება დაეხმაროს იმის დადგენაში, თუ რომელი ემიტენტისათვის იყო მნიშვნელოვანი კრედიტუნარიანობის შემცირება, თუ ერთეულის მიდგომა შიდა რეიტინგის მიმართ და ამ რეიტინგის ცვლილება აძლევს თანმიმდევრულ, საიმედო და ობიექტურ შეფასებას ემიტენტის საკრედიტო დონის შესახებ. თუ ნათელია, რომ ფინანსური აქტივი გაუფასურებულია (იხ. 67-ე და 68-ე პუნქტები), კრედიტუნარიანობის შემცირება, უმეტესწილად, მიიჩნევა არსებითად;

(ბ) საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილება, რომელიც აუქმებს ან მნიშვნელოვნად ამცირებს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციის გადასახადისაგან გათავისუფლებული პროცენტის სტატუსს (მაგრამ არა ცვლილება საგადასახადო კანონმდებლობაში, რომელიც ახდენს საპროცენტო შემოსავლების საგადასახადო განაკვეთების კორექტირება(ს);

(გ) დიდმასშტაბიან ერთეულთა გაერთიანება ან დიდმასშტაბიანი გაყიდვები (მაგ., როგორც არის სეგმენტის გაყიდვა), რომელიც მოითხოვს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების გაყიდვას ან გადაცემას, რათა შენარჩუნდეს ერთეულის საკრედიტო განაკვეთის რისკის არსებული მდგომარეობა ან საკრედიტო რისკის პოლიტიკა (მიუხედავად იმისა, რომ ერთეულთა გაერთიანება ერთეულის კონტროლს დაქვემდებარებული პროცესია,

მის საინვესტიციო პორტფელში საპროცენტო განაკვეთის რისკის არსებული მდგომარეობის ან საკრედიტო რისკის პოლიტიკის შენარჩუნების მიზნით შეტანილი ცვლილებები, შეიძლება, უფრო ლოგიკური იყოს, ვიდრე წინასწარგანსაზღვრული);

- (დ) იმ არსებული ან მარეგულირებელი მოთხოვნების ცვლილება, რომლებიც ნებადართული ინვესტიციის ან განსაკუთრებული სახის ინვესტიციების მაქსიმალურ მოცულობას განსაზღვრავს და, შესაბამისად, ერთეულს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციის გაყიდვას იძულებს;
- (ე) სამეწარმეო კაპიტალის მარეგულირებელი მოთხოვნების მნიშვნელოვანი ზრდა, რომელიც ერთეულის მიერ დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების გაყიდვის მიზეზია;
- (ვ) სარისკო კაპიტალის რეგულირების მიზნით გამოყენებული დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების რისკის სიმძიმის მნიშვნელოვანი ზრდა.

მგ36. ერთეულს არ აქვს ფიქსირებული დაფარვის ვადის მქონე ფინანსურ ინსტრუმენტში განხორციელებული დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციის შენარჩუნების საიმედო უნარი, თუ:

- (ა) მას არ აქვს დაფარვის ვადის დადგომამდე ინვესტიციის დაფინანსების გაგრძელებისთვის საკმარისი ფინანსური რესურსები; ან
- (ბ) იგი წარმოადგენს არსებული კანონიერი თუ იძულებითი შეზღუდვების სუბიექტს, რომელსაც შეუძლია, ხელი შეუშალოს დაფარვის ვადამდე ფინანსური აქტივის შენარჩუნების განზრახვას (თუმცა, აუცილებელი არ არის, ემიტენტის ქოლ-ოფციონი დაფარვის ვადამდე ფინანსური აქტივის შენარჩუნების განზრახვას უზღუდავდეს, იხ. პ. მგ31).

მგ37. მგ29--მგ36-ე პუნქტებში აღწერილი შემთხვევების გარდა, სხვა შემთხვევები შეიძლება, განსაზღვრავდეს, რომ ერთეულს არ აქვს დაფარვის ვადამდე ინვესტიციის შენარჩუნების განზრახვა ან შესაძლებლობა.

მგ38. ერთეული დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების შენარჩუნების განზრახვასა და შესაძლებლობას, აფასებს არა მარტო იმ თარიღით, როდესაც აღნიშნული ფინანსური აქტივების პირველადი აღიარება მოხდა, არამედ ყოველი მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსაც.

სესხები და მოთხოვნები

მგ39. ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადასახდელების მქონე არაწარმოებული ფინანსური აქტივი (სასესხო აქტივების, სავაჭრო მოთხოვნე-

ბის, სავალო ინსტრუმენტში განხორციელებული ინვესტიციებისა და საბანკო დეპოზიტების ჩათვლით, პოტენციურად შეიძლება სესხებისა და ვალდებულებების განმარტებაში მოექცეს. თუმცა, აქტიურ ბაზარზე კოტირებული ფინანსური აქტივი (როგორც კოტირებული ფინანსური ინსტრუმენტი, იხ. პუნქტი მგ103) არ შეიძლება, სესხად ან მოთხოვნად იყოს კლასიფიცირებული. ფინანსური აქტივები, რომლებიც სესხებისა და ვალდებულებების განმარტებაში არ უნდა მოექცეს, შეიძლება, კლასიფიცირებული იყოს დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციებად იმ შემთხვევაში, თუ ისინი აკმაყოფილებენ აღნიშნული კლასიფიკაციის მოთხოვნებს (იხ. მე-10 და მგ29-მგ38-ე პუნქტები). ფინანსური აქტივის საწყისი აღიარებისას, რომელიც სხვა შემთხვევაში სესხად ან მოთხოვნებად იქნებოდა კლასიფიცირებული, ერთეულს აქვს მისი ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით რეალური ღირებულებით აღრიცხულ ფინანსურ აქტივად, ან/და გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივად განხილვის უფლება.

ჩართული წარმოებულები (პუნქტები 10-13)

მგ40. თუ ძირითად კონტრაქტს არ აქვს მყარი ან/და წინასწარგანსაზღვრული დაფარვის ვადა და იგი ერთეულის წმინდა აქტივში ნარჩენი წილია, მაშინ მისი ეკონომიკური მახასიათებლები და რისკები წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს და საჭირო იქნებოდა, ჩართულ წარმოებულს ჰქონოდა იმავე ერთეულთან დაკავშირებული წილობრივი მახასიათებლები, რომ მიიჩნეოდეს მჭიდროდ დაკავშირებულად. თუ მთავარი კონტრაქტი არ არის წილობრივი ინსტრუმენტი და მას ეძლევა ფინანსური ინსტრუმენტის განმარტება, მისი ეკონომიკური მახასიათებლები და რისკები წარმოადგენს სავალო ინსტრუმენტს.

მგ41. ჩართული წარმოებული ოფციონის გარეშე (მაგ., როგორიც არის ჩართული ფორვარდი ან სვოპი) გამოყოფილია მისი მთავარი კონტრაქტიდან დადგენილი ან გარემოებებზე დამოკიდებული პირობების თანახმად ისე, რომ საწყისი აღიარებისას ნულოვანი რეალური ღირებულება ჰქონდეს. ჩართული წარმოებული ოფციონი (მაგ., როგორიც არის ჩართული ფუთი, ქოლი, ქეფი, ფლორი ან სვოფციონი) მთავარი კონტრაქტიდან ოფციონის დადგენილი პირობების თანახმად არის გამოყოფილი. მთავარი ინსტრუმენტის საწყისი საბალანსო ღირებულება წარმოადგენს ჩართული წარმოებულის გამოყოფის შემდეგ დარჩენილ ღირებულებას.

მგ42. ძირითადად, ერთ ინსტრუმენტში რთული შედგენილი ჩართული წარმოებულები ერთ, გაერთიანებულ ჩართულ წარმოებულად განიხილება. თუმცა, კაპიტალად კლასიფიცირებული ჩართული წარმოებულები (იხ. ბასს 28) განიხილება იმ წარმოებულებისაგან განცალკევებით, რომლებიც კლასიფიცირდება აქტივებად ან ვალდებულებებად. ამასთან, თუ ინსტრუმენტს ერთზე მეტი ჩართული წარმოებული აქვს და აღნიშნული წარმოებულები დაკავშირებულია გან-

სხვაეგვარი რისკის დანაკარგებთან, იოლად გამოყოფადი და სხვებისგან დამოუკიდებელია, ისინი ცალ-ცალკე აღირიცხება.

მგ43. ჩართული წარმოებულის ეკონომიკური მახასიათებლები და რისკი მჭიდროდ დაკავშირებული არ არის მთავარ კონტრაქტთან (მე-12(ა) პუნქტი) ქვემოთ ჩამოთვლილ მაგალითებში. აღნიშნულ მაგალითებში, მე-12(ბ) და (გ)-ს პუნქტების პირობების თანახმად, ერთეული განიხილავს ჩართულ წარმოებულებს მთავარი კონტრაქტისაგან განცალკევებით.

- (ა) ინსტრუმენტში ჩართული ფუთ-ოფციონი, რომელიც მფლობელს საშუალებას აძლევს, ემიტენტს ინსტრუმენტის გამოსყიდვა იმ ფულადი სახსრებისა თუ სხვა აქტივების მეშვეობით მოსთხოვოს, რომლებიც ძირითადად განსხვავდება კაპიტალის ან სასაქონლო ფასის ან/და ინდექსის ცვლილებით, მჭიდროდ არის დაკავშირებული ძირითად სავალო ინსტრუმენტთან.
- (ბ) წილობრივ ინსტრუმენტში ჩართული ქოლ-ოფციონი, რომელიც ემიტენტს საშუალებას აძლევს, ხელახლა შეისყიდოს აღნიშნული ფინანსური ინსტრუმენტი სპეციალური ფასით, მჭიდროდ არ არის დაკავშირებული მფლობელის ძირითად წილობრივ ინსტრუმენტთან (ემიტენტის თვალსაზრისით, ქოლ-ოფციონი არის წილობრივი ინსტრუმენტი, რომელიც პასუხობს კლასიფიკაციის პირობებს ბასს 28-ის შესაბამისად, ამ შემთხვევაში იგი გამოირიცხება ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროდან).
- (გ) ოფციონი ან სხვა პირობა იმისათვის, რომ გაზარდოს სავალო ინსტრუმენტის დაფარვის დარჩენილი ვადა, ძირითად სავალო ინსტრუმენტთან მჭიდროდ დაკავშირებული არ არის, სანამ არ მოხდება მიახლოებითი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მიმართ კორექტირება, ვადის გაზრდის მომენტში. თუ ერთეული ახდენს სავალო ინსტრუმენტის ემისიას, ხოლო აღნიშნული სავალო ინსტრუმენტის მფლობელი სავალო ინსტრუმენტზე ქოლ-ოფციონს მესამე მხარეს მიჰყიდის, ემიტენტი ქოლ-ოფციონს მიიჩნევს სავალო ინსტრუმენტის დაფარვის ვადის გაგრძელებად იმ მიზეზით, რომ ემიტენტს შეიძლება, მოეთხოვოს მონაწილეობის მიღება სავალო ინსტრუმენტის განახლებულ მარკეტინგში, რაც სავალო ინსტრუმენტის ქოლ-ოფციონის შესრულების შედეგია.
- (დ) წილობრივი ინდექსირებული საპროცენტო ან ძირითადი გადასახდელები, ჩართული ძირითად სავალო ინსტრუმენტში ან სადაზღვევო კონტრაქტში (რომლის თანახმადაც, საპროცენტო თუ ძირითადი თანხები ინდექსირებულია წილობრივი ინსტრუმენტების ღირებულების მიმართ) მჭიდროდ არ არის დაკავშირებული ძირითად ინსტრუმენტთან იმ მიზეზის გამო, რომ ძირითადი

თადი და ჩართული წარმოებულის დამახასიათებელი რისკები ერთმანეთისაგან განსხვავებულია.

- (ე) სასაქონლო ინდექსირებული საპროცენტო ან ძირითადი გადასახდელები, ჩართული ძირითად სავალო ინსტრუმენტში ან სადაზღვევო კონტრაქტში (რომლის თანახმადაც, საპროცენტო თუ ძირითადი თანხები ინდექსირებულია სასაქონლო ფასების მიმართ (მაგ. ნავთობი) მჭიდროდ არ არის დაკავშირებული ძირითად ინსტრუმენტთან იმ მიზეზის გამო, რომ ძირითადი და ჩართული წარმოებულის დამახასიათებელი რისკები ერთმანეთისაგან განსხვავებულია.
- (ვ) კონვერტირებად სავალო ინსტრუმენტში ჩართული კაპიტალის კონვერტაციის უფლება, ინსტრუმენტის მფლობელის მოსაზრების თანახმად, ძირითად სავალო ინსტრუმენტთან მჭიდროდ დაკავშირებული არ არის (ემიტენტის მოსაზრებით, კაპიტალის კონვერტაციის ოფციონი წილობრივი ინსტრუმენტია და გამოირიცხება ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროდან, რადგან იგი ბასს 28-ის კლასიფიკაციის მოთხოვნებს აკმაყოფილებს).
- (ზ) ძირითად სავალო კონტრაქტში ან ძირითად სადაზღვევო კონტრაქტში ჩართული ქოლ, ფუთი, ან წინასწარ გადახდის ოფციონი ძირითად კონტრაქტთან მჭიდროდ დაკავშირებულად მანამდე არ მიიჩნევა, სანამ ოფციონის შესრულების თანხა დაახლოებით არ გაუტოლდება ძირითადი სავალო ინსტრუმენტის ამორტიზებად ღირებულებას ან ძირითადი სადაზღვევო კონტრაქტის საბალანსო ღირებულებას, დაფარვის ყოველი თარიღისათვის. ჩართული ქოლ ან ფუთ-ოფციონის მახასიათებლის სახით კონვერტირებადი სავალო ინსტრუმენტის გამომშვები ემიტენტის მოსაზრების თანახმად, საკითხი, არის თუ არა ქოლ და ფუთ-ოფციონი მჭიდროდ დაკავშირებული ძირითად სავალო კონტრაქტთან, მანამდე უნდა განისაზღვროს, სანამ წილობრივი ელემენტი სსბასს 28-ის შესაბამისად გამოიყოფა.
- (თ) საკრედიტო წარმოებულები, რომლებიც ჩართულია ძირითად სავალო ინსტრუმენტში და ერთ-ერთ მხარეს (“ბენეფიციარს”) ცალკეული აქტივის საკრედიტო რისკის (რომელსაც იგი შეიძლება, არ ფლობდეს) სხვა მხარისთვის, (“გარანტორისთვის”) გადაცემის უფლებას აძლევს, ძირითად სავალო ინსტრუმენტთან მჭიდროდ დაკავშირებულს არ წარმოადგენს. ასეთი საკრედიტო წარმოებულები გარანტორს ნებას რთავს, ცალკეულ აქტივთან დაკავშირებული საკრედიტო რისკი, მისი პირდაპირ ფლობის გარეშე აღიაროს.

მგ44. ჰიბრიდული ინსტრუმენტის მაგალითია ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც მფლობელს უფლებას აძლევს, ემიტენტს უკან დაუბრუნოს ფინანსური ინსტრუმენტი ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური

აქტივების საფასურად, რაც ძირეულად განსხვავდება კაპიტალის ან სასაქონლო ინდექსის ცვლილებისაგან, რომელიც შესაძლებელია, გაიზარდოს ან შემცირდეს (“დაბრუნებადი ინსტრუმენტი”). სანამ ემიტენტი, საწყისი აღიარებისას ფუთ-ინსტრუმენტს განიხილავს რეალური ღირებულებით აღრიცხულ ფინანსურ ვალდებულებად ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, მას მოეთხოვება, ჩართული წარმოებული (ე.ი. ინდექსირებული ძირითადი გადასახდელი) მე-12 პუნქტის შესაბამისად ცალკე იმის გამო გამოყოს, რომ ძირითადი კონტრაქტი, მგ მე-40-ე პუნქტის თანახმად, სავალო ინსტრუმენტია და ინდექსირებული ძირითადი გადასახდელი, მგ43-ე(ა) პუნქტის შესაბამისად, მჭიდროდ არ არის დაკავშირებული ძირითად სავალო ინსტრუმენტთან. იქიდან გამომდინარე, რომ ძირითადი გადასახდელი თანხა შეიძლება, გაიზარდოს და შემცირდეს, ჩართული წარმოებული არის ოფციონის გარეშე წარმოებული, რომლის ღირებულება ინდექსირებულია ძირითადი ცვლადის მიმართ.

მგ45. ფუთ-ინსტრუმენტი, რომელიც შეიძლება, ნებისმიერ დროს უკან დაბრუნდეს, ფულადი სახსრების ან ერთეულის წმინდა აქტივის ღირებულების (მაგ., ღია ტიპის ერთობლივი ფონდის ან სხვა რომელიმე ინვესტირების პროდუქტის ერთეულის პროპორციული წილის სანაცვლოდ, ჩართული წარმოებულის გამოცალკევებისა და ყოველი კომპონენტის აღრიცხვის ეფექტი წარმოადგენს კომბინირებული ინსტრუმენტის შეფასებას გადასახდელ ვალდებულებად ერთეულის საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, თუ მფლობელი გამოიყენებს საკუთარ უფლებას, ემიტენტს დაუბრუნოს ინსტრუმენტი.

მგ46. მომდევნო მაგალითებში ჩართული წარმოებულის ეკონომიკური მახასიათებლები და რისკი მჭიდროდ არის დაკავშირებული ძირითადი კონტრაქტის ეკონომიკურ მახასიათებლებსა და რისკთან. აღნიშნულ მაგალითებში ერთეული არ აღრიცხავს ჩართულ წარმოებულს ძირითადი კონტრაქტისაგან განცალკევებით.

(ა) ჩართული წარმოებული, რომელშიც საბაზო მუხლს საპროცენტო განაკვეთი ან საპროცენტო განაკვეთის ინდექსი წარმოადგენს და რომელსაც შეუძლია, შეცვალოს საპროცენტო თანხა, რაც, მეორე მხრივ, შეიძლება გადახდილი ან მიღებული ყოფილიყო საპროცენტო ხასიათის მატარებელი ძირითადი სავალო ან სადაზღვევო კონტრაქტით, ძირითად კონტრაქტთან მჭიდროდ არის დაკავშირებული, თუ კომბინირებული ინსტრუმენტის განაღდება შესაძლებელია იმ გზით, როდესაც მფლობელი არ ინაზღაურებს ყველა მის აღიარებულ ინვესტიციას, ან/და ჩართულ წარმოებულს, სულ მცირე, შეუძლია, გააორმაგოს ძირითად კონტრაქტზე მფლობელის უკუგების საწყისი განაკვეთი და შეუძლია, აისახოს განაკვეთის უკუგებაზე, რომელიც, სულ მცირე, ორჯერ აღემატება ძირითადი კონტრაქტის მსგავსი პირობების მქონე კონტრაქტის საბაზრო უკუგების განაკვეთს.

- (ბ) სავალო ან სადაზღვევო კონტრაქტის საპროცენტო განაკვეთზე ჩართული ფლორი (უდაბლესი) ან ქეფი(უმაღლესი) მჭიდროდ არის დაკავშირებული ძირითად კონტრაქტთან. ქეფი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ტოლი ან მასზე მაღალია, ხოლო ფლორი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ტოლი ან მასზე დაბალი, როდესაც ხდება კონტრაქტის ემისია და ქეფი თუ ფლორი არ არის ფინანსურად უზრუნველყოფილი ძირითადი კონტრაქტის მიმართ. ამგვარად, კონტრაქტში შეტანილი აქტივის ყიდვისა თუ გაყიდვის პირობები (მაგ., საქონლის, რომლებიც განსაზღვრავს ქეფისა და ფლორის გადახდისა თუ მიღების ფასს, მჭიდროდ დაკავშირებულია ძირითად კონტრაქტთან, თუ ქეფიცა და ფლორიც დასაწყისში არის “არახელსაყრელი” და არ არის ფინანსურად უზრუნველყოფილი.
- (გ) უცხოური ვალუტის ჩართული წარმოებული, რომელიც იწვევს უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული ძირითადი ან საპროცენტო გადასახდელების ნაკადს და ჩართულია ძირითად სავალო ინსტრუმენტში (ე.ი. ორმაგი ვალუტის ობლიგაცი(ა), წარმოადგენს ძირითად სავალო ინსტრუმენტთან მჭიდროდ დაკავშირებულს. ასეთი წარმოებული გამოყოფილი არ არის ძირითადი ინსტრუმენტიდან, რადგან სსბასს 4-ის მოთხოვნაა, რომ ფულად მუხლზე უცხოური ვალუტით მიღებული ამონაგები და ზარალი აღიარებული იყოს ნამეტში ან დეფიციტში.
- (დ) ძირითად კონტრაქტში ჩართული უცხოური ვალუტის წარმოებული, რომელიც წარმოადგენს სადაზღვევო კონტრაქტს ან არაფინანსურ ინსტრუმენტს (მაგ., არაფინანსური მუხლის ყიდვის ან გაყიდვის კონტრაქტი, როდესაც ფასი განსაზღვრულია უცხოურ ვალუტაში), მჭიდროდ დაკავშირებულია ძირითად კონტრაქტთან იმ პირობით, რომ იგი არ არის ფინანსურად უზრუნველყოფილი, არ შეიცავს ოფციონის მახასიათებლებს და მოითხოვს ქვემოთ ჩამოთვლილ ერთ-ერთ ვალუტაში განსაზღვრულ გადახდებს:
- (i) აღნიშნული კონტრაქტის ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ნაწილის სამუშაო ვალუტაში;
 - (ii) ვალუტაში, რომელშიც შესყიდული ან მიღებული საქონლისა თუ მომსახურების ფასი განსაზღვრულია კომერციული გარიგებების დროს მთელი მსოფლიოს მასშტაბით (მაგ., აშშ დოლარში ნავთობის გარიგებებისა(ს); ან
 - (iii) ვალუტაში, რომელიც ეკონომიკურ გარემოში ჩვეულებრივ გამოიყენება არაფინანსური მუხლების ყიდვა-გაყიდვისას და რომელზეც იდება გარიგებები (მაგ., სტაბილური და ლიკვიდური ვალუტა, რომელიც ჩვეულებრივ გამოიყენება

ადგილობრივი ბიზნესის გარიგებების ან საგარეო ვაჭრობის დრო(ს).

- (ე) მხოლოდ საპროცენტო ან მხოლოდ ძირითად შემოსავლებში ჩართული წინასწარ გადახდის ოფციონი წარმოადგენს ძირითად კონტრაქტთან მჭიდროდ დაკავშირებულს იმ პირობით, რომ (i) ფინანსური ინსტრუმენტიდან საკონტრაქტო ფულადი სახსრების მიღების უფლების გამოყოფით წარმოქმნილი ძირითადი კონტრაქტი, თავისთავად, არ შეიცავს ჩართულ წარმოებულს და (ii) არ შეიცავს არანაირ პირობებს, რომლებიც წამოდგენილი არ არის ძირითადი სავალ კონტრაქტის მიერ.
- (ვ) ძირითად საიჯარო კონტრაქტში ჩართული წარმოებული მჭიდროდ არის დაკავშირებული ძირითად კონტრაქტთან, თუ ჩართული წარმოებული წარმოადგენს (i) ინფლაციის ინდექსს, როგორც საიჯარო გადასახდელების ინდექსს სამომხმარებლო ფასების ინდექსისათვის (იმ პირობით, რომ იჯარა არ არის ფინანსურად უზრუნველყოფილი და უკავშირდება ინფლაციას ერთეულის ეკონომიკურ გარემოში), (ii) საიჯარო ქირა დამოკიდებულია დაკავშირებულ გაყიდვებზე ან (iii) საიჯარო ქირა დამოკიდებულია ცვლად საპროცენტო განაკვეთებზე.
- (ზ) ძირითად ფინანსურ ინსტრუმენტში ან ძირითად სადაზღვევო კონტრაქტში ჩართული ერთეულთან გაერთიანებული პარამეტრი წარმოადგენს ძირითად ინსტრუმენტთან ან ძირითად სადაზღვევო კონტრაქტთან მჭიდროდ დაკავშირებულს, თუ ერთეულით განსაზღვრული გადასახდელები შეფასებულია ერთეულის მიმდინარე ღირებულებით, რაც ასახავს ფონდის აქტივების რეალურ ღირებულებებს. ერთეულთან გაერთიანებული პარამეტრი არის კონტრაქტის პირობა, რომელიც შიდა თუ გარე საინვესტიციო ფონდის ერთეულებში განსაზღვრულ გადასახდელებს მოითხოვს.
- (თ) სადაზღვევო კონტრაქტში ჩართული წარმოებული მჭიდროდ არის დაკავშირებული ძირითად სადაზღვევო კონტრაქტთან, თუ ჩართული წარმოებული და ძირითადი სადაზღვევო კონტრაქტი იმდენად ურთიერთდამოკიდებულია, რომ ერთეულს არ შეუძლია ჩართული წარმოებულის ცალკე შეფასება (ე.ი. ძირითადი კონტრაქტის გაუთვალისწინებლად).

ინსტრუმენტები, რომლებიც შეიცავენ ჩართულ წარმოებულებს

მგ47. როდესაც ერთეული ხდება ჰიბრიდული (კომბინირებული) ინსტრუმენტის ერთ-ერთი მხარე, რომელიც შეიცავს ერთ ან მეტ ჩართულ წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, მე-12 პუნქტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა დაადგინოს ნებისმიერი ამგვარი

ჩართული წარმოებული და განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა მისი გამოყოფა ძირითადი კონტრაქტიდან; კონტრაქტებისთვის, საიდანაც მოითხოვება ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტის გამოყოფა, ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტი რეალური ღირებულებით შეაფასოს საწყისი აღიარების დროსაც და შემდეგშიც. ეს მოთხოვნები შეიძლება უფრო რთული იყოს, ან იმაზე ნაკლებად საიმედო მაჩვენებლებს განაპირობებდეს, ვიდრე მთლიანი ინსტრუმენტის რეალური ღირებულებით შეფასება, მოგებაში ან ზარალში ასახვით. ამის გამო, წინამდებარე სტანდარტი ერთეულს უფლებას აძლევს, მთლიანი ინსტრუმენტის კლასიფიცირება მოახდინოს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით.

მგ48. ამგვარი კლასიფიკაციის გამოყენება ყოველთვის შეიძლება, იმის მიუხედავად, მე-12 პუნქტი ძირითადი კონტრაქტიდან ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტის გამოყოფას მოითხოვს თუ კრძალავს. ამასთან მე-13 პუნქტი არ გამოდგება იმის გამამართლებელ საბუთად, რომ ერთეულმა ჰიბრიდული (კომბინირებული) ინსტრუმენტის კლასიფიცირება მოახდინოს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით მე-12(ა) და (ბ) პუნქტებში განსაზღვრულ სიტუაციებში მარტო იმის გამო, რომ ამის გაკეთება არ შეამცირებს სირთულეს ან გაზრდის საიმედოობას.

აღიარება და აღიარების შეწყვეტა (მე-6-44-ე პუნქტები)

თავდაპირველი აღიარება (მე-16 პუნქტი)

მგ49. მე-14 პუნქტის პრინციპის თანახმად, ერთეული თავისი ყველა საკონტრაქტო უფლებისა და ვალდებულების ქვემდებარე წარმოებულებს საკუთარი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებს, შესაბამისად, როგორც აქტივებსა და ვალდებულებებს. გამონაკლისს წარმოადგენს წარმოებულები, რომლებიც კრძალავენ ფინანსური აქტივების გადაცემის გაყიდვად აღრიცხვას (იხ. პუნქტი მგ64). თუ ფინანსური აქტივების გადაცემა გამიზნული არ არის აღიარების შეწყვეტისათვის, აქტივის მიმღები პირი გადაცემულ აქტივს საკუთარ აქტივად არ აღიარებს (იხ. პუნქტი მგ65).

მგ50. ქვემოთ ჩამოთვლილია მე-16 პუნქტის გამოყენების მაგალითები:

- (ა) უპირობო მოთხოვნები და ვალდებულებები აღიარებულია აქტივებად და ვალდებულებად, როდესაც ერთეული ხდება კონტრაქტის მონაწილე და, შესაბამისად, იღებს ფულადი თანხების მიღებისა და გადახდის კანონიერ უფლებას ან ვალდებულებას;
- (ბ) საქონლის ან მომსახურების ყიდვა-გაყიდვის მყარი ვალდებულების შედეგად წარმოქმნილი აქტივები და აღიარებული ვალდებულებები, ძირითადად, არ აღიარდება მინიმუმ იმ დრომდე, სანამ ერთ-ერთი მხარე არ შეასრულებს გარიგების პირობებს.

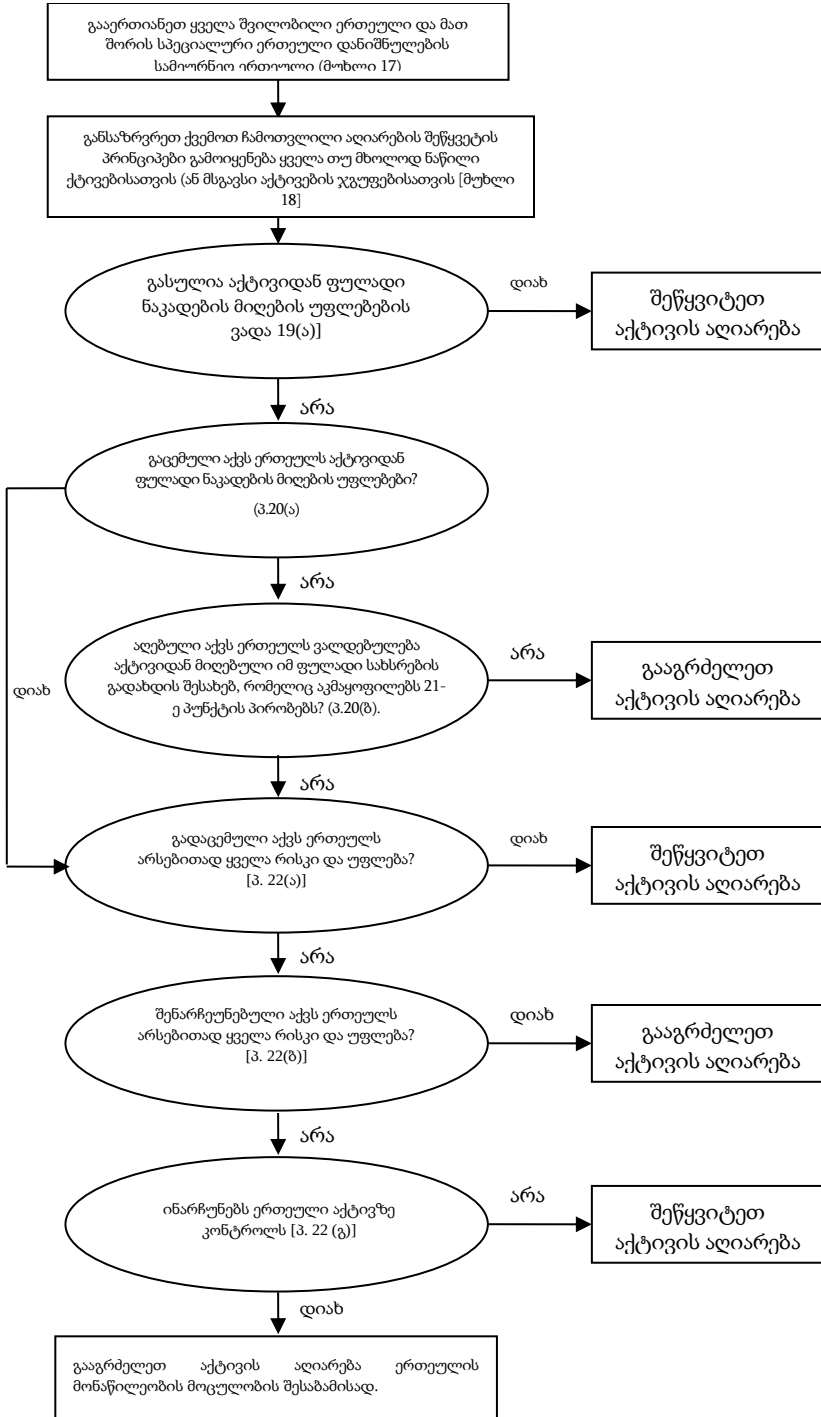
მაგ., ერთეული, რომელიც სავალდებულო შეკვეთას იღებს, აქტივს არ აღიარებს (და შემკვეთი ერთეული არ აღიარებს ვალდებულებას) გარიგების მომენტში და იცდის შეკვეთილი საქონლისა და მომსახურების გადმოზიდვამდე, მოწოდებამდე ან შესრულებამდე და შემდეგ აღიარებს მას. თუ არაფინანსური მუხლების ყიდვა-გაყიდვის მყარი ვალდებულება შედის ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში მე-4-6 პუნქტების თანახმად, მისი წმინდა რეალური ღირებულების აქტივად ან ვალდებულებად აღიარება ხდება გარიგების დადების თარიღით (იხ. პ. (გ) ქვემო(თ). ამასთან, თუ მანამდე არაღიარებული მყარი ვალდებულება განიხილება ჰეჯირებული მუხლად რეალური ღირებულებით ჰეჯირებისას, ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული წმინდა რეალური ღირებულების ნებისმიერი ცვლილება უნდა აღიარდეს აქტივად ან ვალდებულებად, ჰეჯირების დაწყების შემდეგ (იხ. 104-ე და 105-ე პუნქტები);

- (გ) ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში შესული ფორვარდული კონტრაქტი (იხ. Mმე-2-6 პუნქტები) უნდა აღიარდეს აქტივად ან ვალდებულებად გარიგების შესრულების დღეს და არა განადგების თარიღით. როდესაც ერთეული ხდება ფორვარდული კონტრაქტის მონაწილე, უფლებებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულებები, უმეტეს შემთხვევაში, ერთმანეთის ტოლია. ასე რომ, ფორვარდული კონტრაქტის წმინდა რეალური ღირებულება ნულს უტოლდება. თუ უფლებისა და ვალდებულების წმინდა რეალური ღირებულება ნულის ტოლი არ არის, მაშინ კონტრაქტი აღიარებული უნდა იყოს აქტივად ან ვალდებულებად;
- (დ) ოფციონის კონტრაქტი, რომელიც შედის ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში (იხ. Mმე-2-6 პუნქტები) აღიარებულია აქტივად ან ვალდებულებად, როდესაც მფლობელი ან გამყიდველი კონტრაქტის მონაწილე ხდება;
- (ე) დაგეგმილი მომავალი გარიგებები (მნიშვნელობა არა აქვს, როგორი) არ წარმოადგენს აქტივებს ან ვალდებულებებს იმის გამო, რომ ერთეული ჯერ არ გამხდარა კონტრაქტის მონაწილე მხარე.

ფინანსური აქტივის აღიარების შეწყვეტა (მე-17-39-ე პუნქტები)

მგ51. მომდევნო თავი წარმოგვიდგენს იმის ილუსტრირებულ მაგალითს, თუ როგორ და რა მოცულობით წყდება ფინანსური აქტივის აღიარება.

ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება



შეთანხმებები, რომლის თანახმადაც ერთეული ინარჩუნებს ფინანსური აქტივიდან ფულადი სახსრების მიღების საკონტრაქტო უფლებებს, მაგრამ აღიარებს საკონტრაქტო ვალდებულებას - აღნიშნული ფულადი სახსრები გადაუხადოს ერთ ან მეტ მიმღებ პირს (პუნქტი 20(ბ)).

მგ52. მე-20(ბ) პუნქტში აღწერილი სიტუაცია (როდესაც ერთეული ფულადი სახსრების ფინანსური აქტივიდან მიღების საკონტრაქტო უფლებებს ინარჩუნებს, მაგრამ ერთი ან მეტი მიმღები პირისთვის აღნიშნული ფულადი სახსრების გადახდის საკონტრაქტო ვალდებულებას აღიარებ(ს) წარმოიშობა, მაგ., თუ ერთეული სპეციალური დანიშნულების მქონე (სდ(მ) ან სატრასტო ერთეულია და ინვესტორების ბენეფიციური ინტერესისათვის მის მიერ ფლობილი ფინანსური აქტივების ემისიას ახდენს და აღნიშნულ ფინანსურ აქტივებზე მომსახურებას სთავაზობს. ამ შემთხვევაში, ფინანსური აქტივები განიხილება აღიარების შესაწყვეტად, თუ დაკმაყოფილებულია 21-ე და 22-ე პუნქტების მოთხოვნები.

მგ53. მე-19 პუნქტის თანახმად, ერთეული შეიძლება, იყოს,:

მაგ. ფინანსური აქტივის წარმომქმნელი, ან/და კონსოლიდირებული, სპეციალური დანიშნულების იმ ერთეულის მომცველი ჯგუფი, რომელმაც ფინანსური აქტივი შეიძინა და ფულადი სახსრები მასთან დაუკავშირებელ მესამე ინვესტორ მხარეს გადასცა.

მფლობელობის რისკისა და სარგებლის გადაცემის შეფასება (პუნქტი 22)

მგ54. ერთეულის მიერ მფლობელობის ნებისმიერი შემდგომი რისკისა და სარგებლის გადაცემის მაგალითებია:

- (ა) ფინანსური აქტივის უპირობო გაყიდვა;
- (ბ) ფინანსური აქტივის გაყიდვა ფინანსური აქტივის გამოსყიდვის ოფციონთან ერთად, მისი გამოსყიდვის დღის რეალური ღირებულებით; და
- (გ) ფინანსური აქტივისა და არახელსაყრელი ქოლ და ფუტ-ოფციონის ერთად გაყიდვა (ე.ი. ოფციონი იმდენად არახელსაყრელია, რომ საეჭვოა მათი ვადის ამოწურვამდე პირიქით მოხდეს).

მგ55. ერთეულის მიერ მფლობელობის ნებისმიერი შემდგომი რისკისა და სარგებლის შენარჩუნების მაგალითებია:

- (ა) გაყიდვისა და გამოსყიდვის გარიგება, როდესაც გამოსყიდვის ფასი განისაზღვრება ფიქსირებული ფასით, ან გაყიდვის ფასს დამატებული გამოსესხების უკუგება;
- (ბ) ფასიანი ქაღალდების გასესხების შეთანხმება;

- (გ) ფინანსური აქტივისა და სვოპის მთლიანი უკუუგების ერთად გაყიდვა, რაც ერთეულს უკან გადასცემს საბაზრო რისკის შესაძლო დანაკარგებს;
- (დ) ფინანსური აქტივისა და ხელსაყრელი ქოლ და ფუთ-ოფციონის ერთად გაყიდვა (ე.ი. ოფციონი იმდენად ხელსაყრელია, რომ საექვოა, მათი ვადის ამოწურვამდე პირიქით მოხდეს); და
- (ე) მოკლევადიანი მოთხოვნების გაყიდვა, რომლის დროსაც ერთეული იძლევა გარანტიას, მიმღებ პირს აუნაზღაუროს შესაძლებელი საკრედიტო დანაკარგები.

მგ56. თუ ერთეული დაადგენს, რომ ტრანსფერის შედეგად მან გადასცა მფლობელობის ყველა შემდგომი რისკი და სარგებელი გადაცემულ აქტივზე, იგი აღარ აღიარებს გადაცემულ აქტივს შემდგომ პერიოდში, თუ ერთეული, ახალი გარიგების შედეგად, გადაცემულ აქტივს უკან არ გამოისყიდის.

კონტროლის გადაცემის შეფასება

მგ57. ერთეული კონტროლს არ ინარჩუნებს გადაცემულ აქტივზე, თუ მიმღებ პირს გადაცემული აქტივის გაყიდვის პრაქტიკული შესაძლებლობა აქვს. ერთეული ინარჩუნებს კონტროლს გადაცემულ აქტივზე, თუ მიმღებ პირს გადაცემული აქტივის გაყიდვის პრაქტიკული შესაძლებლობა არ აქვს. მიმღებ პირს გადაცემული აქტივის გაყიდვის პრაქტიკული შესაძლებლობა აქვს, თუ იგი ვაჭრობას მოქმედ ბაზარზე აწარმოებს, რადგან მიმღებ პირს გადაცემული აქტივის ბაზარზე გამოსყიდვა შეუძლია, თუ იგი ერთეულისთვის აქტივის დაბრუნებას საჭიროებს. მაგ., მიმღებ პირს გადაცემული აქტივის გაყიდვის პრაქტიკული შესაძლებლობა აქვს, თუ გადაცემული აქტივი წარმოადგენს ოფციონის სუბიექტს, რაც ერთეულს მისი უკან გამოსყიდვის უფლებას აძლევს, ხოლო მიმღებ პირს გადაცემული აქტივის ბაზარზე მიღება ოფციონის შესრულების შემთხვევაში შეუძლია. მიმღებ პირს გადაცემული აქტივის გაყიდვის პრაქტიკული შესაძლებლობა არ აქვს, თუ ერთეულს გადაცემული აქტივის ბაზარზე მიღება ერთეულის მიერ თავისი ოფციონის შესრულების შემთხვევაში არ შეუძლია.

მგ58. მიმღებ პირს გადაცემული აქტივის გაყიდვის პრაქტიკული შესაძლებლობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში აქვს, თუ მას მთლიანი გადაცემული აქტივის მესამე, დამოუკიდებელი მხარისთვის მიყიდვა შეუძლია და აგრეთვე აქვს, ამ შესაძლებლობის ცალმხრივად, გადაცემაზე ყოველგვარი დამატებითი შეზღუდვების შემოუღებელად გამოყენების უნარი. კრიტიკული კითხვა მდგომარეობს იმაში, თუ რისი გაკეთების უნარი აქვს მიმღებ პირს პრაქტიკულად და არა იმაში, თუ რა საკონტრაქტო უფლებები აქვს მას და რა უქნას გადაცემულ აქტივს ან/და იმაში, თუ რა საკონტრაქტო შეზღუდვები არსებობს. კერძოდ:

- (ა) გადაცემული აქტივის განკარგვის საკონტრაქტო უფლებას აქვს მცირე ეფექტი, თუ აღნიშნული აქტივისათვის არ არსებობს ბაზარი; და
- (ბ) გადაცემული აქტივის განკარგვის შესაძლებლობა ნაკლებად ეფექტურია, თუ მისი თავისუფლად დაფარვა შეუძლებელია. ამ მიზნით:
 - (i) მიმღები პირის მიერ გადაცემული აქტივის განკარგვის შესაძლებლობა, სხვებისგან დამოუკიდებელი უნდა იყოს (ე.ი. ეს უნდა იყოს ცალმხრივი შესაძლებლობა); და
 - (ii) მიმღებ პირს უნდა შეეძლოს გადაცემული აქტივის განკარგვა ტრანზაქციულ დამატებითი შემზღუდველი პირობების D და “მუხლების” შემოუღებლად (მაგ., პირობები იმის თაობაზე, თუ როგორ უნდა იყოს მომსახურებული სასესხო აქტივი ან/და ოფციონი, რომელიც მიმღებ პირს აქტივის გამოსყიდვის უფლებას მისცემს).

მგ59. ის, რომ მიმღები პირის მიერ გადაცემული აქტივის გაყიდვა ნაკლებ სავარაუდოა, გადამცემის მიერ გადაცემულ აქტივზე კონტროლის შენარჩუნებას თავისთავად არ ნიშნავს. თუმცა, თუ ფუთ-ოფციონი და გარანტია მიმღებ პირს უკრძალავს გადაცემული აქტივის გაყიდვას, მაშინ გადამცემი პირი გადაცემულ აქტივზე კონტროლს ინარჩუნებს. მაგ., თუ ფუთ-ოფციონი და გარანტია საკმარისად ღირებულია, იგი მიმღებ პირს უკრძალავს გადაცემული აქტივის გაყიდვას, რადგანაც მიმღები პირი, პრაქტიკულად, გადაცემულ აქტივს მესამე მხარეს მსგავსი ოფციონის ან შემზღუდავი პირობების დაუმატებლად ვერ მიჰყიდის. ამას გარდა, მიმღებმა პირმა გადაცემული აქტივი გარანტიითა და ფუთ-ოფციონით გათვალისწინებული თანხების მისაღებად უნდა შეინარჩუნოს. ამ შემთხვევებში, გადამცემი პირი გადაცემულ აქტივზე კონტროლს შეინარჩუნებს.

გადაცემები, რომლებიც განაპირობებენ აღიარების შეწყვეტას

მგ60. ერთეულს შეუძლია გადაცემულ აქტივებზე საპროცენტო გადასახდელების ნაწილის მიღების უფლება შეინარჩუნოს, როგორც აღნიშნული აქტივების მომსახურების კომპენსაცია. საპროცენტო გადასახდელების ნაწილი, რომელსაც ერთეული, მომსახურების კონტრაქტის შემთხვევაში, გადამცემის გაუქმებისას დათმობს, გადანაწილდება მომსახურების აქტივსა და მომსახურების ვალდებულებას შორის. საპროცენტო გადასახდელების ნაწილი, რომელსაც ერთეული არ დათმობს, წარმოადგენს მხოლოდ ძირითად საპროცენტო შემოსავალს. მაგ., თუ ერთეული არ თმობს არანაირ საპროცენტო შემოსავალს, მომსახურების კონტრაქტის შემთხვევაში, გადამცემის გაუქმებისას, მთლიანი საპროცენტო სპრედი წარმოადგენს მხოლოდ ძირითად საპროცენტო შემოსავლებს. 29-ე პუნქტის შესაბამისად, მომსა-

ხურების აქტივისა და მხოლოდ ძირითადი საპროცენტო შემოსავლების რეალური ღირებულებები გამოიყენება მოთხოვნების საბალანსო ღირებულების გადასანაწილებლად აღიარებაშეწყვეტილი აქტივის ნაწილსა და აქტივის იმ ნაწილს შორის, რომლის აღიარებაც გრძელდება. თუ არ არსებობს მომსახურების დადგენილი საფასური ან მომსახურების საფასურმა საექვო ერთეულის მიერ მომსახურებაზე გაწეული დანახარჯები აანაზღაუროს, მომსახურების ვალდებულება უნდა აღიარდეს რეალური ღირებულებით.

- მგ61. 29-ე პუნქტის გამოყენების მიზნით, აქტივის ნაწილების, რომელთა აღიარება შეწყვეტილია და რომელთა აღიარება გრძელდება, რეალური ღირებულების შესაფასებლად ერთეული 50-52-ე პუნქტების და 30-ე პუნქტის მგ101-მგ115-ე დამატებების მოთხოვნებს იყენებს.

გადაცემები, რომლებიც არ განაპირობებს აღიარების შეწყვეტას

- მგ62. აღნიშნული წარმოადგენს 31-ე პუნქტში ხაზგასმულ განმარტებით პრინციპებს. თუ ერთეულის მიერ გადაცემული აქტივის გადაუხდელობით მიყენებული ზარალის ანაზღაურების გარანტია გადაცემულ აქტივს აღიარების შეწყვეტისაგან იმ მიზეზის გამო იცავს, რომ ერთეული გადაცემულ აქტივზე მფლობელობის ნებისმიერ შემდგომ რისკსა და სარგებელს ინარჩუნებს, გრძელდება გადაცემული აქტივის ერთიანად აღიარება, ხოლო საკომპენსაციო გადასახდელები აღიარებული იქნება ვალდებულებად.

გადაცემულ აქტივში მონაწილეობის გაგრძელება

- მგ63. ქვემოთ ჩამოთვლილია მაგალითები, თუ როგორ აფასებს ერთეული გადაცემულ აქტივსა და დაკავშირებულ ვალდებულებას 32-ე პუნქტის შესაბამისად.

ყველა აქტივი

- (ა) თუ ერთეულის მიერ მიცემული გარანტია, აანაზღაუროს გადაცემული აქტივის გადაუხდელობით მიყენებული ზარალი, გადაცემულ აქტივს მასში ერთეულის მონაწილეობის გახანგრძლივებისას აღიარების შეწყვეტისაგან იცავს, გადაცემული აქტივი გადაცემის დღეს უნდა შეფასდეს (ი) აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და (ii) გადაცემული აქტივიდან იმ საკომპენსაციო თანხების მაქსიმალურ ოდენობას შორის უმცირესით, რომელსაც ანაზღაურებაც ერთეულს შეუძლია (“საგარანტიო თანხა”). დაკავშირებული ვალდებულება თავდაპირველად ფასდება საგარანტიო თანხაზე გარანტიის რეალური ღირებულების დამატებით (გარანტიაზე საკომპენსაციო გადასახდელები ჩვეულებრივ პროცესად მიიჩნევა). შესაბამისად, გარანტიის საწყისი რეალური ღირებულება აღიარებულია ნამეტში ან დეფიციტში დროითი პერიოდების გათვალისწინებით (იხ. სსბასს 9), ხოლო აღნიშნული აქტივის საბალანსო ღირებულება

რეზულეზა მცირდება გაუფასურების ნებისმიერი დანაკარგებით.

ამორტიზებადი ღირებულებით შეფასებული აქტივები

- (ბ) თუ ერთეულის მიერ გამოწერილი ფუთ-ოფციონის ვალდებულება ან ქოლ-ოფციონის უფლება გადაცემულ აქტივს იცავს აღიარების შეწყვეტისაგან და ერთეული გადაცემულ აქტივს აფასებს ამორტიზებადი ღირებულებით, დაკავშირებულ ვალდებულებას ერთეული აფასებს თვითღირებულებით (ე.ი. საკომპენსაციო გადასახდელები), რომელიც კორექტირებულია ოფციონის ვადის ამოწურვის დღეს გადაცემული აქტივის თვითღირებულებასა და ამორტიზებად ღირებულებას შორის ნებისმიერი სხვაობის ამორტიზაციის მიმართ. მაგ., წარმოვიდგინოთ, რომ აქტივის ამორტიზებადი ღირებულება და საბალანსო ღირებულება ტრანსფერის განხორციელების დღეს არის 98 ფე, ხოლო საკომპენსაციო გადასახდელები - 95 ფე. აქტივის ამორტიზებული ღირებულება ოფციონის შესრულების დღეს იქნება 100 ფე. დაკავშირებული ვალდებულების საწყისი საბალანსო ღირებულება უდრის 95 ფე-ს და სხვაობა 95 ფე-ს და 100 ფე-ს შორის აღიარებულია ნამეტში ან დეფიციტში, ექვეტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით. ხოლო, თუ ოფციონი შესრულებულია, ნებისმიერი სხვაობა დაკავშირებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და სააღსრულებო თანხას შორის აღიარებული უნდა იყოს ნამეტში ან დეფიციტში.

რეალური ღირებულებით შეფასებული აქტივები

- (გ) თუ ერთეულს ქოლ-ოფციონის მეშვეობით შენარჩუნებული უფლება გადაცემულ აქტივს აღიარების შეწყვეტისაგან იცავს და ერთეული გადაცემულ აქტივს აფასებს რეალური ღირებულებით, აქტივის შეფასება გრძელდება მისი რეალური ღირებულებით. ხოლო დაკავშირებული ვალდებულება ფასდება (ი) ოფციონის გამოყენების ფასით, რომელსაც აკლდება ოფციონის დროითი ღირებულება, თუ ოფციონი ხელსაყრელია, ან (ii) გადაცემული აქტივის რეალური ღირებულებით, რომელსაც აკლდება ოფციონის დროითი ღირებულება იმ შემთხვევაში, თუ ოფციონი არახელსაყრელია. დაკავშირებული ვალდებულების შეფასების კორექტირება უზრუნველყოფს იმას, რომ აქტივის დაკავშირებული ვალდებულების საწყისი საბალანსო ღირებულება წარმოადგენს ქოლ-ოფციონის რეალურ ღირებულებას. მაგ., თუ ძირითადი აქტივის რეალური ღირებულება არის 80 ფე, ოფციონის სააღსრულებო თანხა 95 ფე და ოფციონის დროითი ღირებულება 5 ფე, დაკავშირებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულება იქნება 75 ფე (80 ფე - 5 ფე, ხო-

ლო გადაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულება - 80 ფე (ე.ი. მისი რეალური ღირებულება).

- (დ) თუ ერთეულის მიერ გამოშვებული ფუთ-ოფციონი გადაცემულ აქტივს იცავს აღიარების შეწყვეტისაგან და ერთეული გადაცემულ აქტივს აფასებს რეალური ღირებულებით, დაკავშირებული ვალდებულება ფასდება ოფციონის გამოყენების ფასზე ოფციონის დროითი ღირებულების დამატებით. აქტივის რეალური ღირებულების შეფასება განისაზღვრება რეალურ ღირებულებასა და ოფციონის დროით ღირებულებას შორის უმცირესით იმიტომ, რომ ერთეულს არა აქვს გადაცემული აქტივის რეალური ღირებულების ოფციონის სააღსრულებო თანხაზე მეტად გაზრდის უფლება. აღნიშნული უზრუნველყოფს იმას, რომ აქტივისა და დაკავშირებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულება წარმოადგენს ფუთ-ოფციონის საბალანსო ღირებულებას. მაგ., თუ ძირითადი აქტივის რეალური ღირებულება არის 120 ფე, ოფციონის სააღსრულებო თანხა 100 ფე და ოფციონის დროითი ღირებულება 5 ფე, დაკავშირებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულება უდრის 105 ფე-ს (100 ფე + 5 ფე, ხოლო გადაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულება - 100 ფე-ს (ამ შემთხვევაში, ოფციონის გამოყენების ფასი)).

თუ შესყიდული ქოლ-ოფციონისა და გამოწერილი ფუთ-ოფციონის ქოლარი გადაცემულ აქტივს იცავს აღიარების შეწყვეტისაგან და ერთეული გადაცემულ აქტივს აფასებს თავდაპირველი ღირებულებით, იგი აგრძელებს აქტივის შეფასებას რეალური ღირებულებით. დაკავშირებული ვალდებულება ფასდება (1) ქოლ-ოფციონის სააღსრულებო ფასისა და ფუთ-ოფციონის რეალური ღირებულების ჯამით, რომელსაც აკლდება ქოლ-ოფციონის დროითი ღირებულება, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ ქოლ-ოფციონის ღირებულება ტოლია ან მიახლოებულია აქციის ან ძირითადი ფიუჩერსული კონტრაქტის ღირებულებასთან, (2) აქტივის რეალური ღირებულებისა და ფუთ-ოფციონის რეალური ღირებულების ჯამით, რომელსაც აკლდება ქოლ-ოფციონის დროითი ღირებულება, როდესაც ქოლ-ოფციონი არახელსაყრელია. დაკავშირებული ვალდებულების კორექტირება უზრუნველყოფს იმას, რომ აქტივისა და დაკავშირებული ვალდებულების საწყისი საბალანსო ღირებულება ერთეულის მიერ ფლობილი და გამოწერილი ოფციონების რეალური ღირებულება იყოს. მაგ., წარმოვიდგინოთ, რომ ერთეული რეალური ღირებულებით შეფასებულ ფინანსურ აქტივს მაშინ გადასცემს, როდესაც ქოლ-ოფციონს გამოყენების ფასით - 120 ფე - ყიდულობს და ფუთ ოფციონს გამოყენების ფასით - 80 ფე - გამოწერს. წარმოვიდგინოთ აგრეთვე, რომ აქტივის რეალური ღირებულება გადაცემის დღეს არის 100 ფე. ფუთ და ქოლ-ოფციონის დროითი ღირებულება, შესაბამისად, იქნება 1 ფე და 5 ფე. ამ შემთხვევაში, ერთეული აქტივს აღიარებს 100 ფე

ღირებულებით (აქტივის რეალური ღირებულება) და ვალდებულებას - 96 ფე [(100 ფე + 1 ფე - 5 ფე)-ღირებულებით. აღნიშნულ აქტივს გვაძლევს წმინდა 4 ფე ღირებულებით, რაც წარმოადგენს ერთეულის მიერ ფლობილი და გამოწერილი ოფციონების რეალურ ღირებულებას.

ყველა გადაცემა

- მგ64. იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური აქტივის გადაცემა გამიზნული არ არის აღიარების შესაწყვეტად, გადამცემი პირის ტრანსფერთან დაკავშირებული საკონტრაქტო უფლება-მოვალეობები განცალკევებით არ უნდა იყოს აღრიცხული, როგორც წარმოებულები, თუ ტრანსფერიდან წარმოშობილი წარმოებულისა და გადაცემული აქტივის ან ვალდებულების ერთად აღიარება გამოიწვევს მსგავსი უფლებების ან ვალდებულებების ორჯერ აღიარებას. მაგ., გადამცემი პირის მიერ შენარჩუნებულ ქოლ-ოფციონს შეუძლია ხელი შეუშალოს აქტივების ტრანსფერის აქტივების გაყიდვად აღრიცხვას. ამ შემთხვევაში, ქოლ-ოფციონი განცალკევებით არ უნდა იყოს აღიარებული წარმოებულ აქტივად.
- მგ65. იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური აქტივის გადაცემა გამიზნული არ არის აღიარების შესაწყვეტად, მიმღები პირი გადაცემულ აქტივს საკუთარ აქტივად არ განიხილავს. მიმღები პირი წყვეტს ნაღდი ფულის ან სხვა ძირითადი გადასახდელების აღიარებას და აღიარებს მოთხოვნებს გადამცემი პირის მიმართ. თუ გადამცემ პირს აქვს მთლიან გადაცემულ აქტივზე ფიქსირებული ღირებულებით (მაგ., გამოსყიდვის შეთანხმებით კონტროლის აღდგენის უფლებაცა და ვალდებულებაც, მიმღებ პირს შეუძლია, აღნიშნული მოთხოვნა სესხად ან მოთხოვნად აღრიცხოს.

მაგალითები

- მგ66. ქვემოთ მოყვანილი მაგალითები ამ სტანდარტის აღიარების შეწყვეტის პრინციპების საილუსტრაციო ვარიანტებია.
- (ა) გამოსყიდვის შეთანხმებები და კრედიტების გაცემა ფასიანი ქაღალდებით. თუ აქტივი გაყიდულია მისი უკან გამოსყიდვის შეთანხმების საფუძველზე ფიქსირებული ფასით ან გაყიდვის ფასს დამატებული გამსესხებლის უკუგების ღირებულებით, ან/და იგი გასესხებულია გადამცემი პირისათვის მისი უკან დაბრუნების შეთანხმებით, მისი აღიარება არ უნდა შეწყდეს იმ მიზეზით, რომ გადამცემი პირი ინარჩუნებს მფლობელობის ყველა შემდგომ რისკსა და სარგებელს. თუ მიმღები პირი აქტივის გაყიდვის ან დაგირავების უფლებას იძენს, გადამცემი პირი აქტივის რეკლასიფიცირებას ახდენს საკუთარი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, მაგ., გასესხებულ აქტივად ან გამოსყიდულ მოთხოვნად.

- (ბ) გამოსყიდვის შეთანხმებები და ფასიანი ქაღალდების გასესხება - ძირითადად, მსგავსი აქტივები. თუ ფინანსური აქტივი გაიყიდა ფიქსირებული ფასით, ან გაყიდვის ფასს დამატებული გამსესხებლის უკუგების ღირებულებით, იმავე აქტივის, ან თითქმის იმავე აქტივის უკან გამოსყიდვის შეთანხმებით ან/და თუ მოხდა ფინანსური აქტივის გასესხება ან სესხება იმავე აქტივის, ან თითქმის იმავე აქტივის გადამცემი პირისათვის უკან დაბრუნების შეთანხმებით, მისი აღიარება არ უნდა შეწყდეს, მიუხედავად იმისა, რომ გადამცემი პირი ინარჩუნებს მფლობელობის ყველა შემდგომ რისკსა და სარგებელს.
- (გ) გამოსყიდვის შეთანხმებები და ფასიანი ქაღალდების გასესხება - ჩანაცვლების უფლება. თუ ფიქსირებული ფასით ან გაყიდვის ფასის ექვივალენტურს დამატებული გამსესხებლის უკუგების ღირებულებით გამოსყიდვის შეთანხმება, ან მსგავსი ფასიანი ქაღალდების გასესხების გარიგება მიმდებარის უზრუნველყოფს იმ მსგავსი აქტივების ჩანაცვლების უფლებით, რომლებსაც აქვს გადაცემული აქტივის რეალური ღირებულების ტოლი რეალური ღირებულება გამოსყიდვის დღეს, გამოსყიდვის ან ფასიანი ქაღალდების გასესხების გარიგების მეშვეობით გაყიდული ან გასესხებული აქტივის აღიარება არ უნდა შეწყდეს, რადგან გადამცემი პირი ინარჩუნებს მფლობელობის ნებისმიერ შემდგომ რისკსა და სარგებელს.
- (დ) რეალური ღირებულებით გამოსყიდვის უარყოფის უპირველესი უფლება. თუ ერთეული ყიდის ფინანსურ აქტივს და ინარჩუნებს მხოლოდ გადაცემული აქტივის რეალური ღირებულებით გამოსყიდვის უარყოფის უპირველეს უფლებას (როდესაც მიმღები პირი მას ყიდის, ერთეული წყვეტს აქტივის აღიარებას, რადგან მან უკვე გადასცა მფლობელობის ყველა შესაბამისი რისკი და სარგებელი.
- (ე) ფიქტიური გაყიდვების გარიგება. ფინანსური აქტივის გაყიდვიდან მოკლე პერიოდში მისი უკან გამოსყიდვა ზოგჯერ მიიჩნევა ფიქტიურ გაყიდვად. ამგვარი გამოსყიდვა არ კრძალავს აღიარების შეწყვეტას იმ პირობით, თუ ძირითად გარიგებაში გვხვდება აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნები. თუმცა, თუ ფინანსური აქტივის გაყიდვის შეთანხმება ძალაში შესულია იმავე აქტივის ფიქსირებული ფასით ან გაყიდვის ფასზე დამატებული გამსესხებლის უკუგების ღირებულებით, უკან გამოსყიდვის შეთანხმების პარალელურად, აქტივის აღიარება არ წყდება.
- (ვ) ძალზე ხელსაყრელი ფუთ-ოფციონები და ქოლ--ოფციონები. თუ შესაძლებელია გადამცემი პირის მიერ ფინანსური აქტი-

ვის უკან გამოთხოვა და ქოლ-ოფციონი ძალზე ხელსაყრელია, გადაცემა განკუთვნილი არ არის აღიარების შეწყვეტისათვის იმის გამო, რომ გადამცემი პირი ინარჩუნებს მფლობელობის ყველა შემდგომ რისკსა და სარგებელს. აგრეთვე, თუ შესაძლებელია მიმღები პირის მიერ ფინანსური აქტივის უკან დაბრუნება და ფუტ-ოფციონი ძალზე ხელსაყრელია, გადაცემა არ განიხილება აღიარების შესაწყვეტად იმ მიზეზის გამო, რომ გადამცემი პირი ინარჩუნებს მფლობელობის ყველა შემდგომ რისკსა და სარგებელს.

- (ზ) ძალზე არახელსაყრელი ფუტ-ოფციონები და ქოლ-ოფციონები. თუ მიმღები ფინანსური აქტივის გადაცემული სუბიექტის მხოლოდ ძალზე არახელსაყრელ ფუტ-ოფციონს ფლობს ან გადამცემი ძალზე არახელსაყრელ ქოლ-ოფციონს ფლობს, ფინანსური აქტივის აღიარება წყდება. აღნიშნული ხდება იმის გამო, რომ გადამცემი პირი მფლობელობის ყველა შემდგომ რისკსა და სარგებელს გადასცემს.
- (თ) ადვილად ხელმისაწვდომი აქტივების სუბიექტი, რომლის ქოლ-ოფციონი არ არის არც ძალზე ხელსაყრელი და არც ძალზე არახელსაყრელი. თუ ერთეული ფლობს ქოლ-ოფციონს აქტივზე, რომელიც ბაზარზე ადვილად ხელმისაწვდომია და ოფციონი არ არის არც ძალზე ხელსაყრელი და არც ძალზე არახელსაყრელი, აქტივის აღიარება წყდება. აღნიშნული ხდება იმის გამო, რომ (i) ერთეული არც ინარჩუნებს და არც გადასცემს მფლობელობის ყველა შემდგომ რისკსა და სარგებელს და (ii) არ ინარჩუნებს კონტროლს. თუმცა, თუ აქტივი ბაზარზე ადვილად ხელმისაწვდომი არ არის, აღიარების შეწყვეტა აკრძალულია ქოლ-ოფციონის სუბიექტის აქტივის ღირებულების ჩათვლით, რადგან ერთეული კონტროლს აქტივზე ინარჩუნებს.
- (ი) ძნელად ხელმისაწვდომი აქტივების სუბიექტი, რომლის ფუტ-ოფციონი არ არის არც ძალზე ხელსაყრელი და არც ძალზე არახელსაყრელი. თუ ერთეული ბაზარზე ძნელად ხელმისაწვდომ ფინანსურ აქტივს გადასცემს და ახორციელებს ფუტ-ოფციონის ემისიას, რომელიც ძალზე არახელსაყრელი არ არის, ერთეული არც გადასცემს და არც ინარჩუნებს მფლობელობის ყველა შემდგომ რისკსა და სარგებელს, გაყიდვის ფუტ-ოფციონის მიზეზით. ერთეული ინარჩუნებს კონტროლს აქტივზე, თუ ფუტ-ოფციონი საკმაოდ ღირებულია იმისათვის, რომ მიმღებ პირს ხელი შეუშალოს აქტივის გაყიდვაში. ამ შემთხვევაში, აქტივის აღიარება გრძელდება გადამცემი პირის აქტივში მონაწილეობის მოცულობის პროპორციულად (იხ. პუნქტი მგ64). ერთეული კონტროლს გადასცემს აქტივზე, თუ ფუტ-ოფციონი არ არის საკმაოდ ღი-

რებული იმისათვის, რომ მიმღებ პირს ხელი შეუშალოს აქტივის გაყიდვაში. ამ შემთხვევაში, აქტივის აღიარება წყდება.

- (კ) რეალური ღირებულების ფუთ და ქოლ-ოფციონის ან გამოსყიდვის ფორვარდული შეთანხმების სუბიექტის აქტივები. ფინანსური აქტივის მხოლოდ იმ ფუთ ან ქოლ-ოფციონის ან გამოსყიდვის ფორვარდული შეთანხმების სუბიექტის გადაცემა, რომლებსაც გამოსყიდვის პერიოდში ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების ტოლი სააღსრულებო ან გამოსყიდვის ღირებულება აქვთ, იწვევს აღიარების შეწყვეტას, რადგან ხდება მფლობელობის ყველა შემდგომი რისკისა თუ სარგებლის გადაცემა.
- (ლ) ფულთი გასანადღებელი ქოლ და ფუთ-ოფციონები. ერთეული მიიჩნევს, რომ იმ ფინანსური აქტივის, რომელიც წარმოადგენს ფუთ ან ქოლ-ოფციონის ან გამოსყიდვის ფორვარდული შეთანხმების სუბიექტს, გადაცემა გადახდილი იქნება წმინდა ფულადი სახსრებით, რათა განსაზღვროს, შეინარჩუნა თუ გადასცა მფლობელობის მთელი შემდგომი რისკი და სარგებელი. თუ ერთეული არ ინარჩუნებს მფლობელობის ნებისმიერ შემდგომ რისკსა და სარგებელს გადაცემულ აქტივზე, იგი განსაზღვრავს, ინარჩუნებს თუ არა კონტროლს გადაცემულ აქტივზე. ის ფაქტი, რომ ფუთ ან ქოლ-ოფციონის ან გამოსყიდვის ფორვარდული შეთანხმება უნდა განაღდდეს წმინდა ფულადი სახსრებით, ავტომატურად არ ნიშნავს, რომ ერთეულმა კონტროლი გადასცა (იხ. პუნქტები მგ44 და (ზ), (თ) და (ი).
- (მ) ანგარიშსწორების პირობების აცილება. ანგარიშსწორების პირობების აცილება წარმოადგენს უპირობო გამოსყიდვის (ქო(ლ) ოფციონს, რომელიც ერთეულს, ზოგიერთი შეზღუდვის გამო, გადაცემული აქტივების უკან გამოთხოვის უფლებას აძლევს. იმ შემთხვევაში, თუ ასეთი ოფციონი არ იწვევს ერთეულის მიერ მფლობელობის ყველა შემდგომი რისკისა და სარგებლის შენარჩუნებას, იგი კრძალავს აღიარების შეწყვეტას მხოლოდ გამოსყიდვის სუბიექტის ღირებულების ოდენობით (წარმოვიდგინოთ, რომ მიმღებ პირს არ შეუძლია აქტივების გაყიდვა). მაგ., თუ სასესხო აქტივის ტრანსფერის საბალანსო ღირებულება და გარიგების დანახარჯები 100,000 ფე-ის ტოლია და ნებისმიერი ინდივიდუალური სესხი შეიძლება უკან იყოს გამოთხოვილი, მაგრამ სესხების საერთო რაოდენობა, რომელიც შეიძლება იქნეს გამოსყიდული, არ უნდა აჭარბებდეს 10,000 ფე-ს, 90,000 ფე-ს ღირებულების სასესხო აქტივი განკუთვნილია აღიარების შესაწყვეტად.
- (ნ) სუფთა ქოლი. ერთეული შეიძლება იყოს გადამცემი პირი, რომელიც ახორციელებს გადაცემული აქტივის მომსახურებას

და შეიძლება ფლობდეს დარჩენილი გადაცემული აქტივების გამოსყიდვის სუფთა ქოლ-ოფციონს, როდესაც აქტივების დაუფარავი ნაწილის ღირებულება დაეცემა დადგენილ ზღვარზე დაბლა, რომლის დროსაც აღნიშნული აქტივების მომსახურების ფასი იქცევა მომსახურებიდან მისაღები ამონაგების ტვირთად. იმ შემთხვევაში, თუ ასეთი სუფთა ქოლი არ იწვევს ერთეულის მიერ მფლობელობის ნებისმიერი შემდგომი რისკისა და სარგებლის არც შენარჩუნებას და არც გადაცემას, ხოლო მიმღებ პირს არ შეუძლია აქტივების გაყიდვა, იგი კრძალავს აღიარების შეწყვეტას იმ აქტივების ჩათვლით, რომლებიც წარმოადგენს ქოლ-ოფციონის სუბიექტს.

- (ო) შენარჩუნებული სუბორდინირებული პროცენტები და საკრედიტო გარანტიები. ერთეულმა მიმღებ პირს შეიძლება შესთავაზოს საკრედიტო ხაზის გაფართოება, მის მიერ გადაცემულ აქტივში ზოგიერთი ან მთლიანი ინტერესის მეორეხარისხოვნად მიჩნევის გზით. მეორე მხრივ, ერთეულმა მიმღებ პირს შეიძლება შესთავაზოს საკრედიტო ხაზის გაფართოება, საკრედიტო გარანტიის ფორმით, რომელიც შეიძლება იყოს შეუზღუდავი ან გარკვეული ოდენობით შეზღუდული. თუ ერთეული ინარჩუნებს მფლობელობის ნებისმიერ შემდგომ სარგებელსა და რისკს გადაცემულ აქტივზე, გრძელდება აქტივის მთლიანად აღიარება. თუ ერთეული ინარჩუნებს მფლობელობის ზოგიერთ, მაგრამ არა მთლიან შემდგომ რისკსა და სარგებელს გადაცემულ აქტივზე და ინარჩუნებს კონტროლს, აღიარების შეწყვეტა იკრძალება ფულადი სახსრებისა თუ სხვა აქტივების იმ მოცულობით, რომლის გადახდაც შეიძლება ერთეულს მოეთხოვოს.
- (პ) მთლიანი უკუგების სვოპი. ერთეულს შეუძლია ფინანსური აქტივი მიჰყიდოს მიმღებ პირს და ჩაერთოს მთლიანი უკუგების სვოპში, მიმღებ პირთან ერთად, როდესაც მთლიანი საპროცენტო ფულადი გადასახდელები ძირითადი აქტივიდან გადაცემული იქნება ერთეულისათვის ფიქსირებული გადასახდელებისა თუ ცვლადი განაკვეთის გადასახდელების სანაცვლოდ და ძირითადი აქტივის რეალური ღირებულების გაზრდა და შემცირება ერთეულის მიერ ათვისებული იქნება. ასეთ შემთხვევაში, მთლიანი აქტივების აღიარების შეწყვეტა დაუშვებელია.
- (ჟ) საპროცენტო განაკვეთის სვოპი. ერთეულს შეუძლია მიმღებ პირს გადასცეს ფიქსირებული განაკვეთის ფინანსური აქტივი და ჩაერთოს საპროცენტო განაკვეთის სვოპში, მიმღებ პირთან ერთად, იმისათვის, რომ მიიღოს ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთი და გადაიხადოს პირობით ღირებულებაზე დამყარებული ცვლადი საპროცენტო განაკვეთი, რომე-

ლიც გადაცემული ფინანსური აქტივის ძირითადი ღირებულების ექვივალენტური იქნება. საპროცენტო განაკვეთის სვოპი არ კრძალავს გადაცემული აქტივის აღიარების შეწყვეტას იმ პირობით, რომ სვოპზე გადასახდელები არ არის განპირობებული გადაცემულ აქტივზე გადახდილი თანხებით.

- (რ) ამორტიზებადი საპროცენტო განაკვეთის სვოპი. ერთეულს შეუძლია მიმღებ პირს გადასცეს ფიქსირებული განაკვეთის ფინანსური აქტივი, რომელიც განაღდებულია დამატებით ვადაში და ჩაერთოს ამორტიზებადი საპროცენტო განაკვეთის სვოპში, მიმღებ პირთან ერთად, იმ მიზნით, რომ მიიღოს ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთი და გადაიხადოს პირობით ღირებულებაზე დამყარებული ცვლადი საპროცენტო განაკვეთი. თუ სვოპის პირობითი ღირებულება ამორტიზაციას განიცდის, იგი უტოლდება გადაუხდელი გადაცემული აქტივის ძირითად ღირებულებას დროის ნებისმიერ მომენტში. სვოპი, ძირითადად, აისახება ერთეულის მიერ შენარჩუნებულ წინასწარ გადასახდელ რისკში, რომლის დროსაც ერთეული ან აგრძელებს მთლიანი გადაცემული აქტივის აღიარებას ან აგრძელებს გადაცემული აქტივის აღიარებას მასში მონაწილეობის მოცულობის შესაბამისად. მეორე მხრივ, თუ სვოპის პირობითი ღირებულების ამორტიზაცია მიბმული არ არის გადაცემული დაუფარავი აქტივის ძირითად ღირებულებასთან, ასეთი სვოპი არ გამოიწვევს ერთეულის მიერ აქტივზე შენარჩუნებული რისკის წინასწარ გადახდის აუცილებლობას. ამგვარად, აღნიშნული არ კრძალავს გადაცემული აქტივის აღიარების შეწყვეტას, რადგან სვოპზე გადასახდელები განპირობებული არ არის გადაცემულ აქტივზე გადახდილი საპროცენტო თანხებით და სვოპი არ გამოიწვევს ერთეულის მიერ გადაცემულ აქტივზე მფლობელობის ნებისმიერი სხვა მნიშვნელოვანი სახის რისკისა და სარგებლის შენარჩუნებას.

მგ67. ეს პუნქტი გვთავაზობს ფინანსური აქტივის ნაწილში ერთეულის მონაწილეობის საილუსტრაციო მაგალითს

წარმოვიდგინოთ, რომ ერთეულს აქვს წინასწარგადასახდელი სესხების პორტფელი, რომელთა კუპონი და ექვეტური საპროცენტო განაკვეთი არის 10 პროცენტი, ხოლო ძირითადი ღირებულება და ამორტიზებული ღირებულება - 10,000 ფე. ერთეული ერთვება გარიგებაში, რომლის დროსაც, 9,115 ფე-ს გადახდის უკუგების საფასურად, მიმღები პირი ყოველ ძირითად 9,000 ფე გადასახდელზე 9,5 პროცენტის მიღების უფლებას მოიპოვებს. ერთეული ინარჩუნებს ნებისმიერ ძირითად გადასახდელ 1,000 ფე-ს დამატებული 10 პროცენტის უფლებას, რასაც ემატება ნამეტი სპრედი 0,5 პროცენტი დარჩენილ ძირითად 9,000 ფე-ზე. ამოღებული წინასწარი გადასახდელები გადანაწილებული უნდა იყოს ერთეულსა და მიმღებ პირს შორის პროპორციულად 1:9 კოეფიციენტით, მაგრამ ნებისმიერი გადაუხდელი თანხა უნდა დაიქვითოს ერთეულს 1,000 ფე პროცენტიდან, სანამ აღნიშნული პროცენტი გაქრება. სესხების რეალური ღირებულება გარიგების დღეს უდრის

10,100 ფე-ს, ხოლო 0,5 პროცენტი ნამეტი სპრედის რეალური ღირებულება - 40 ფე-ს.			
ერთეული დაადგენს, რომ მან გადასცა მფლობელობის ზოგიერთი მნიშვნელოვანი რისკი და სარგებელი (მაგ., მნიშვნელოვანი წინასწარგადასახდელი რისკი), მაგრამ ამასთან შეინარჩუნა მფლობელობის ზოგიერთი მნიშვნელოვანი რისკი და სარგებელი (შენარჩუნებული სუბორდინირებული პროცენტის გამო და კონტროლი. შესაბამისად იგი აგრძელებს აქტივში მონაწილეობის მიღებას.			
ამ სტანდარტის თანახმად, ერთეული განიხილავს გარიგებას (ა) შენარჩუნებული 1,00 ფე პროცენტის მთლიან ნაწილად და (ბ) შენარჩუნებული პროცენტის სუბორდინირებად იმ მიზნით, რომ მიმღებ პირს შესთავაზოს საკრედიტო ხაზის გაზრდა საკრედიტო დანაკარგების დასაფარად.			
ერთეული ანგარიშობს, რომ 9,090 ფე (90% X 10,100) საკომპენსაციო გადასახდელი 9,115 ფე-ზე წარმოადგენს კომპენსაციას მიეღო 90-პროცენტის წილისათვის. ნარჩენი საკომპენსაციო გადასახდელი (25) წარმოადგენს საკომპენსაციო გადასახდელებს მის მიერ შენარჩუნებული პროცენტის სუბორდინირებისთვის იმ მიზნით, რომ მიმღებ პირს შესთავაზოს საკრედიტო ხაზის გაუმჯობესება საკრედიტო დანაკარგების ასანახად. ამას გარდა, 0,5 პროცენტი ნამეტი სპრედი წარმოადგენს საკომპენსაციო გადასახდელს. ამგვარად, საკრედიტო ხაზის გაუმჯობესების მილიანი საკომპენსაციო გადასახდელები იქნება 65 ფე (25 ფე +40 ფე).			
ერთეული ანგარიშობს შემოსულობას ან ზარალს 90 პროცენტი წილის გაყიდვიდან მიღებული ფულადი ნაკადებიდან. იმის გათვალისწინებით, რომ გადაცემული ნაწილის ცალკეული 10 პროცენტის რეალური ღირებულებისა და შენარჩუნებული 90 პროცენტის რეალური ღირებულების განცალკევება შესაძლებელი არ არის ტრანსაქციის დღეს, ერთეული აქტივის საბალანსო ღირებულებას გადაანაწილებს 30-ე პუნქტის შესაბამისად, ქვემოთ მოყვანილი მაგალითის მიხედვით:			
	შესასებელი რეალური ღირებ.	პროცენტი	განაწილებული მიმდ. ოდენობა
გადაცემული ნაწილი	9,090	90%	9,000
შენარჩუნებული ნაწილი	1,010	10%	1,000
სულ	10,100		10,000
ერთეული ანგარიშობს ფულადი ნაკადების 90 პროცენტი წილის გაყიდვიდან მიღებულ შემოსულობას ან ზარალს გადაცემული ნაწილის განაწილებული საბალანსო ღირებულების გამოქვითვით საკომპენსაციო შემოსავლებიდან, ე.ი. 90 ფე (9,090 ფე - 9,000 ფე. ერთეულის მიერ შენარჩუნებული ნაწილის საბალანსო ღირებულება უდრის 1,000 ფე-ს.			
ამას გარდა, ერთეული აღიარებს აქტივში მონაწილეობას, რაც გამოწვეულია მისი საკრედიტო დანაკარგებისათვის შენარჩუნებული პროცენტის სუბორდინირების მიზეზით. შესაბამისად, იგი აღიარებს 1,000 ფე ღირებულების აქტივებს (ფულადი სახსრების მაქსიმალურ ოდენობას, რომელსაც იგი ვერ მიიღებს სუბორდინირების გამო და 1065 ფე ღირებულების დაკავშირებულ ვალდებულებებს (რაც წარმოადგენს ფულადი სახსრების მაქსიმალურ რაოდენობას, რომელსაც იგი ვერ მიიღებს სუბორდინირების გამო, ე.ი. 1,000 ფე პლუს სუბორდინაცია იის რეალური ღირებულება 65 ფე.			
	დენეტი	კრედიტი	
თავდაპირველი აქტივი	-	9,000	

ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება

სუბორდინაციისათვის აღიარებული აქტივი ან ნარჩენი პროცენტი	1,000	—
ნამეტი სპრედის ფორმის საკომპენსაციო გადასახდელების აქტივი	40	—
ნამეტი ან დეფიციტი (შემოსულობა ტრანსფერზე)	—	90
ვალდებულება	—	1,065
მიღებული ფულადი სახსრები	9,115	—
სულ	10,155	10,155

უახლოესი პერიოდის გარიგების დროს, აქტივის საბალანსო ღირებულება უდრის 2,040 ფე-ს, რომელიც შეიცავს შენარჩუნებული ნაწილის გადანაწილებულ 1,000 ფე ღირებულებას და 1,040 ფე-ს, რაც წარმოადგენს ერთეულის დამატებით მონაწილეობას მის მიერ საკრედიტო დანაკარგებისთვის შენარჩუნებული პროცენტის სუბორდინირების მიზეზით (რაც შეიცავს 40 ფე ნამეტ სპრედს).

შემდგომ პერიოდებში ერთეული საკრედიტო ხაზის გაუმჯობესების საკომპენსაციო გადასახდელებს (65 ფე აღიარებს დროითი პროპორციების გათვალისწინებით, აღიარებულ აქტივს პროცენტს დაარიცხავს ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით და აღიარებს ნებისმიერ საკრედიტო გაუფასურებას აღიარებულ აქტივზე. განვიხილოთ უფრო გვიანი გარიგების მაგალითი: წარმოვიდგინოთ, რომ მომდევნო წელს არსებობს ძირითადი 300 ფე სესხის საკრედიტო დანაკარგი. ერთეული ამცირებს მის მიერ აღიარებულ აქტივს 600 ფე-ით (300 ფე უკავშირდება ერთეულის მიერ შენარჩუნებულ პროცენტს და 300 ფე უკავშირდება აქტივში დამატებით მონაწილეობას, რაც გამოწვეულია საკრედიტო დანაკარგებისთვის შენარჩუნებული პროცენტის სუბორდინირებით და ამცირებს მის მიერ აღიარებულ ვალდებულებას 300 ფე-ით. საკრედიტო გაუფასურების მოგების ან ზარალის შეფასების წმინდა შედეგი უდრის 300 ფე-ს.

ფინანსური აქტივის ყიდვა-გაყიდვის ჩვეულებრივი გზა (პუნქტი 40)

მგ68. ფინანსური აქტივის ჩვეულებრივი ყიდვა-გაყიდვის აღიარება ხდება ან გარიგების თარიღით ან/და განაღდებას თარიღით აღრიცხვის მეთოდით, მგ70-ე და მგ71-ე პუნქტების შესაბამისად. გამოყენებული მეთოდი შეიძლება მიესადაგოს იმ ფინანსური აქტივების ნებისმიერი სახის გაყიდვებსა თუ შესყიდვებს, რომლებიც განეკუთვნებიან მე-10 პუნქტში განსაზღვრული ფინანსური აქტივების კატეგორიებს. ამ მიზნით სავაჭროდ გამიზნული აქტივების ფორმით მოცემული აქტივები გამოყოფილია ნამეტსა და დეფიციტში რეალური ღირებულებით აღრიცხულ აქტივთა კატეგორიისაგან. ჯ

მგ69. კონტრაქტი, რომელიც მოითხოვს ან უშვებს კონტრაქტის რეალური ღირებულების ცვლილების წმინდა ანგარიშსწორებას, ჩვეულებრივი კონტრაქტი არ არის. ამას გარდა, ასეთი კონტრაქტი მიიჩნევა წარმოებულად გარიგების დღიდან ანგარიშსწორების დღემდე პერიოდის განმავლობაში.

მგ70. გარიგების თარიღი არის ერთეულის მიერ აქტივის ყიდვის ან გაყიდვის გადაწყვეტილების მიღების დრო. გარიგების თარიღით აღრიცხვა ნიშნავს (ა) მიღებული აქტივისა და მასზე გადასახდელი თანხების გადახდის ვალდებულების აღიარებას და (ბ) გაყიდული აქტივის აღიარების შეწყვეტას, გაყიდვიდან მიღებული ნებისმიერი შემოსულობის ან ზარალის აღიარებასა და მყიდველისაგან მოთხოვნების აღიარებას გარიგების თარიღით. ძირითადად, აქტივსა და დაკავშირებულ ვალდებულებებზე პროცენტების დარიცხვა, როდესაც საკუთრების უფლება მიღებულია, არ იწყება ანგარიშსწორების ვადის დადგომამდე.

მგ71. ანგარიშსწორების თარიღი არის ერთეულისათვის ან ერთეულის მიერ აქტივის მიწოდების დრო. ანგარიშსწორების დღით აღრიცხვა ნიშნავს (ა) ერთეულის მიერ მიღებული აქტივის მიღების თარიღით აღიარებას და (ბ) ერთეულის მიერ აქტივის გადაცემის თარიღით აქტივის აღიარების შეწყვეტას და გაყიდვიდან მიღებული ნებისმიერი შემოსულობის ან ზარალის აღიარებას. ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვისას ერთეული გარიგების დღიდან ანგარიშსწორების დღემდე პერიოდში მისაღები აქტივის რეალური ღირებულების ნებისმიერ ცვლილებას შესყიდულ აქტივის მსგავსად აღრიცხავს. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, თვითღირებულებით ან ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებული აქტივების ღირებულების ცვლილება არ უნდა აღიარდეს; ის აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში აქტივისათვის, რომლებიც კლასიფიცირებულია ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით რეალური ღირებულებით აღრიცხულ ფინანსურ აქტივებად; და იგი აღიარებული უნდა იყოს წმინდა აქტივებში/საკუთარ

კაპიტალში გასაყიდად არსებულად კლასიფიცირებული აქტივებისათვის.

ფინანსური ვალდებულების აღიარების შეწყვეტა (41-44-ე პუნქტები)

მგ72. ფინანსური ვალდებულება (ან მისი ნაწილი) უქმდება, როდესაც დე-ბიტორი:

- (ა) ფარავს ვალდებულებას (ან მის ნაწილს) კრედიტორის დავალიანების დაფარვით, უმთავრესად ფულადი სახსრების, სხვა ფინანსური აქტივის, საქონლის ან მომსახურების მიწოდების საშუალებით; ან
- (ბ) იგი კანონიერად თავისუფლდება წინამდებარე ვალდებულების (ან მისი ნაწილის) პასუხისმგებლობისაგან, სასამართლო პროცესის ან კრედიტორის მეშვეობით (თუ დებიტორი გარანტიას იძლევა, აღნიშნული პირობა შეიძლება ისევ წარმოიშვას).

მგ73. თუ სავალო ინსტრუმენტის ემიტენტი გამოისყიდის აღნიშნულ ინსტრუმენტს, ვალი გაუქმდება იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ემიტენტი ამ ინსტრუმენტის ბაზრის შემქმნელია ან ახლო მომავალში ვარაუდობს ამის გაკეთებას.

მგ74. მესამე მხარისათვის თანხების გადახდა, ტრასტის ჩათვლით (ზოგჯერ მას “არსებითად ანულირებას” უწოდებენ), კანონიერი შედეგების არარსებობის შემთხვევაში, კრედიტორის წინაშე დებიტორის წინამდებარე ვალდებულებას თავისთავად არ ამცირებს.

მგ75. თუ დებიტორი მესამე მხარეს თანხებს უხდის იმისათვის, რომ მან ვალდებულება იკისროს და თავის კრედიტორს მესამე მხარის მიერ სავალო ვალდებულების აღიარების შესახებ ატყობინებს, დებიტორი არ წყვეტს სავალო ვალდებულების აღიარებას, თუ მგ72-ე(ბ) პუნქტის პირობა დაკმაყოფილებული არ არის. თუ დებიტორი მესამე მხარეს თანხებს უხდის, რომ მან ვალდებულება აღიაროს და მისი კრედიტორისაგან კანონიერ შედეგათებს იღებს, დებიტორი აუქმებს ვალს. თუმცა, თუ დებიტორი თანახმაა, სავალო გადასახდელები მესამე მხარეს ან პირდაპირ მის პირად კრედიტორს გადაუხადოს, დებიტორი მესამე მხარის წინაშე ახალ სავალო ვალდებულებას აღიარებს.

მგ76. თუ მესამე მხარე კისრულობს ერთეულის ვალდებულებას და, სანაცვლოდ, ერთეული ან არ უხდის ან მხოლოდ ნომინალურ ღირებულებას უხდის მესამე პირს, ერთეული წინამდებარე სტანდარტის აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნებს, ისევე გამოიყენებს, როგორც სსბასს 23-ის 84-87-ე პუნქტებს.

მგ77. კრედიტორები ზოგჯერ უარს ამბობენ საჯარო სექტორის ერთეულისაგან ვალის შეგროვების უფლებაზე, მაგალითად, ცენტრალულმა მთავრობამ შეიძლება ადგილობრივ მთავრობას ვალი ჩამოაწეროს. ასეთ ვალზე უარის თქმა კრედიტორის ვალისაგან მსესხებლის (კანონიერი) გათავისუფლებაა. როდესაც ერთეულის ვალდებულებები უარყოფილ იქნება, როგორც არაგაცვლითი ოპერაციის ნაწილი, იგი წინამდებარე სტანდარტის აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნებს, ისევე გამოიყენებს, როგორც სსბას 23-ის 84-87-ე პუნქტებს.

მგ78. მიუხედავად იმისა, რომ კანონით თუ კრედიტორისაგან მიღებული კანონიერი შეღავათები ვალდებულების აღიარების შეწყვეტას იწვევს, ერთეულს ახალი ვალდებულების აღიარება შეუძლია თუ 17-39-ე პუნქტების აღიარების შეწყვეტის კრიტერიუმები არ ვრცელდება გადაცემულ აქტივზე. თუ აღნიშნული კრიტერიუმები დაკმაყოფილებული არ არის, გადაცემული აქტივების აღიარება არ წყდება და ერთეული აღიარებს გადაცემულ აქტივებთან დაკავშირებულ ახალ ვალდებულებას.

მგ79. 42-ე პუნქტის მიზნებისათვის ვადები განსხვავებულია, თუ ახალი ვადების შესაბამისად დისკონტირებული ფულადი ნაკადების მიმდინარე ღირებულება, რომელშიც შედის ნებისმიერი წმინდა გადახდილი საზღაური ან მიღებული და თავდაპირველი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით დისკონტირებული ანაზღაურება, 10 პროცენტით გასხვავდება თავდაპირველ ფინანსურ ვალდებულებაზე დარჩენილი ფულადი ნაკადების დისკონტირებული მიმდინარე ღირებულებისაგან. თუ სავალო ინსტრუმენტების გადაცვლა ან ვადების მოდიფიკაცია გასაუქმებლად არის განკუთვნილი, ნებისმიერი წარმოშობილი ღირებულება თუ საფასური გაუქმებიდან მიღებულ შემოსულობად ან ზარალად უნდა იყოს აღიარებული. თუ სავალო ინსტრუმენტების გადაცვლა ან ვადების მოდიფიკაცია გაუქმებად არ განიხილება, ნებისმიერი წარმოქმნილი ღირებულება თუ საზღაური კორექტირდება ვალდებულების საბალანსო ღირებულების მიმართ და ამორტიზდება მოდიფიცირებული ვალდებულების მთელი დარჩენილი ვადის განმავლობაში.

მგ80. ზოგ შემთხვევაში, კრედიტორი დებიტორს ათავისუფლებს მისი გადასახდელების მიმდინარე ვალდებულებისაგან, მაგრამ დებიტორი აღიარებს გადახდის საგარანტიო ვალდებულებას. თუ შეიძლება წინასწარ აღიარებული ვალდებულების ნაწილი არ დაიფაროს, ამ შემთხვევაში დებიტორი:

- (ა) აღიარებს ახალ ფინანსურ ვალდებულებას, რომელიც დამყარებულია მისი გარანტიის ვალდებულების რეალურ ღირებულებაზე; და

- (ბ) აღიარებს (i) გარიგების დროს გაწეულ ნებისმიერ დანახარჯებსა და (ii) თავდაპირველი ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულებას გამოკლებული ახალი ფინანსური ვალდებულების რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობაზე დამყარებულ შემოსულობას ან ზარალს.

შეფასება (45-86-ე პუნქტები)

მგ81. არაგაცვლითი ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი აქტივები და ვალდებულებები განიხილება სსბასს 23-ში. არაგაცვლითი ოპერაციებიდან აქტივი შეიძლება წარმოიქმნას, როგორც საკონტრაქტო, ასევე არასაკონტრაქტო გარიგებებიდან (იხ. სსბასს 28-ის მგ მე-20 და მგ21-ე პუნქტები). საკონტრაქტო გარიგებებიდან წარმოქმნილი აქტივები, ფინანსური ინსტრუმენტის განმარტებას აკმაყოფილებენ:

- (ა) თავდაპირველად აღიარდებიან სსბასს 23-ის მიხედვით;
- (ბ) თავდაპირველად შეფასდებიან:
- (i) რეალური ღირებულებით, სსბასს 23-ის პრინციპების გამოყენებით;
 - (ii) ფინანსური აქტივის შემენასთან უშუალოდ დაკავშირებული გარიგების ხარჯების მხედველობაში მიღებით, წინამდებარე სტანდარტის 45-ე პუნქტის შესაბამისად, როდესაც აქტივი შედმევომ ფასდება რეალური ღირებულებით, არა ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით.

(იხ. სტანდარტის თანდართული სმ46-ე და სმ50-ე პუნქტები).

ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების საწყისი შეფასება (45-ე პუნქტი)

მგ82. ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება თავდაპირველი შეფასებისას, ძირითადად, წარმოადგენს გარიგების ღირებულებას (ე.ი. გადახდილი ან მიღებული კომპენსაცია, აგრეთვე იხ. მგ108-ე პუნქტი). თუმცა, თუ გადახდილი ან მიღებული კომპენსაციის ნაწილი რაღაც ფინანსური ინსტრუმენტის მსგავსია, ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება შეფასების ტექნიკის გამოყენებით ფასდება (იხ. მგ106-მგ112-ე პუნქტები). მაგ., გრძელვადიანი სესხის ან მოთხოვნის რეალური ღირებულება, რომელსაც საპროცენტო ხასიათი არ აქვს, მსგავსი საკრედიტო განაკვეთის მქონე მსგავსი ინსტრუმენტისათვის (ვალუტის, ვადის, საპროცენტო განაკვეთისა და სხვა ფაქტორების მსგავსი) შეიძლება შეფასდეს მიმდინარე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით (განაკვეთებით დისკონტირე-

ბული მომავალი ფულადი სახსრების შემოსავლების მიმდინარე ღირებულებად. ნებისმიერი დამატებითი გასესხებული თანხა წარმოადგენს ხარჯებს ან შემოსავლების შემცირებას, თუ, ზოგიერთი სხვა ტიპის აქტივის მსგავსად, მისი აღიარება განიხილება

მგ83. თუ ერთეულს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთის სესხი წარმოექმნება (მაგ., 5-პროცენტიანი, როდესაც საბაზრო განაკვეთი მსგავსი სესხისათვის 8 პროცენტი(ა) და იგი საავანსო საზღაურებს კომპენსაციის სახით იღებს, ერთეული სესხს აღიარებს მისი რეალური ღირებულებით, ე.ი. მის მიერ მიღებული წმინდა საზღაურით. ერთეული ფასდათმობას უმატებს ნამეტს ან დეფიციტს ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით.

შელავათიანი სესხები

მგ84. ერთეულის მიერ შელავათიანი სესხები მიიღება ან გაიცემა საბაზროზე დაბლი პირობებით. ერთეულების მიერ გაცემული შელავათიანი სესხების მაგალითები მოიცავს განვითარებადი ქვეყნებისთვის, მცირე ზომის ფერმებისთვის, უნივერსიტეტში ან კოლეჯში განათლების მისაღებად გაცემულ სტუდენტურ სესხებს და დაბალშემოსავლიან ოჯახებზე გაცემულ საბინაო სესხებს. ერთეულებმა შესაძლოა, შელავათიანი სესხები მიიღონ განვითარების სააგენტოებისგან და სხვა სამთავრობო ერთეულებისაგან..

მგ85. შელავათიანი სესხის გაცემა ან მიღება განსხვავდება საწაროს მიერ ან მის მიმართ ფლობილ სესხებზე უარის თქმისაგან. ეს განსხვავება მნიშვნელოვანია, ვინაიდან იგი სესხის საწყისი აღიარებისას, შემდგომი შეფასებისას თუ აღიარების შეწყვეტისას გავლენას ახდენს დაბალი საბაზრო პირობების განხილვის დროზე.

მგ86. შელავათიანი სესხის საწყისი მიზანია რესურსების გაცემა ან მიღება საბაზროზე ნაკლები პირობებით. სესხზე უარის თქმის შედეგად მიიღება საბაზრო პირობების შესაბამისად თავდაპირველად გაცემული ან მიღებული სესხი, რომლის ერთ-ერთი მონაწილე მხარის განზრახვა შეიცვალა თავდაპირველი გაცემის ან მიღების შემდგომ. მაგალითად, მთავრობამ შესაძლოა, ფული ასესხოს მოგებაზე არაორიენტირებულ ერთეულს იმ განზრახვით, რომ სესხი გასტურმებული უნდა იქნეს საბაზრო პირობების შესაბამისად. თუმცა, შესაძლოა, მთავრობამ შემდგომში ჩამოაწეროს ერთეულს სესხის ნაწილი. ეს არ არის შელავათიანი სესხი, რადგან სესხის საწყისი განზრახვა იყო ერთეულისათვის საბაზრო განაკვეთის შესაბამისი კრედიტის მიცემა. ერთეული შემდგომ ჩამოწერას განიხილავს, როგორც სესხზე უარის თქმას და გამოიყენებს აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნებს სსბასს 29-ის მიხედვით.

მგ87. შეღავათიანი სესხები გაიცემა ან მიიღება საბაზრო პირობებზე ნაკლებად. გარიგების ფასი სესხის საწყისი აღიარებისას შეიძლება არ იყოს მისი რეალური ღირებულება. საწყისი აღიარებისას ერთეული ანალიზებს გაცემულ ან მიღებულ სესხს, შემადგენელი კომპონენტების მიხედვით და მგ88-ე და მგ89-ე პუნქტების პრინციპების მიხედვით ახდენს ამ კომპონენტების აღრიცხვას.

მგ88. სსბასს 28-ის და სსბასს 23-ის 42-58-ე პუნქტების პრინციპების გამოყენებით, ერთეული, პირველ რიგში, აფასებს, თუ რა არის შეღავათიანი კრედიტის რეალური არსი -- სესხი, გრანტი, მფლობელთა კონტრიბუცია ან მათი ერთობლიობა. თუ ერთეული დაადგენს, რომ გარიგება ან გარიგების ნაწილი არის სესხი, იგი აფასებს, არის თუ არა გარიგების ფასი სესხის რეალური ღირებულება თავდაპირველი აღიარებისას. ერთეული ადგენს სესხის რეალურ ღირებულებას მგ101-მგ115-ე პუნქტების პრინციპების გამოყენებით. როდესაც ერთეულს არ შეუძლია რეალური ღირებულების დადგენა ბაზრის (აქტიური) საშუალებით, იგი იყენებს შეფასების ტექნიკას. შეფასების ტექნიკის გამოყენებით რეალური ღირებულების დადგენა შესაძლებელია მომავალში მისაღები სახსრების დისკონტირებით, მსგავს სესხზე დადგენილი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით (იხ. 82-ე პუნქტი).

მგ89. სესხის რეალურ ღირებულებასა და გარიგების ფასს შორის განსხვავება (შემოსავალი სესხიდან) შემდეგნაირად განიხილება:

- (ა) როდესაც ერთეული იღებს სესხს, განსხვავება აღირიცხება სსბასს 23-ის გამოყენებით.
- (ბ) როდესაც ერთეული გასცემს სესხს, განსხვავება საწყისი აღიარებისას განიხილება, როგორც ხარჯი, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, გარდა შემთხვევებისა, როდესაც სესხი არის გარიგება, რომელშიც გამცემი მფლობელის სახით მონაწილეობს; მაგალითად, როდესაც მაკონტროლებელი ერთეული გასცემს შეღავათიან სესხს კონტროლირებულ ერთეულზე, სხვაობა შესაძლოა წარმოადგენდეს კაპიტალურ კონტრიბუციას, ე.ი. ინვესტიციას ერთეულში და არა ხარჯებს.

საილუსტრაციო მაგალითები წარმოდგენილია სსბასს 23-ის მდ54-ში, ისევე, როგორც წინამდებარე სტანდარტის თანდართულ სმ40 და სმ41-ში.

მგ90. საწყისი აღიარების შემდგომ, ერთეული აფასებს შეღავათიან სესხებს მე-10 პუნქტში გასაზღვრული ფინანსური ინსტრუმენტების კატეგორიების საშუალებით.

არაგაცვლითი ოპერაციები

მგ91. [ამოღებულია]

არაგაცვლითი ოპერაციების ფარგლებში გამოცემული ფინანსური გარანტიების შეფასება

მგ92. წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში შედის მხოლოდ საკონტრაქტო ფინანსური გარანტიები (ან გარანტიები, რომლებიც შინაარსობრივად საკონტრაქტო(ა) (იხ. სსბასს 28-ის მგ3 და მგ4). არასაკონტრაქტო გარანტიები არ შედის წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში, რადგან ისინი არ აკმაყოფილებენ ფინანსური ინსტრუმენტის განმარტებას. წინამდებარე სტანდარტი აღწერს აღიარებისა და შეფასების მოთხოვნებს მხოლოდ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების ემიტენტისათვის.

მგ93. მე-10 პუნქტში “ფინანსური გარანტიის კონტრაქტი” განმარტებულია, როგორც “კონტრაქტი, რომელიც მოითხოვს ემიტენტის მიერ წინასწარ განსაზღვრული თანხის მფლობელისთვის გადახდას, გარკვეული დებიტორის მიერ სავალო ინსტრუმენტისთვის თავდაპირველად დადგენილ ან შეცვლილ ვადაში, ვალის ვერგადახდის გამო მიღებული ზარალის ასანაზღაურებლად. წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების საფუძველზე, ფინანსური გარანტიის კონტრაქტები, სხვა ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების მსგავსად, თავდაპირველად რეალური ღირებულებით უნდა იქნეს აღიარებული. წინამდებარე სტანდარტის 50-52-ე პუნქტები წარმოადგენს კომენტარებსა და რეკომენდაციებს რეალური ღირებულების დასადგენად და ამას ავსებს მგ101-მგ115-ე პუნქტების მითითებები გამოყენებაზე. ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების შემდგომი შეფასება ხდება შემდეგ ორ სიდიდეს შორის უდიდესით: სსბასს 19-ის – ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები – შესაბამისად დადგენილი ოდენობა და, როგორც შესაფერისია, თავდაპირველად აღიარებულ ოდენობას გამოკლებული კუმულაციური ცვეთა სსბასს 9-ის - შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან – მიხედვით.

მგ94. საჯარო სექტორში გარანტიები ხშირად გაიცემა არაგაცვლითი ოპერაციების გზით, ე.ი. ნომინალური ღირებულებით ან მის გარეშე. ასეთი ტიპის გარანტიები, საზოგადოდ, გაიცემა ერთეულის ეკონომიკური და სოციალური მიზნების შესასრულებლად. ასეთი მიზნები მოიცავს ინფრასტრუქტურული პროექტების ხელშეწყობას, კორპორაციული ერთეულების ხელშეწყობას ეკონომიკური ვარდნისას, ერთეულის ობლიგაციის გამოშვების გარანტირებას და სესხებს დაქირავებული მუშაკებისათვის მოვალეობების შესასრულებლად გამოსაყენებელი საავტომობილო ტრანსპორტის დასაფინანსებლად, ფინანსური გარანტიის ანაზღაურებისას

ერთეულმა უნდა დაადგინოს, ანაზღაურება გაცვლითი ოპერაციიდან წარმოიქმნება და თუ რეალურ ღირებულებას წარმოადგენს. თუ რეალურ ღირებულებას წარმოადგენს, ერთეულმა უნდა აღიარონ ფინანსური გარანტია ანაზღაურების ოდენობით. შემდგომი შეფასება შემდეგ ორ სიდიდეს შორის უდიდესით უნდა მოხდეს: სსბასს 19-ის მიხედვით დადგენილი ოდენობა და თავდაპირველად აღიარებულ ოდენობას გამოკლებული კუმულაციური ცვეთა სსბასს 9-ის მიხედვით. როდესაც ერთეული დაასკვნის, რომ ანაზღაურება რეალური ღირებულება არ არის, ერთეული მიმდინარე ღირებულებას თავდაპირველი აღიარებისას ისეთნაირად დაადგენს, როგორც დაადგენდა ანაზღაურების გადახდის შემთხვევაში.

მგ95. თავდაპირველი აღიარებისას, როდესაც საკომისიოს დარიცხვა არ ხდება ან როდესაც ანაზღაურება არ წარმოადგენს რეალურ ღირებულებას, ერთეული, პირველ რიგში, განიხილავს, არსებობს თუ არა კოტირებული საბაზრო ფასი არსებითად ექვივალენტური ფინანსური გარანტიის კონტრაქტებისათვის. რეალური ღირებულების მტკიცებულება მოიცავს საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეთა შორის “გაშლილი ხელის მანძილის” პრინციპით შესრულებულ, უახლოესი პერიოდის საბაზრო გარიგებების გამოყენებას და ასევე, სხვა ფინანსური გარანტიის კონტრაქტის რეალური ღირებულების გათვალისწინებას, რომელიც არსებითად ემიტენტის მიერ წარმოდგენილის მსგავსია, ნულოვანი ან ნომინალური ანაზღაურებით. ფაქტი, რომ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტი განხორციელდა დებიტორის მიერ ემიტენტისათვის ანაზღაურების გადაუხდელად, თავისთავად, აქტიური ბაზრის არარსებობის დამამტკიცებელი გარემოება არ არის. გარანტიის მიღება შესაძლებელია კომერციული ემიტენტისაგან, მაგრამ საჯარო სექტორის ორგანიზაცია შესაძლოა დათანხმდეს ფინანსური გარანტიის კონტრაქტში მონაწილეობაზე სხვადასხვა არაკომერციული მიზეზების გამო. მაგალითად, თუ ერთეულს არ აქვს საკომისიოს გადახდის საშუალება და მისი ერთ-ერთი სოციალური ან პოლიტიკური მიზნის შესრულების დაწყება ფინანსური გარანტიის კონტრაქტის გაუფორმებლად რისკის ქვეშ დადგება, მას შეუძლია, საჯარო სექტორის ორგანიზაციას ან მთავრობას ფინანსური გარანტიის გამოშვება სთხოვოს.

მგ96. თუკი არსებითად ანალოგიური გარანტიის კონტრაქტებისათვის აქტიური ბაზარი არ არსებობს; ერთეული განიხილავს, არის თუ არა შესაძლებელი შეფასების ტექნიკის გამოყენება, აქტიური ბაზრის დაკვირვების მეთოდის გარდა, და წარმოადგენს რეალური ღირებულების საიმედო შეფასებას. ასეთი შეფასების ტექნიკა შესაძლოა, ეყრდნობოდეს მათემატიკურ მოდელს, რომელიც განიხილავს ფინანსურ რისკს. მაგალითად, ცენტრალური მთავრობა

ჟ არის მუნიციპალიტეტი X – ის ობლიგაციების გამოშვების გარანტორი. ვინაიდან მუნიციპალიტეტი X – ის ობლიგაციების გამოშვება გამყარებულია ცენტრალური მთავრობის მიერ, მის ობლიგაციებს აქვს უფრო დაბალი კუპონი, ვიდრე მთავრობის გარანტიის არქონის შემთხვევაში ექნებოდა. ეს იმიტომ ხდება, რომ გარანტია ამცირებს ობლიგაციების რისკს ინვესტორისათვის. გარანტიის საკომისიო შესაძლებელია დადგინდეს მთავრობის გარანტიის არქონის შემთხვევაში არსებულ კუპონურ განაკვეთსა და გარანტიის არსებობის შემთხვევაში არსებულ განაკვეთს შორის არსებული საკრედიტო სპრედის გამოყენებით. როდესაც რეალური ღირებულების დადგენა აქტიური ბაზრის დაკვირვებით ან შეფასების სხვა ტექნიკის გამოყენებით არის შესაძლებელი, ერთეული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებს ფინანსურ გარანტიას რეალური ღირებულებით და ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში აღიარებს იმავე ოდენობის ხარჯს. როდესაც ერთეული იყენებს შეფასების ტექნიკას, რომელიც აქტიური ბაზრის დაკვირვებას არ ემყარება, ერთეული უნდა იყოს დარწმუნებული, რომ ნებისმიერი მოდელის შედეგი საიმედო და გასაგები იქნება.

მგ97. თუ აქტიური ბაზრის პირდაპირი დაკვირვებით ან სხვა ტექნიკის გამოყენებით შეუძლებელია რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა, ერთეული ვალდებულია, ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების საწყისი აღიარებისათვის გამოიყენოს სსბასს 19. ერთეული აფასებს, წარმოიშვა თუ არა მიმდინარე ვალდებულება ფინანსური გარანტიის კონტრაქტთან დაკავშირებული წარსული მოვლენის საფუძველზე, შესაძლებელია თუ არა, რომ ამგვარმა მიმდინარე ვალდებულებამ გამოიწვიოს ფულადი ნაკადების გადინება კონტრაქტის პირობების შესაბამისად და შესაძლებელია თუ არა გადინების საიმედოდ განსაზღვრა. შესაძლებელია, რომ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტთან დაკავშირებული მიმდინარე ვალდებულება წარმოიშვას საწყისი აღიარებისას, როცა, მაგალითად, ერთეული შედის ფინანსური გარანტიის გარიგებაში, როგორც გარანტორი. მას მრავალი მცირე ერთეულის სესხებსა და წარსულ გამოცდილებაზე დაყრდნობით, აქვს ინფორმაცია, რომ ამ ერთეულების ნაწილი გაკოტრდება.

ფინანსური აქტივების შემდგომი შეფასება (47-ე და 48-ე პუნქტები)

მგ98. თუ ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც ადრე აღიარებული იყო ფინანსურ აქტივად, შეფასებულია რეალური ღირებულებით და მისი რეალური ღირებულება ეცემა ნულს დაბლა, იგი, 49-ე პუნქტის შესაბამისად, წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას

მგ99. ქვემოთ მოყვანილია გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივზე გარიგების დანახარჯების საწყისი და შემდგომი შეფასების საილუსტრაციო მაგალითი. აქტივი ნაყიდაა 100 ფე-ს დამატებული შესყიდვის საკომისიო 2 ფე. აქტივის საწყისი შეფასება ხდება 102 ფე ღირებულებით. საანგარიშგებო თარიღი დგება ერთი დღის შემდეგ, როდესაც აქტივის კოტირებული საბაზრო ფასი არის 100 ფე. თუ აქტივი გაიყიდა, საკომისიო 3 ფე უნდა იქნეს გადახდილი. აღნიშნულ დღეს, აქტივი შეფასდება 100 ფე ღირებულებით (გაყიდვის შესაძლო საკომისიოს გაუთვალისწინებლად) და ერთეული აღიარებს 2 ფე ზარალს წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში. თუ გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივს ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადასახდელები აქვს, გარიგების დანახარჯები ამორტიზებული უნდა იყოს ნამეტში ან დეფიციტში, ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით. თუ გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივს ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადასახდელები არ აქვს, გარიგების დანახარჯები უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში აქტივის აღიარების შეწყვეტის ან გაუფასურებისას.

მგ100. სესხებად ან მოთხოვნებად კლასიფიცირებული ინსტრუმენტები უნდა შეფასდეს ამორტიზებადი ღირებულებით, ერთეულის მიერ მათი დაფარვის ვადამდე შენარჩუნების განზრახვის გაუთვალისწინებლად.

რეალური ღირებულებით შეფასების გადაწყვეტილებები (50-ე და 52-ე პუნქტები)

მგ101. რეალური ღირებულების განმარტების ხაზგასმა არის პრეზუმცია, როდესაც ერთეული ლიკვიდაციის, მისი ოპერაციების მოცულობის მატერიალურად შემცირების ან არახელსაყრელი პირობების გარიგების მიღების ნებისმიერი განზრახვის გარეშე ერთიანდება. რეალური ღირებულება აგრეთვე არ არის თანხა, რომელსაც ერთეული მიიღებდა ან გადაიხდიდა იძულებითი გარიგების შედეგად, არასასურველი ლიკვიდაციისას ან აღწერილი ქონების გაყიდვისას. თუმცა, რეალური ღირებულება აისახება ინსტრუმენტის საკრედიტო ხარისხზე.

მგ102. ეს სტანდარტი იყენებს ტერმინებს - „შეთავაზებული ფასი“ და „მოთხოვნილი ფასი“ (ხანდახან განიხილება, როგორც მიმდინარე შეთავაზების ფასი) - კოტირებული საბაზრო ფასების კონტექსტში და აგრეთვე ტერმინს - “შეთავაზებულიდან მოთხოვნილი ფასის გადახრა”, რომელიც მოიცავს მხოლოდ გარიგების დანახარჯებს. სხვა კორექტირებები იმისათვის, რომ გამოჩნდეს რეალური ღირებულება (მაგ., კონტრაგენტის საკრედიტო რისკი) ჩართული არ არის ტერმინში - “შეთავაზებულიდან მოთხოვნილი ფასის გადახრა”.

აქტიური ბაზარი: კოტირებული ფასი

მგ103. ფინანსური ინსტრუმენტი აქტიურ ბაზარზე კოტირებულად განიხილება, თუ კოტირებული ფასები იოლად და რეგულარულად მიიღება ბირჟიდან, დილერისაგან, ბროკერისაგან, სამეწარმეო ჯგუფისგან, ფასდადგენის მომსახურებიდან ან მარეგულირებელი სააგენტოდან და აღნიშნული ფასები ასახავს აქტუალურ და რეგულარულ საბაზრო გარიგებებს საფონდო ბირჟაზე. რეალური ღირებულება განისაზღვრება ყიდვისა და გაყიდვის მსურველებს შორის ფასზე შეთანხმების მეშვეობით, საფონდო ბირჟაზე გარიგების წარმოებისას. აქტიურ ბაზარზე გაყიდული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების განსაზღვრის მიზანია, იგი წარმოიჩინდეს ფასით, რომლითაც აღნიშნული ინსტრუმენტის გარიგება აისახებოდა ერთეულის საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს (ე.ი. ინსტრუმენტის მოდიფიცირებისა თუ ცვლილების გარეშ(ე) უპირატეს აქტიურ ბაზარზე, რომელშიც ერთეულს სწრაფად შეუძლია შესვლა. თუმცა, ერთეული ახორციელებს უპირატესი ბაზრის ფასის კორექტირებას იმ მიზნით, რომ წარმოაჩინოს კონტრაგენტის ნებისმიერ საკრედიტო რისკში არსებული სხვაობები, აღნიშნულ ბაზარზე გაყიდულ ინსტრუმენტებსა და შეფასებულ ინსტრუმენტებს შორის. აქტიურ ბაზარზე ფასების საჯარო კოტირების არსებობა წარმოადგენს რეალური ღირებულებების არსებობის საუკეთესო დამადასტურებელ ნიშნებს და, ამ შემთხვევაში, ისინი ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების შესაფასებლად გამოიყენება.

მგ104. ფლობილი აქტივისა თუ გამოსაშვები ვალდებულებისათვის ყველაზე მისაღები კოტირებული საბაზრო ფასი, უმეტესწილად, არის მიმდინარე “შეთავაზებული ფასი”, ხოლო მისაღები აქტივისა თუ არსებული ვალდებულებისათვის - “მოთხოვნილი ფასი”. როდესაც ერთეულს საბაზრო რისკების კონტრანგარიშის მქონე აქტივები და ვალდებულებები აქვს, მას შეუძლია, საშუალო საბაზრო ფასები კონტრანგარიშის მქონე რისკის პოზიციებისათვის რეალური ღირებულების დადგენის საფუძველად გამოიყენოს, ხოლო შეთავაზებული ან მოთხოვნილი ფასი - წმინდა გახსნითი პოზიციისათვის. როდესაც მიმდინარე შეთავაზებული ან მოთხოვნილი ფასების დადგენა შეუძლებელია, უახლოესი გარიგება მიმდინარე რეალური ღირებულების ყველაზე თვალსაჩინო მონაცემებს იმ ხანგრძლივობით იძლევა, სანამ ეკონომიკურ გარემოში, გარიგების დაწყების დღის შემდეგ, მნიშვნელოვანი ცვლილება არ მოხდება. თუ პირობები გარიგების დაწყების დღის შემდეგ შეიცვლება (მაგ., რისკისაგან თავისუფალი საპროცენტო განაკვეთის ცვლილება, რაც მოჰყვება კორპორაციული ობლიგაციის ფასის უკანასკნელ კოტირებას), რეალური ღირებულება აისახება პირობების ცვლილებაში მიმდინარე ფასების ან განაკვეთების განსაზღვრით მსგავსი ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის, როგორც შეესაბამება. ასევე, თუ ერთეულს შეუძლია განაცხადოს, რომ უკანასკნელი გარიგების ფასი რეალური ღირებულება არ არის (მაგ., აღნიშნული ასახავს თანხას, რო-

მელსაც ერთეული იძულებითი გარიგების, არასასურველი ლიკვიდაციის ან აღწერილი ქონების გაყიდვისას მიიღებდა ან გადაიხდიდა(ა), აღნიშნული ფასი კორექტირებულია. ფინანსური ინსტრუმენტების პორტფელის რეალური ღირებულება რამდენიმე ერთეული ინსტრუმენტის პროდუქტი და მათი კოტირებული ფასია. თუ ფასების საჯარო კოტირება ფინანსური ინსტრუმენტისათვის აქტიურ ბაზარზე არ არსებობს, მაგრამ აქტიური ბაზრები მათი შემადგენელი ნაწილებისათვის არსებობს, რეალური ღირებულება უნდა დადგინდეს შემადგენელი ნაწილების შესაბამის საბაზრო ფასებზე დაყრდნობით.

მგ105. თუ განაკვეთი (და არა ფასი) კოტირებულია აქტიურ ბაზარზე, ერთეული რეალური ღირებულების განსაზღვრისას აღნიშნულ საბაზრო კოტირებულ განაკვეთს იყენებს, როგორც შეფასების ტექნიკაში შემავალ ნაწილს. თუ საბაზრო კოტირებული განაკვეთი არ მოიცავს საკრედიტო რისკსა თუ სხვა ფაქტორებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილენი ინსტრუმენტის შეფასებისას გაითვალისწინებდნენ, ერთეული აღნიშნული ფაქტორების მიმართ კორექტირებას ახორციელებს.

არააქტიური ბაზარი: შეფასების ტექნიკა

მგ106. თუ ბაზარი ფინანსური ინსტრუმენტისათვის აქტიური არ არის, ერთეული რეალურ ღირებულებას ადგენს შეფასების ტექნიკის გამოყენებით. შეფასების ტექნიკა მოიცავს საფონდო ბირჟაზე გაცნობიერებულ და სურვილის მქონე მხარეებს შორის უკანასკნელ პერიოდში “გაშლილი ხელის პრინციპით” დადებული გარიგებების გამოყენებას, თუ შესაძლებელია თითქმის მსგავსი სხვა ინსტრუმენტის მიმდინარე რეალური ღირებულების, დისკონტირებული ფულადი სახსრების ანალიზის და ოფციონის ფასდადგენის მოდელების განსაზღვრა. თუ არსებობს ბაზრის მონაწილეთა მიერ ინსტრუმენტის ფასის დადგენის შეფასების გავრცელებული, ადრე დემონსტრირებული ტექნიკა აქტიურ ბაზარზე წარმოშობილი გარიგების ფასების საიმედოდ შეფასების შესათავაზებლად, ერთეული იყენებს შეფასების აღნიშნულ ტექნიკას.

მგ107. შეფასების ტექნიკის გამოყენების მიზანია, შეფასების დღეს განისაზღვროს, საფონდო ბირჟაზე ნორმალური ბიზნესის წარმოების შემთხვევაში, გარიგების ფასი “გაშლილი ხელის პრინციპით” გაცვლისას. რეალური ღირებულება ფასდება შეფასების ტექნიკის შედეგებზე დაყრდნობით, რომელიც მაქსიმალურად იყენებს საბაზრო მონაცემებს და მინიმალურად ეყრდნობა ერთეულის სპეციფიკურ მონაცემებს. შეფასების ტექნიკამ მოსალოდნელია, წარმოაჩინოს რეალური ღირებულების რეალისტური შეფასება, თუ (ა) კანონზომიერად ასახავს ბაზრის მიერ ინსტრუმენტის ფასის განსაზღვრის პროცესს და (ბ) შეფასების ტექნიკის მონაცემები კა-

ნონზომიერად წარმოგვიდგენს ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული რისკის უკუგების ფაქტორების საბაზრო ვარაუდებსა და შეფასებებს.

მგ108. შესაბამისად, შეფასების ტექნიკა (ა) აერთიანებს ყველა ფაქტორს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილენი გაითვალისწინებდნენ ფასის დადგენისას და (ბ) შესაბამისობაშია ფინანსური ინსტრუმენტების ფასდადგენის აღიარებულ ეკონომიკურ მეთოდოლოგიებთან. ერთეული პერიოდულად ამოწმებს შეფასების ტექნიკას და საიმედოობის გამოსაკვლევად ატარებს მის ტესტირებას იმავე ინსტრუმენტზე (ე.ი. მოდიფიცირების გარეშე ან შეუცვლელად(დ), რომელიმე ემპირიული საბაზრო გარიგების ფასების გამოყენებით, ან რომელიმე საიმედო საბაზრო მონაცემზე დაყრდნობით. ერთეული იღებს საბაზრო მონაცემებს იმავე ბაზარზე, სადაც ინსტრუმენტი იქნა ნაყიდი ან მიღებული. ფინანსური ინსტრუმენტის თავდაპირველი აღიარებისას რეალური ღირებულების საუკეთესო განმსაზღვრელი ფაქტორი გარიგების ფასია (ე.ი. მიღებული ან გადახდილი საკომპენსაციო თანხის რეალური ღირებულება) იმ შემთხვევაში, თუ ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება ხილვადია იმავე აქტივზე დადებული სხვა მიმდინარე საბაზრო გარიგებების შედარების გზით (ე.ი. მოდიფიცირებისა და შეცვლის გარეშე), ან ემყარება შეფასების ტექნიკას, რომლის ცვლადები მოიცავს მხოლოდ ემპირიული ბაზრების მონაცემებს.

მგ109. ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების შემდგომი შეფასება და შემოსულობისა და ზარალის შემდგომი აღიარება შესაბამისობაში უნდა იყოს წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებთან. მგ108-ე პუნქტის გამოყენების შედეგად, შეიძლება ისე მოხდეს, რომ ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების საწყისი აღიარებისას არავითარი შემოსულობა ან ზარალი არ აღიარდეს. ასეთ შემთხვევაში, სსბასს 29 საწყისი აღიარების შემდგომ, შემოსულობის ან ზარალის აღიარებას მხოლოდ იმ მოცულობით მოითხოვს, რომელიც ბაზრის მონაწილეების მიერ ფასის განსაზღვრისას გათვალისწინებული ფაქტორის (მათ შორის, დროის ცვლილებით წარმოიშობოდა.

მგ110. ფინანსური აქტივის პირველადი შესყიდვა ან შექმნა, ან ფინანსური ვალდებულების წარმოშობა არის საბაზრო გარიგება, რომელიც წარმოქმნის ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების შეფასების საფუძველს. იმ შემთხვევაში, როცა ფინანსური ინსტრუმენტი სავალო ინსტრუმენტია (მაგ., როგორც არის სესხი), მისი რეალური ღირებულება შეიძლება განისაზღვროს შესყიდვის ან წარმოქმნის დღეს არსებული საბაზრო პირობების გათვალისწინებით, და ერთეულის ან სხვათა მიერ მსგავსი სავალო ინსტრუმენტებისათვის გათვალისწინებულ მიმდინარე საბაზრო პირობებსა

თუ საპროცენტო განაკვეთებზე დაყრდნობით (ე.ი. მსგავსი დარჩენილი დაფარვის თანხის, ფულადი სახსრების, ვალუტის, საკრედიტო რისკის, გირაოსი და საპროცენტო განაკვეთის. მეორე მხრივ, იმ შემთხვევაში, თუ არ არსებობს დებიტორის საკრედიტო რისკის ცვლილება და საკრედიტო სპრედი სავალო ინსტრუმენტის წარმოშობის შემდეგ, მიმდინარე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი შეიძლება შეფასდეს საწყისი საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით. ეს ასახავს უკეთეს საკრედიტო ხარისხს, რომელიც მუდმივი საკრედიტო სპრედის შენარჩუნების მეშვეობითა და საწყისი საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების კორექტირებით, ინსტრუმენტის წარმოშობის დღის შემდეგ ძირითად სავალო ინსტრუმენტს წარმოაჩენს. თუ პირობები იცვლება უკანასკნელი საბაზრო გარიგების შემდეგ, ადრე შეფასებული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილება განისაზღვრება მიმდინარე მსგავსი ფინანსური ინსტრუმენტების ფასებისა თუ განაკვეთების გათვალისწინებით, რომლებიც, შესაბამისად, კორექტირებულია შეფასებული ფინანსური ინსტრუმენტის ნებისმიერი სხვაობების მიმართ.

მგ111. მსგავსი ინფორმაცია შეიძლება ხელმისაწვდომი არ იყოს შეფასების ყოველი თარიღისათვის. მაგ., როდესაც ერთეული გასცემს სესხს ან იძენს სავალო ინსტრუმენტს, რომლებზეც აქტიური ვაჭრობა არ იმართება, ერთეული იყენებს გარიგების ფასს, რომელიც აგრეთვე საბაზრო ფასს წარმოადგენს (თუმცა, არა უკანასკნელი პერიოდის. გარიგების შესახებ ინფორმაცია შეიძლება ხელმისაწვდომი იყოს შეფასების შემდეგი დღისათვის და მიუხედავად იმისა, რომ ერთეულს შეუძლია საბაზრო განაკვეთების ძირითადი დონის განსაზღვრა, მან შეიძლება არ იცოდეს, თუ რომელ საკრედიტო დონესა და სხვა რისკს გაითვალისწინებდნენ ბაზრის მონაწილენი ფინანსური ინსტრუმენტის ფასის დადგენისას აღნიშნულ დღეს. ერთეული შეიძლება ინფორმაციას არ ფლობდეს უკანასკნელი გარიგების შესახებ, რათა ძირითადი საპროცენტო განაკვეთის შესაბამისი საკრედიტო სპრედი განსაზღვროს, და ის მიმდინარე ღირებულების დისკონტირებული განაკვეთის გამოსათვლელად გამოიყენოს. თუ არ არსებობს საწინააღმდეგო ფაქტორები, გონივრული იქნებოდა, დაგვეშვა, რომ სესხის გაცემის დღეს არსებული სპრედი არ შეცვლილა. თუმცა, შეიძლება ერთეულს ჰქონდა ამგვარი ფაქტორების ცვლილებების არსებობის განსაზღვრის მცდელობა. როდესაც ცვლილებების დამადასტურებელი ნიშნები არსებობს, ერთეული აფასებს ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილების ეფექტს.

მგ112. დისკონტირებული ფულადი სახსრების ანალიზის გამოყენებისას ერთეული იყენებს იმ ფინანსურ ინსტრუმენტებზე გავრცელებული უკუგების განაკვეთების ექვივალენტურ ერთ ან მეტ დისკონტირების განაკვეთს, რომლებსაც გააჩნია თითქმის იგივე პირობები

და მახასიათებლები ინსტრუმენტის საკრედიტო ხარისხის, დარჩენილი ვადის, რომლის დროსაც საკონტრაქტო საპროცენტო განაკვეთი ფიქსირებულია და ძირითადი და სავალუტო გადასახდელების გადახდის იმ დარჩენილი ვადის ჩათვლით, როდესაც უნდა მოხდეს თანხების გადახდა. მუდმივი საპროცენტო განაკვეთის არმქონე მოკლევადიანი მოთხოვნები და ვალდებულებები შეიძლება შეფასებული იყოს თავდაპირველი ფაქტურის თანხით, თუ დისკონტირების ეფექტი უმნიშვნელოა.

არააქტიური ბაზარი: წილობრივი ინსტრუმენტები

მგ113. წილობრივ ინსტრუმენტებში განხორციელებული იმ ინვესტიციების რეალური ღირებულება, რომლებსაც აქტიურ ბაზარზე კოტირებული საბაზრო ფასი არ აქვთ და მათთან მიბმული წარმოებულები, რომლებიც განადგებული უნდა იყოს ასეთი არაკოტირებული წილობრივი ინსტრუმენტის მიწოდებით (იხ. 48-ე(გ) და 49-ე პუნქტები) საიმედოდ შეფასებადია, თუ (ა) მისაღები რეალური ღირებულებების ჯგუფის არამდგრადობის შეფასებები მნიშვნელოვანი არ არის აღნიშნული ინსტრუმენტისათვის ან (ბ) რეალური ღირებულებების ჯგუფის სხვადასხვაგვარი შეფასებების ალბათობა შეიძლება გონივრულად იქნეს მიჩნეული და გამოყენებული რეალური ღირებულების შეფასებისას.

მგ114. არსებობს მრავალი შემთხვევა, როდესაც წილობრივ ინსტრუმენტში განხორციელებულ ინვესტიციებს კოტირებული საბაზრო ფასი არ აქვთ და ამგვარი არაკოტირებული ფინანსური ინსტრუმენტის მიწოდებით გასანადგებელი მიბმული წარმოებულების (იხ. 48-ე(გ) და 49-ე პუნქტები) რეალური ღირებულებების შეფასების არამდგრადობა, სავარაუდოდ, არ არის მნიშვნელოვანი. უმეტესწილად, ერთეულის მიერ გარეშე მხარისაგან შესყიდული ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების შეფასება შესაძლებელია. თუმცა, თუ რეალური ღირებულებების შეფასების არამდგრადობა მნიშვნელოვანია და სხვადასხვაგვარი შეფასებების არსებობა მიჩნეულია მიუღებლად, ერთეულს ინსტრუმენტის რეალური ღირებულებით შეფასება ეკრძალება.

შეფასების ტექნიკის მონაცემები

მგ115. ცალკეული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების შეფასების შესაბამისი ტექნიკა აერთიანებს საბაზრო პირობების შესახებ ემპირიულ საბაზრო მონაცემებსა და სხვა ფაქტორებს, რომლებსაც ინსტრუმენტის რეალურ ღირებულებაზე დაახლოებით მსგავსი გავლენა აქვთ. ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება დამოკიდებულია ქვემოთ ჩამოთვლილ ერთ ან მეტ ფაქტორზე (და შეიძლება სხვა ფაქტორებზეც):

- (ა) ფულის დროითი ღირებულება (ე.ი. საწყისი საპროცენტო განაკვეთი ან რისკისგან თავისუფალი განაკვეთი). საწყისი საპროცენტო განაკვეთები, უმეტესწილად, შეიძლება წარმოშობილი იყოს საჯარო სახელმწიფო ობლიგაციების ფასებით და ხშირად კოტირებულია ფინანსურ პუბლიკაციებში. აღნიშნული განაკვეთები ტიპურად განსხვავდება მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების ვადებისაგან, სხვადასხვა დროით პერიოდებში არსებული საპროცენტო მრუდის გამო. პრაქტიკული მიზეზების გამო, ერთეულს შეუძლია გამოიყენოს ადვილად მისაღები და იოლად ხილვადი ძირითადი განაკვეთი, მაგ., სვოპის განაკვეთი, საწყისი განაკვეთის სახით. (თუ გამოყენებული განაკვეთი არ წარმოადგენს რისკისაგან თავისუფალ საპროცენტო განაკვეთს, ცალკეული ფინანსური ინსტრუმენტისათვის დამახასიათებელი საკრედიტო რისკის კორექტირება განისაზღვრება აღნიშნულ საწყის საპროცენტო განაკვეთთან დაკავშირებული საკრედიტო რისკის საფუძველზე). ზოგიერთ ქვეყანაში ცენტრალური სამთავრობო ობლიგაციები შეიძლება მნიშვნელოვანი საკრედიტო რისკის მატარებელი იყოს და არ იძლეოდეს სტაბილურ საწყის ძირითად საპროცენტო განაკვეთს, აღნიშნულ ვალუტაში განსაზღვრული ინსტრუმენტისათვის. ამ ქვეყნებში ზოგიერთ ერთეულს შეიძლება ცენტრალურ მთავრობაზე უკეთესი საკრედიტო მდგომარეობა და დაბალი სასეხო განაკვეთი ჰქონდეს ასეთ შემთხვევაში, ძირითადი საპროცენტო განაკვეთები შეიძლება უფრო ზუსტად იყოს განსაზღვრული უმაღლესი განაკვეთის კორპორაციული ობლიგაციების საპროცენტო განაკვეთების გამოყენებით, რომლებიც გამოშვებულია იმავე კანონმდებლობით გავრცელებული ვალუტით;
- (ბ) საკრედიტო რისკი. საკრედიტო რისკის რეალური ღირებულების ეფექტი (ე.ი. ძირითადი საპროცენტო განაკვეთის საკრედიტო რისკის პრემია) შეიძლება წარმოიშვას განსხვავებული საკრედიტო ხარისხის მქონე გაყიდული ინსტრუმენტების საჯარო საბაზრო ფასების ან გამსესხებლების მიერ სესხებზე ან სხვადასხვა საკრედიტო განაკვეთებზე დადგენილი საჯარო საპროცენტო განაკვეთების შედეგად;
- (გ) უცხოური ვალუტის გადაცვლის ფასები. აქტიური სავალუტო ბაზრები არსებობს მხოლოდ ძლიერი ვალუტებისათვის და მათი ფასების კოტირება ფინანსურ პუბლიკაციებში ყოველდღიურად ხდება;
- (დ) სასაქონლო ფასები. არსებობს ემპირიული საბაზრო ფასები საქონელთა უმეტესი ნაწილისთვის;

- (ე) წილობრივი ფასიანი ქაღალდების ფასები. გაყიდული წილობრივი ინსტრუმენტების ფასები (და ფასების ინდექსები) იოლად ხილვადია ზოგიერთ ბაზარზე. მიმდინარე ღირებულების შეფასების ტექნიკა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს იმ წილობრივი ინსტრუმენტების მიმდინარე საბაზრო ღირებულების შესაფასებლად, რომელთათვისაც არ არსებობს ემპირიული ფასები;
- (ვ) ცვალებადობა (ე.ი. ფინანსური ინსტრუმენტის ან სხვა მუხლის ფასების მომავალი ცვლილებების მოცულობა). გარიგების აქტიური მუხლების ცვალებადობის შეფასებები შეიძლება გონივრულად იქნეს მიჩნეული საბაზრო საწყის მონაცემებზე დაყრდნობით ან მიმდინარე საბაზრო ფასების შემადგენელი ცვალებადობის გამოყენებით;
- (ზ) წინასწარ გადახდის რისკი და დათმობის რისკი. ფინანსურ აქტივებზე მოსალოდნელი წინასწარ გადახდის სტრუქტურა და ფინანსურ ვალდებულებებზე მოსალოდნელი დათმობის სტრუქტურა შეიძლება შეფასებული იყოს ისტორიულ მონაცემებზე დაყრდნობით (ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულება, რომელიც შეიძლება დათმობილ იქნეს კონტრაგენტის მიერ, არ შეიძლება დათმობილი რაოდენობის მიმდინარე ღირებულებაზე ნაკლები იყოს - იხ. 52-ე პუნქტი);
- (თ) ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების მომსახურების ფასები. მომსახურების ფასები შეიძლება შეფასებული იყოს ბაზრის სხვა მონაწილეთა მიერ დადგენილი მიმდინარე საზღაურების შედარების გზით. თუ ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების მომსახურების ფასები მნიშვნელოვანია და ბაზრის სხვა მონაწილენი წარადგენენ შესაძარის ფასებს, ემიტენტი მათ გაითვალისწინებს ფინანსური აქტივისა და ვალდებულების რეალური ღირებულების განსაზღვრისას. სავარაუდოა, რომ მომავალი საზღაურების მიღების საკონტრაქტო უფლებების ძალაში შესვლისას, რეალური ღირებულება უტოლდება მათზე გადახდილ შესყიდვის ფასებს, თუ მომავალი საზღაურები და დაკავშირებული ფასები არ შეესაბამება საბაზრო შესადარის ფასებს.

მოგება და ზარალი (64-66-ე პუნქტები)

მგ116. ერთეული იყენებს სსბასს 4-ს ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებებისათვის, რომლებიც, სსბასს 4-ის შესაბამისად, ფულად მუხლებს წარმოადგენს და უცხოურ ვალუტაშია განსაზღვრული. ბასს 4-ის თანახმად, უცხოური ვალუტის გადაცვლით მიღებული ნებისმიერი შემოსულობა და ზარალი ფულად აქტივებსა თუ ვალდებულებებზე, აღიარებული უნდა იყოს ნამეტში ან დეფიციტში. გამო-

ნაკლისის წარმოადგენს ფულადი მუხლი, რომელიც განიხილება ჰეჯირების ინსტრუმენტად ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისას (იხ. 106-112-ე პუნქტები), ან წმინდა ინვესტიციის (იხ. 113-ე პუნქტი) ჰეჯირებისას. სსბასს 4-ის შესაბამისად, უცხოური ვალუტის გადაცვლით მიღებული შემოსულობისა და ზარალის აღიარების მიზნით, გასაყიდად არსებული ფულადი ფინანსური აქტივები განიხილება უცხოურ ვალუტაში ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებულ აქტივად. შესაბამისად, ასეთი ფინანსური აქტივისათვის, ამორტიზებული ღირებულების ცვლილებით გამოწვეული საკურსო სხვაობები აღიარებული უნდა იყოს ნამეტში ან დეფიციტში, ხოლო საბალანსო ღირებულების სხვა ცვლილებები, აღიარდება 64-ე(ბ) პუნქტის შესაბამისად. გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივებისათვის, რომლებიც, სსბასს 4-ის თანახმად (მაგ., წილობრივი ინსტრუმენტები) ფულადი მუხლები არ არის, შემოსულობა თუ ზარალი, რომელიც აღიარებულია წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, 64-ე(ბ) პუნქტის შესაბამისად, შეიცავს უცხოური ვალუტის ნებისმიერ კომპონენტს. თუ არსებობს ჰეჯირების ურთიერთობა არაწარმოებულ ფულად აქტივსა და არაწარმოებულ ფულად ვალდებულებას შორის, აღნიშნული ინსტრუმენტების უცხოური ვალუტის კომპონენტის ცვლილებები უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში.

ფინანსური აქტივების გაუფასურება და ამოუღებლობა (67-79-ე პუნქტები)

ამორტიზებადი ღირებულებით შეფასებული ფინანსური აქტივები (72-74-ე პუნქტები)

მგ117. ამორტიზებადი ღირებულებით შეფასებული ფინანსური აქტივის გაუფასურება ფინანსური ინსტრუმენტის თავდაპირველი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით ფასდება, რადგან პროცენტის მიმდინარე საბაზრო განაკვეთის დისკონტირება, ფაქტობრივად, სავალდებულოს ხდის ფინანსური აქტივების რეალური ღირებულების შეფასებას, რომლებიც, მეორე მხრივ, შეფასებულია ამორტიზებადი ღირებულებით. თუ სესხის, მოთხოვნების ან დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების პირობები ხელახლა არის შეთანხმებული ან მოდიფიცირებული მსესხებლის ან ემიტენტის ფინანსური სიძნელეების გამო, გაუფასურება პირობების მოდიფიცირებამდე ფასდება თავდაპირველი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით. მოკლევადიან მოთხოვნებთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების დისკონტირება არ ხდება, თუ დისკონტირების ეფექტი მნიშვნელოვანი არ იქნება. თუ სესხს, მოთხოვნას ან დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციას ცვლადი საპროცენტო განაკვეთი აქვს, 72-ე პუნქტის შესაბამისად, გაუფასურების ზარალის შეფასების დისკონტირების განაკვეთი წარმოადგენს კონტრაქტით დადგენილ მიმდინარე ეფექტურ საპროცენტო

განაკვეთს (განაკვეთებ(ს)). პრაქტიკული გამოცდილების თანახმად, ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების გათვალისწინებით ამორტიზებადი ღირებულებით შეფასებული ფინანსური აქტივის გაუფასურების შეფასება, კრედიტორს საჯარო საბაზრო ფასის გამოყენებით შეუძლია. დაგირავებული ფინანსური აქტივიდან სამომავლო ფულადი ნაკადების მიმდინარე ღირებულების კალკულაცია აისახება ფულად ნაკადებზე, რომლებიც შეიძლება გამოწვეული იყოს დაგირავებული აქტივის უმცირეს ფასად გაყიდვით ან შესყიდვით, მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა დაგირავებულ აქტივზე უფლების დაკარგვის საშიშროება.

- მგ118. გაუფასურების შეფასების პროცესი ითვალისწინებს ნებისმიერ საკრედიტო დანაკარგს, არა მხოლოდ დაბალი საკრედიტო ხარისხის დროს. მაგ., თუ ერთეული კრედიტის მიღების საშინაო სისტემას იყენებს, იგი ითვალისწინებს ნებისმიერ საკრედიტო და არა მხოლოდ მკაცრი საკრედიტო გაუარესების გამოძვევ დონეს.
- მგ119. გაუფასურების ზარალის ოდენობის შეფასების პროცესმა შეიძლება გამოამჟღავნოს მხოლოდ ერთეული სახის ზარალი, ან ზარალის შესაძლო მთელი ჯგუფი. უკანასკნელ შემთხვევაში, ერთეული გაუფასურების ზარალს შესაძლო ვარიანტებს შორის საუკეთესო შეფასებით აღიარებს, ო ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დღემდე მოპოვებული, ანგარიშგების პერიოდის დასრულებამდე არსებული პირობების, ამსახველი ნებისმიერი საჭირო ინფორმაციის გათვალისწინებით (სსბასს 19-ის 47-ე პუნქტი შეიცავს მითითებას იმის შესახებ, თუ როგორ განისაზღვროს საუკეთესო შეფასება შესაძლო შედეგების დიაპაზონში).
- მგ120. გაუფასურების კოლექტიური შეფასების მიზნით, ფინანსური აქტივები ჯგუფდება ერთგვაროვანი საკრედიტო მახასიათებლების მიხედვით, რაც გამოხატავს დებიტორის მიერ საკონტრაქტო პირობებით დადგენილი ყველა აუცილებელი გადასახდელი თანხის გადახდის შესაძლებლობას (მაგ., საკრედიტო რისკის შეფასების ან კლასიფიკაციის პროცესიდან გამომდინარე, რაც ითვალისწინებს აქტივის ტიპს, წარმოების ტიპს, გეოგრაფიულ ადგილმდებარეობას, გირაოს ტიპს, წარსულ სტატუსს და სხვა საჭირო ფაქტორებ(ს)). შერჩეული მახასიათებლები შესაბამისია აქტივთა ამგვარი ჯგუფის მომავალი ფულადი ნაკადებისათვის იმის გამო, რომ ისინი დებიტორის მიერ შეფასებულ აქტივზე ყველა საჭირო თანხის გადახდისუნარიანობის დამადასტურებელ ნიშნებს წარმოადგენს. თუმცა, შესაძლო ზარალი და სხვა სტატისტიკური ზარალი მნიშვნელოვნად განასხვავებს (ა) გაუფასურებისათვის ინდივიდუალურად განკუთვნილ აქტივებს, რომლებიც არ გაუფასურდა და (ბ) აქტივებს, რომლებიც ინდივიდუალური გაუფასურებისათვის გამიზნული არ ყოფილა იმ მიზეზის გამო, რომ შეიძლებოდა, გაჩენილიყო

განსხვავებული გაუფასურების ღირებულების არსებობის მოთხოვნა. თუ ერთეულს მსგავსი მახასიათებლების მქონე აქტივთა ჯგუფი არ აქვს, იგი დამატებით შეფასებებს არ აწარმოებს.

მგ121. ჯგუფის აღიარებული გაუფასურების ზარალი, ძირითადად, წარმოადგენს იმ ფინანსურ აქტივთა ჯგუფის კოლექტიური გაუფასურებისათვის განკუთვნილ ინდივიდუალურ აქტივებზე გაუფასურების დანაკარგების იდენტიფიცირების პერიოდულ ანალიზს. მაშინვე, როგორც კი ხელმისაწვდომი ხდება ინფორმაცია, რომელიც სპეციფიკურად განსაზღვრავს ჯგუფში ინდივიდუალურად გაუფასურებულ აქტივებზე ზარალს, აღნიშნული აქტივები ჯგუფიდან ამოღებულ უნდა იქნეს.

მგ122. ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადები ფინანსურ აქტივთა ჯგუფში, რომლებიც კოლექტიური გაუფასურებისათვის განიხილება, შეფასებულია ჯგუფში შემავალი აქტივების მსგავსი საკრედიტო მახასიათებლების მქონე აქტივების ზარალის ისტორიული გამოცდილების საფუძველზე. ერთეულები, რომლებსაც ზარალის წარსული გამოცდილება არ აქვთ ან არასაკმარისად აქვთ, იყენებენ მსგავსი ჯგუფის გამოცდილებას ფინანსური აქტივების შესადარი სი ჯგუფისათვის. ზარალის წარსული გამოცდილება კორექტირდება მიმდინარე ემპირიული მონაცემების გათვალისწინებით. მისი მიზანია არსებული პირობების იმ ეფექტის ასახვა, რომელიც გავლენას არ იქონიებს ზარალის წარსული გამოცდილების პერიოდზე. მისი მიზანია აგრეთვე ისტორიულ პერიოდში არსებული პირობების ეფექტების გაუქმება. მომავალი ფულადი ნაკადების ცვლილებების შეფასებები ასახავს და პირდაპირ არის დაკავშირებული პერიოდიდან პერიოდამდე ცვალებად ემპირიულ მონაცემებთან (ისევე, როგორც დაუსაქმებლობის განაკვეთის, საკუთრების ფასების, სასაქონლო ფასების, გადახდის სტატუსის ან სხვა ფაქტორების ცვლილებები, რომლებიც ჯგუფში წარმოქმნილი ზარალისა და მათი ცვალებადობის დამადასტურებელი ნიშნები(ა). მომავალი ფულადი ნაკადების შესაფასებლად გამოსაყენებელი მეთოდოლოგიებისა და ხერხების მიმოხილვა დანაკარგების შეფასებასა და აქტუალურ დანაკარგებს შორის სხვაობის შესამცირებლად რეგულარულად ხორციელდება.

მგ123. მგ89-ე პუნქტის გამოყენების მაგალითად, ცწარსულ გამოცდილებაზე დაყრდნობით, ერთეულს შეუძლია განსაზღვროს, რომ სასესხო საკრედიტო ბარათზე არსებული ვალის გადაუხდელობის ერთ-ერთი ძირითადი მიზეზი მსესხებლის სიკვდილია. ერთეულს შეუძლია დაასკვნას, რომ განაკვეთი წლიდან წლამდე უცვლელია. მიუხედავად იმისა, რომ ერთეულის სასესხო საკრედიტო ბარათების ჯგუფში ზოგიერთი მსესხებელი შეიძლება იმავე წელს გარდაიცვალოს, გაუფასურების ზარალი წარმოიშობა ამ სესხებზე მაშინ

ნაც კი, თუ წლის ბოლოს ერთეული გარდაცვლილი მსესხებლის ზუსტი ვინაობის შესახებ ინფორმაციას არ ფლობს. გაუფასურების ზარალისათვის უპრიანი იქნებოდა “წარმოქმნილ, მაგრამ არა ანგარიშსაგებ” დანაკარგებად მისი აღიარება. თუმცა, სწორი არ იქნებოდა გაუფასურების ზარალის აღიარება, თუნდაც უახლოეს მომავალში შესაძლებელი სიკვდილის გამო, აუცილებელი ზარალის გამოძვევი შემთხვევა (მსესხებლის სიკვდილი) ჯერ თუ არ დაფიქსირებულა.

მგ124. ფულადი ნაკადების შეფასების დროს ისტორიული ზარალის განაკვეთების გამოყენებისას, ძალიან მნიშვნელოვანია, ინფორმაცია წარსული ზარალის შესახებ ეხებოდეს გარკვეულწილად, იმ ჯგუფთან შემადგენელ ნაწილად განხილულ ჯგუფებს, რომელთათვისაც ისტორიული დანაკარგების განაკვეთები საჯარო იყო. შესაბამისად, გამოყენებული მეთოდი გამოსადეგი უნდა იყოს ყოველი ჯგუფისათვის, მისი დაკავშირება შესაძლებელი უნდა გახდეს მსგავსი საკრედიტო მახასიათებლების მქონე აქტივთა ჯგუფის დანაკარგების წარსულ გამოცდილებასა და მიმდინარე პირობების ამსახველ შესაბამის საჯარო მონაცემებთან.

მგ125. ფორმულაზე დამყარებული ხერხები ან სტატისტიკური მეთოდები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ფინანსურ აქტივთა ჯგუფში გაუფასურების ზარალის შესაფასებლად (მაგ., ერთგვაროვანი საბალანსო სესხებისათვის იქამდე, სანამ ისინი 72-74-ე პუნქტებისა და მგ120-მგ124-ის მოთხოვნების შემადგენელ ნაწილს წარმოადგენენ. ნებისმიერი გამოყენებული მოდელი მოახდენს ფულის დროითი ღირებულების, აქტივის მთელი დარჩენილი მომსახურების ვადის განმავლობაში (არა მხოლოდ შემდეგ წელ(ს) ნავარაუდევი ფულადი ნაკადების და პორტფელში სესხების ნავარაუდევი ხანდაზმულობის გაერთიანებას და არ დაუშვებს გაუფასურების ზარალის ზრდას ფინანსური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას.

გაუფასურების აღიარების შემდგომი საპროცენტო შემოსავლები

მგ126. როდესაც ფინანსური აქტივი ან ერთგვაროვანი ფინანსური აქტივების ჯგუფი ჩამოიწერება გაუფასურების ზარალის გამო, შემდგომ მიღებული საპროცენტო შემოსავლები აღიარებული უნდა იყოს იმ საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით, რომელიც გამოყენებულ იქნა მომავალი ფულადი ნაკადების დისკონტირებისას გაუფასურების დანაკარგების შეფასების მიზნით.

ჰეჯირება (80-113-ე პუნქტები)

ჰეჯირების ინსტრუმენტები (81-86-ე პუნქტები)

კვალიფიცირებადი ინსტრუმენტები (81 და 82-ე პუნქტები)

მგ127. იმ ოფციონთან დაკავშირებული პოტენციური ზარალი, რომელსაც ერთეული ყიდის, შეიძლება ჰეჯირებულ მუხლთან დაკავშირებულ პოტენციურ ამონაგებზე მნიშვნელოვნად დიდი იყოს. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, გაყიდული ოფციონი ეფექტური არ არის ჰეჯირებული მუხლის სავარაუდო ნამეტის ან დეფიციტის შესამცირებლად. ამას გარდა, გაყიდული ოფციონი არ კვალიფიცირდება ჰეჯირებულ ინსტრუმენტად, თუ იგი არ იქნება კლასიფიცირებული შემენილი ოფციონის გადამფარავ ოფციონად, იმ ოფციონის ჩათვლით, რომელიც ჩართულია სხვა ფინანსურ ინსტრუმენტში (მაგ., გაყიდული ქოლ-ოფციონი, რომელიც გამოიყენება გამოსყიდვადი ვალდებულების ჰეჯირებისათვის. მეორე მხრივ, შემენილი ოფციონს აქვს ზარალის ექვივალენტური ან მასზე დიდი ამონაგები და, შესაბამისად, აქვს რეალური ღირებულების ცვლილებებზე ან ფულად ნაკადებზე ნამეტის ან დეფიციტის დამოკიდებულების შემცირების პოტენციალი. ამგვარად, იგი შეიძლება კვალიფიცირებული იყოს ჰეჯირების ინსტრუმენტად.

მგ128. ამორტიზირებადი ღირებულებით შეფასებული, დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია, უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირებისას შეიძლება კლასიფიცირდეს ჰეჯირების ინსტრუმენტად.

მგ129. არაკოტირებულ წილობრივ ინსტრუმენტში განხორციელებული ინვესტიცია არ შეიძლება შეფასებული იყოს რეალური ღირებულებით იმის გამო, რომ მისი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია, ან მასზე მიბმული წარმოებული, რომელიც განაღდებული უნდა იყოს ასეთი არაკოტირებული წილობრივი ინსტრუმენტის მიწოდებით, შეუძლებელია კლასიფიცირებული იყოს ჰეჯირების ინსტრუმენტად (იხ. 48-ე(გ) და 49-ე პუნქტები).

მგ130. ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ წარმოადგენს ერთეულის ფინანსურ აქტივებსა თუ ვალდებულებებს და, შესაბამისად, არ შეიძლება კლასიფიცირებული იყოს ჰეჯირების ინსტრუმენტებად.

ჰეჯირებული მუხლები (87-94-ე პუნქტები)

კვალიფიცირებადი მუხლები (87-89-ე პუნქტები)

მგ131. ერთეულთა გაერთიანებისას ერთეულის შესყიდვის მყარი ვალდებულება არ შეიძლება ჰეჯირებული მუხლი იყოს. გამონაკლისს წარმოადგენს მხოლოდ უცხოური ვალუტის გადაცვლის რისკი იმის გამო, რომ სხვა სახის ჰეჯირებული რისკების სპეციფიკურად განსაზღვრა და შეფასება შეუძლებელია, ხოლო სხვა რისკები ბიზნესის მთავარი რისკებია.

მგ132. წილობრივი მეთოდით ინვესტირება არ შეიძლება ჰეჯირებული მუხლი იყოს რეალური ღირებულებით ჰეჯირებისას იმის გამო, რომ წილობრივი მეთოდი მეკავშირე ერთეულის ნამეტში ან დეფიციტში ინვესტორის კუთვნილ წილს უფრო აღიარებს ნამეტში ან დეფიციტში, ვიდრე ინვესტიციის რეალური ღირებულების ცვლილებებს. მსგავს მიზეზთა გამო, კონსოლიდირებულ შვილობილ ერთეულში განხორციელებული ინვესტიცია არ შეიძლება იყოს ჰეჯირებული მუხლი რეალური ღირებულებით ჰეჯირებისას იმ მიზეზით, რომ კონსოლიდაცია ნამეტსა ან დეფიციტში უფრო მეტად აღიარებს შვილობილი ერთეულის ნამეტსა და დეფიციტს, ვიდრე ინვესტიციის რეალური ღირებულების ცვლილებებს. უცხოური ოპერაციის შემთხვევაში, წმინდა ინვესტიციის ჰეჯირება განსხვავებულია, რადგან იგი წარმოადგენს უცხოური ვალუტის სავარაუდო დანაკარგების ჰეჯირებას რეალური ღირებულებით ჰეჯირებისას და არა ინვესტიციის ღირებულების ცვლილების რეალური ღირებულებით ჰეჯირებას.

მგ133. 89-ე პუნქტში აღნიშნულია, რომ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაღალი ალბათობის მქონე პროგნოზირებული შიდაჯგუფური გარიგების სავალუტო რისკი ფულადი ნაკადების ჰეჯირებაში შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ჰეჯირებულ მუხლად, თუ ეს გარიგება გამოსახული არ არის გარიგების მონაწილე ერთეულის სამუშაო ვალუტაში და სავალუტო რისკი გავლენას იქონიებს კონსოლიდირებულ ნამეტზე ან დეფიციტზე. ამ კონტექსტში, ერთეული შეიძლება იყოს სათავო ერთეული, შვილობილი ერთეული, მეკავშირე ერთეული, ერთობლივი საქმიანობა ან ფილიალი. თუ პროგნოზირებულ შიდაჯგუფურ გარიგებაში სავალუტო რისკი გავლენას არ ახდენს კონსოლიდირებულ ნამეტზე/დეფიციტზე, არ შეიძლება შიდაჯგუფური გარიგების მიჩნევა ჰეჯირებულ მუხლად. როგორც წესი, ეს არის როიალტის, პროცენტის გადახდის შემთხვევები, ან ერთი და იმავე ჯგუფის წევრებს შორის მმართველობითი ხარჯები, თუ მასთან დაკავშირებული სხვა გარე გარიგება არ არსებობს. ამასთან, როდესაც პროგნოზირებული შიდაჯგუფური გარიგების სავალუტო რისკი გავლენას იქონიებს კონსოლიდირებულ ნამეტზე/დეფიციტზე, მაშინ შესაძლებელია პროგნოზირებული შიდაჯგუფური გარიგების კვალიფიცირება ჰეჯირებულ მუხლად. ამის მაგალითია ჯგუფის წევრებს შორის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ყიდვა-გაყიდვის პროგნოზი, თუ ამას წინ უსწრებს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გაყიდვა ჯგუფის გარეთ სხვა მხარეზე. ანალოგიურად, ამა თუ იმ მოწყობილობის ჯგუფის შიგნით გაყიდვის პროგნოზმა, რომელსაც ჯგუფში შემავალი ერთეული ჯგუფის სხვა ერთეულებისათვის აწარმოებს, რომლებიც მას თავიანთ საქმიანობაში გამოიყენებენ, შეიძლება გავლენა იქონიოს კონსოლიდირებულ ნამეტზე/ან

დეფიციტზე. მაგალითად, ეს შეიძლება იმიტომ მოხდეს, რომ მოწყობილობას ცვეთას დაარიცხავს მყიდველი ერთეული და მოწყობილობასთან დაკავშირებით თავდაპირველად აღიარებული თანხა შეიძლება შეიცვალოს, თუ პროგნოზირებული შიდაჯგუფური გარიგება გამოსახული არ იქნება მყიდველი ერთეულის სამუშაო ვალუტით.

მგ134. თუ პროგნოზირებული შიდაჯგუფური გარიგება კვალიფიცირდება ჰეჯირების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის, მაშინ 106-ე(ა) პუნქტის შესაბამისად პირდაპირ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებულ ნებისმიერი შემოსულობა ან ზარალი უნდა რეკლასიფიცირდეს და აისახოს ნამეტში ან დეფიციტში, იმავე პერიოდში, ან იმ პერიოდების განმავლობაში, როდესაც ჰეჯირებული გარიგების სავალუტო რისკი გავლენას ახდენს კონსოლიდირებულ ნამეტზე ან დეფიციტზე.

მგ135. ერთეულს შეუძლია ჰეჯირებული მუხლის ფულად ნაკადებში ან რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ყველანაირი ცვლილება მიაკუთვნოს ჰეჯირების ურთიერთობას. ერთეულს ასევე შეუძლია ჰეჯირების ურთიერთობას მიაკუთვნოს ჰეჯირებული მუხლის ფულად ნაკადებში ან რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ყველანაირი ცვლილება, რომელიც აღემატება ან ნაკლებია გარკვეულ ფასზე ან სხვა ცვლადზე (ცალმხრივი რისკი). ჰეჯირებული ინსტრუმენტის შესყიდული ოფციონის საკუთარი ღირებულება (თუ მასაც იგივე ძირითადი პირობები და განსაზღვრული რისკი აქვს), მაგრამ არა მისი დროითი ღირებულება, ასახავს ჰეჯირებული მუხლის ცალმხრივ რისკს. მაგალითად, ერთეულს შეუძლია ჰეჯირების ურთიერთობისთვის განსაზღვროს პროგნოზირებული საქონლის შესყიდვის ფასის ზრდით განპირობებული მომავალი ფულადი ნაკადების შედეგების ცვალებადობა. ასეთ შემთხვევაში, ჰეჯირების ურთიერთობას მიეკუთვნება მხოლოდ იმ ფულადი ნაკადების ზარალი, რომელიც განპირობებულია გარკვეული წინასწარგან-საზღვრული დონის ზემოთ ფასის ზრდით. ჰეჯირების რისკი არ ითვალისწინებს შესყიდული ოფციონის დროით ღირებულებას, რადგან დროითი ღირებულება არ არის პროგნოზირებული გარიგების ისეთი კომპონენტი, რომელიც გავლენას ახდენს ნამეტზე ან დეფიციტზე (იხ. 96-ე(ბ) პუნქტი).

ფინანსური მუხლების ჰეჯირებულ მუხლებად კლასიფიცირება (90-ე და 91-ე პუნქტები)

მგ136. თუ ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულებიდან ფულადი ნაკადის ნაწილი ჰეჯირებული მუხლად კლასიფიცირდება, აღნიშნული კლასიფიცირებული ნაწილი ნაკლები უნდა იყოს, ვიდრე

მთლიანი ფულადი ნაკადი აქტივიდან ან ვალდებულებიდან. მაგ., ვალდებულების შემთხვევაში, რომლის ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე დაბალია, ერთეულს არ შეუძლია განიხილოს (ა) ვალდებულების ნაწილი, როგორც ძირითად თანხას დამატებული საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი და (ბ) როგორც უარყოფითი ნარჩენი ღირებულება. თუმცა, ერთეულს შეუძლია მიმდინარე ფინანსური აქტივიდან თუ ფინანსური ვალდებულებიდან მთლიანი ფულადი ნაკადები განიხილოს ჰეჯირებულ მუხლად და მოახდინოს ჰეჯირება მხოლოდ ერთ ცალკეულ რისკზე (მაგ., მხოლოდ ცვლილებებისათვის, რომლებიც საბაზრო განაკვეთის ცვლილებას ეხება). მაგ., ფინანსური ვალდებულების შემთხვევაში, რომლის ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი არის საბაზრო განაკვეთის მინუს 100 საბაზისო ერთეული, ერთეულს შეუძლია მთლიანი ვალდებულების კლასიფიცირება ჰეჯირებულ ერთეულად მოახდინოს (ე.ი. ძირითად თანხას დამატებული საბაზრო განაკვეთს გამოკლებული 100 საბაზისო ერთეული) და განახორციელოს აღნიშნული მიმდინარე ვალდებულების ფულადი ნაკადების ან რეალური ღირებულების ჰეჯირება, რომელიც დაკავშირებულია საბაზრო განაკვეთის ცვლილებასთან. ერთეულს, აგრეთვე, შეუძლია ჰეჯირების კოეფიციენტის არჩევა ჰეჯირების ეფექტურობაის გასაუმჯობესებლად, რომელიც აღწერილია მგ140-ე პუნქტში.

მგ137. ამას გარდა, თუ ფიქსირებული განაკვეთის ფინანსური ინსტრუმენტი ჰეჯირებულია მისი მიღებიდან დროის რაღაც პერიოდის შემდეგ და საპროცენტო განაკვეთები იმავდროულად შეიცვალა, ერთეულს შეუძლია განიხილოს, რომ საწყისი განაკვეთის ექვივალენტური ნაწილი მუხლზე გადახდილ საკონტრაქტო განაკვეთზე დიდია. ერთეულს ასე შეუძლია იმ შემთხვევაში მოიქცეს, თუ საწყისი განაკვეთი ნაკლებია ეფექტურ საპროცენტო განაკვეთზე, რომელიც ისე განიხილება როგორც ერთეულმა ინსტრუმენტი ჰეჯირებული მუხლის პირველად აღიარების დღეს შეიძინა. მაგ., წარმოვიდგინოთ, ერთეული ყიდულობს 100 ფე ღირებულების ფიქსირებული განაკვეთის ფინანსურ აქტივს, რომელსაც 6 პროცენტი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი აქვს იმ დროს, როდესაც საბაზრო განაკვეთი არის 4 პროცენტი. იგი იწყებს აღნიშნული აქტივის ჰეჯირებას დროის გარკვეული პერიოდის შემდეგ, როდესაც საბაზრო განაკვეთი გაიზრდება 8 პროცენტამდე და აქტივის რეალური ღირებულება შემცირდება 90 ფე ღირებულებამდე. ერთეული ანგარიშობს, რომ თუ მან აქტივი იყიდა დღეს, როდესაც აქტივი პირველად კლასიფიცირდა 90 ფე რეალური ღირებულების მქონე ჰეჯირებულ მუხლად, ეფექტური საპროცენტო შემოსავალი იქნება 9,5 პროცენტი. იმის გამო, რომ საბაზრო განაკვეთი ეფექტური საპროცენტო შემოსავალზე ნაკლებია, ერთეულს შეუძლია განიხილოს საბაზრო განაკვეთის 8 პროცენტი კონტრაქტის საპროცენ-

ტო ფულადი ნაკადების ნაწილობრივ შემადგენელ ნაწილად და, ნაწილობრივ, მიმდინარე რეალურ ღირებულებასა (ე.ი. 90ფე-(ს) და დაფარვის თანხას (ე.ი. 100ფე-(ს) შორის სხვაობის ნაწილად.

მგ138. 90-ე პუნქტი ერთეულს უფლებას აძლევს, ჰეჯირების რისკს მიკუთვნოს ზოგიერთი სხვა ცვლილება, გარდა ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების მთლიანი ცვლილებისა, ან ფულადი სახსრების ცვალებადობისა. მაგალითად:

- (ა) ფინანსური ინსტრუმენტის მთელი ფულადი ნაკადები შეიძლება განისაზღვროს ფულადი სახსრების ან რეალური ღირებულების ისეთ ცვლილებად, რომლის მიკუთვნება შესაძლებელია ზოგიერთ (მაგრამ არა ყველ(ა) რისკზე; ან
- (ბ) ფინანსური ინსტრუმენტის ზოგიერთი (მაგრამ არა ყველ(ა) ფულადი ნაკადი შეიძლება განისაზღვროს ფულადი სახსრების ან რეალური ღირებულების ისეთ ცვლილებად, რომელიც მიეკუთვნება ყველა ან მხოლოდ ზოგიერთ რისკს (ე.ი. ფინანსური ინსტრუმენტის რაღაც “ნაწილი” შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ისეთ ცვლილებად, რომლის მიკუთვნებაც შესაძლებელია ყველა ან მხოლოდ ზოგიერთ რისკზე(ე).

მგ139. მუხლი ჰეჯირების აღრიცხვისათვის უფლებამოსილი რომ იყოს, მასზე მიკუთვნებული რისკები და ნაწილები უნდა იყოს ფინანსური ინსტრუმენტის განცალკევებით იდენტიფიცირებადი კომპონენტები და ამავე დროს შესაძლებელი იყოს ამ რისკებისა და ფინანსური ინსტრუმენტის ნაწილების ცვლილებით გამოწვეული მთლიანი ფინანსური ინსტრუმენტის ფულადი ნაკადების, ან რეალური ღირებულების ცვლილების საიმედოდ შეფასება. მაგალითად:

- (ა) ფიქსირებულგანაკვეთიანი ფინანსური ინსტრუმენტისთვის, რომელიც ჰეჯირებულია რეალური ღირებულების ისეთი ცვლილებისთვის, რომელიც მიეკუთვნება ურისკო საპროცენტო განაკვეთის ან ამოსავალი საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებას. ურისკო სასწყისი საპროცენტო განაკვეთი, როგორც წესი, მიიჩნევა ფინანსური ინსტრუმენტის განცალკევებით იდენტიფიცირებად კომპონენტად, ასევე კომპონენტად, რომლის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია;
- (ბ) ინფლაცია არ არის განცალკევებით იდენტიფიცირებადი და საიმედოდ შეფასებადი და არ შეიძლება მისი რისკად ან ფინანსური ინსტრუმენტის ნაწილად მიჩნევა, თუ დაკმაყოფილებული არ არის შემდეგი (გ) პუნქტის მოთხოვნები;

ფულადი ნაკადების ინფლაციური ნაწილი, რომელიც ხელშეკრულებით არის განსაზღვრული ინფლაციასთან დაკავშირებული აღიარებული ობლიგაციისთვის (თუ არ მოითხოვება ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტის ცალკე აღრიცხვა), წარმოადგენს განცალკევებით იდენტიფიცირებად კომპონენტს და ასევე კომპონენტს, რომლის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია, რამდენადაც ინსტრუმენტის სხვა ფულადი ნაკადები არ მოხვდება ინფლაციის გავლენის ქვეშ.

არაფინანსური მუხლების ჰეჯირებულ მუხლებად კლასიფიცირება (92-ე პუნქტი)

მგ140. არაფინანსური აქტივის ან არაფინანსური ვალდებულების კომპონენტის შემადგენელი ნაწილის ფასის ცვლილებებს, ძირითადად, არ აქვს წინასწარ სავარაუდო, განცალკევებით შეფასებადი ეფექტი მუხლის ფასზე, რომელიც შესაძარისია, დაეშვათ, ობლიგაციის ფასის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებებთან. ამგვარად არაფინანსური აქტივი ან არაფინანსური ვალდებულება წარმოადგენს ჰეჯირებულ მუხლს მხოლოდ მთლიანობაში ან უცხოური ვალუტის გადაცვლის რისკისათვის. თუ არსებობს სხვაობა ჰეჯირების ინსტრუმენტის პირობებსა და ჰეჯირებულ მუხლს შორის (მაგ., ნედლ ნავთობზე დაგეგმილი შესყიდვის ჰეჯირებისთვის ნავთობზე შესყიდვის სხვა მსგავსი პირობების მქონე ფორვარდული კონტრაქტის გამოყენებით, ჰეჯირების ურთიერთობა, 98-ე პუნქტის ყველა პირობის გათვალისწინებით შეიძლება კვალიფიცირდეს ჰეჯირების ურთიერთობად, იმის ჩათვლით, რომ ჰეჯირება მოსალოდნელია მაღალეფექტური იყოს. ამ მიზეზით, ჰეჯირების ინსტრუმენტის ღირებულება შეიძლება ჰეჯირებულ მუხლზე მეტი ან ნაკლები იყოს, თუ აღნიშნული აუმჯობესებს ჰეჯირების ურთიერთობის ეფექტურობას. მაგ., რეგრესიული ანალიზი შეიძლება გამოყენებული იყოს ჰეჯირებულ მუხლსა (ე.ი. ნედლ ნავთობზე დადებული გარიგება) და ჰეჯირებულ ინსტრუმენტს (ე.ი. ნავთობზე დადებული გარიგება) შორის სტატისტიკური ურთიერთობის ჩამოსაყალიბებლად. თუ ორ ცვლადს შორის (ე.ი. ნავთობისა და ნავთობის ორ ერთეულ ფასს შორის საფუძვლიანი სტატისტიკური ურთიერთობა არსებობს, რეგრესიის ხაზის დახრა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ჰეჯირების კოეფიციენტის დასადგენად, რომელიც მოსალოდნელ ეფექტურობას მაქსიმალურად გაზრდის. მაგალითად, თუ რეგრესიის ხაზის დახრა არის 1.02, ჰეჯირების კოეფიციენტი, ჰეჯირებული ერთეულის 0.98 ნაწილიდან ჰეჯირებული ინსტრუმენტის 1.00 ნაწილამდე, მაქსიმალურად გაზრდის მოსალოდნელ ეფექტურობას, რომელიც აღიარებული იქნება ჰეჯირების ურთიერთობის პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში. თუმცა შესაძლებელია ჰეჯირების ურთიერთობამ გამოიწვიოს

არაეფექტურობა, რომელიც აისახება ნამეტში ან დეფიციტში ჰეჯირების ურთიერთობის პერიოდში.

მუხლების ჯგუფის ჰეჯირებულ მუხლებად კლასიფიცირება (93-ე და 94-ე პუნქტები)

მგ141. წმინდა ერთიანი პოზიციის (ე.ი. მსგავსი დაფარვის ვადის მქონე ყველა წმინდა ფიქსირებული განაკვეთის აქტივებისა და ფიქსირებული განაკვეთის ვალდებულებების ჰეჯირება, როგორც სპეციფიკური ჰეჯირებული მუხლისა, არ განიხილება ჰეჯირების აღიკვეთად. თუმცა, ამ ტიპის ჰეჯირების ურთიერთობისას, ძირითადი მუხლების ნაწილის ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირების შემთხვევაში, ჰეჯირების აღიკვეთის ნამეტზე ან დეფიციტზე შეიძლება თითქმის იგივე ეფექტი იქნეს მიღებული. მაგ., თუ ბანკს აქვს 100 ფე ღირებულების აქტივები და 90 ფე ღირებულების ვალდებულებები მსგავსი ბუნების რისკებითა და ვადებით და ახდენს წმინდა 10 ფე დანაკარგების ჰეჯირებას, იგი შეიძლება განიხილებოდეს აღნიშნული აქტივების 10 ფე ღირებულების ჰეჯირებულ მუხლად. ასეთი კლასიფიკაცია შეიძლება იქნეს გამოყენებული, თუ ამგვარი აქტივები და ვალდებულებები ფიქსირებული განაკვეთის ინსტრუმენტებია, რა შემთხვევაშიც ეს იქნება რეალური ღირებულებით ჰეჯირება, ან თუ ისინი არიან ცვალებადგანაკვეთიანი ინსტრუმენტები, რა შემთხვევაშიც ეს იქნება ფულადი ნაკადებით ჰეჯირება. ასევე, თუ ერთეულს 100 ფე უცხოური ვალუტით შესყიდვის მყარი ვალდებულება და 90 ფე უცხოური ვალუტით გაყიდვის მყარი ვალდებულება აქვს, მას შეუძლია მოახდინოს წმინდა 10 ფე ღირებულების ჰეჯირება წარმოებულის მიღების გზითა და ჰეჯირებულ მუხლად მისი, როგორც 100 ფე ღირებულებით შესყიდვის მყარ ვალდებულებასთან დაკავშირებული 10 ფე ღირებულების ჰეჯირების ინსტრუმენტის, კლასიფიცირებით.

ჰეჯირების აღიკვეთა (95-113-ე პუნქტები)

მგ142. რეალური ღირებულებით ჰეჯირების მაგალითია საპროცენტო განაკვეთების ცვლილებით გამოწვეული ფიქსირებული განაკვეთის სავალო ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების სავარაუდო ცვლილებების ჰეჯირება. ასეთი ჰეჯირება შეიძლება ძალაში შეყვანილ იქნეს ემიტენტის ან მფლობელის მიერ.

მგ143. ფულადი სახსრების ჰეჯირების მაგალითია სვოპის გამოყენება იმ მიზნით, რომ ცვლადი განაკვეთის ვალი გადაყვანილ იქნეს ფიქსირებული განაკვეთის ვალში (ე.ი. მომავალი გარიგების ჰეჯირება, როდესაც ჰეჯირებული მომავალი ფულადი ნაკადები წარმოადგენს მომავალ საპროცენტო გადასახდელებს).

მგ144. მყარი ვალდებულების ჰეჯირება (მაგ., ელექტროენერგიის უტილიზაციით გამოწვეული საწვავის ფასის ცვლილების ჰეჯირება, რაც დაკავშირებულია საწვავის ფიქსირებული ფასით შესყიდვის არაღიარებულ საკონტრაქტო ვალდებულებებთან(ნ) წარმოადგენს რეალური ღირებულების სავარაუდო ცვლილების ჰეჯირებას. შესაბამისად, ასეთი ჰეჯირება წარმოადგენს რეალური ღირებულებით ჰეჯირებას. თუმცა, 97-ე პუნქტის თანახმად, მყარი ვალდებულების უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირება ალტერნატიულად შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად.

ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასება

მგ145. ჰეჯირება მაღალეფექტურად ჩაითვლება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ქვემოთ ჩამოთვლილი ორივე პირობაა დაკმაყოფილებული:

- (ა) ჰეჯირების დაწყებისას და შემდგომ პერიოდში ჰეჯირება მოსალოდნელია, მაღალეფექტური იყოს ფულადი ნაკადების ან რეალური ღირებულების ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული გადაფარვადი ცვლილებების მისაღწევად ჰეჯირების განხორციელების პერიოდის განმავლობაში. ასეთი ვარაუდები შეიძლება დემონსტრირებული იყოს სხვადასხვა გზით, მათ შორის, ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების თუ ფულადი ნაკადების წარსული ცვლილებების იმ ცვლილებებთან შედარებით, რომლებიც დაკავშირებულია ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულებისა და ფულადი ნაკადების წარსულ ცვლილებებთან, ან მაღალი სტატისტიკური კორელაციის დემონსტრირებით ჰეჯირებული მუხლისა და ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალურ ღირებულებასა და ფულად ნაკადებს შორის. ერთეულს შეუძლია მაღალი კოეფიციენტი ამოირჩიოს იმისათვის, რომ ჰეჯირების ეფექტურობა მგ140-ე პუნქტში აღწერილის შესაბამისად გააუმჯობესოს;
- (ბ) ჰეჯირების ფაქტიური შედეგები მოქცეულია 80-125 პროცენტს შორის. მაგ., თუ ფაქტიური შედეგები ჰეჯირების ინსტრუმენტზე 120 ფე ოდენობის ზარალია, ხოლო ამონაგები ფულად ინსტრუმენტზე უდრის 100 ფე-ს, კონტრანგარიში შეიძლება შეფასებული იყოს 120/100, რაც უდრის 120 პროცენტს, ან/და 100/120, რაც 83 პროცენტის ტოლია. ამ მაგალითში ჰეჯირების შეფასება აკმაყოფილებს (ა) პუნქტის პირობას და ერთეული ასეთ ჰეჯირებას მაღალეფექტურად მიიჩნევს.

მგ146. ეფექტურობა ფასდება მინიმუმ, როდესაც ერთეული ამზადებს წლიურ ან პერიოდულ ფინანსურ ანგარიშგებებს.

მგ147. ეს სტანდარტი არ განსაზღვრავს ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასების ცალკეულ მეთოდს. მეთოდი, რომელსაც ერთეული ეფექტურობის შეფასებას მიუსადაგებს, დამოკიდებულია რისკის მართვის სტრატეგიაზე. მაგ., თუ ერთეულის რისკის მართვის სტრატეგია ჰეჯირების ინსტრუმენტის ღირებულების პერიოდულ კორექტირებას ჰეჯირებული პოზიციის ცვლილებების ასახვის მიზნით ახდენს, ერთეულმა უნდა აჩვენოს, რომ ჰეჯირება მაღალეფექტური იქნება მხოლოდ ჰეჯირების ინსტრუმენტის ღირებულების შემდგომი კორექტირებამდე. ზოგ შემთხვევაში, ერთეული იყენებს განსხვავებულ მეთოდებს ჰეჯირების განსხვავებული ტიპებისათვის. ერთეულის ჰეჯირების სტრატეგიის დოკუმენტაცია შეიცავს მის მიერ ეფექტურობის შეფასების პროცედურებს. აღნიშნული პროცედურები გამოიყენება მანამდე, სანამ შეფასება მოიცავს ნებისმიერ ამონაგებსა და ზარალს ჰეჯირების ინსტრუმენტზე ან/და სანამ ინსტრუმენტის დროითი ღირებულება გამოირიცხება.

მგ148. თუ ერთეული მუხლზე შესაძლო ზარალის 100 პროცენტზე ნაკლების ჰეჯირებას ახდენს, მაგ., 85 პროცენტს, მან ჰეჯირებული მუხლი უნდა განიხილოს, როგორც შესაძლო ზარალის 85 პროცენტი, და უნდა შეაფასოს არაეფექტურობა ჰეჯირებული 85 პროცენტის ცვლილებაზე დაყრდნობით. თუმცა, შესაძლო ზარალის შერჩეული 85 პროცენტის ჰეჯირებისას ერთეულმა შეიძლება გამოიყენოს ჰეჯირების კოეფიციენტი, გარდა ერთი-ერთთან კოეფიციენტისა, თუ აღნიშნული აუმჯობესებს ჰეჯირების მოსალოდნელ ეფექტურობას, როგორც მოცემულია მგ140-ე პუნქტში.

მგ149. თუ ძირითადი ჰეჯირების ინსტრუმენტისა და ჰეჯირებული აქტივის, ვალდებულების, მყარი ვალდებულების ან მაღალსავარაუდო მომავალი გარიგების ვადები ერთი და იგივეა, ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული რეალური ღირებულებისა და ფულადი ნაკადების ცვლილებებმა შეიძლება ერთმანეთი ადვილად გადაფარონ ჰეჯირების ძალაში შესვლისა და შემდგომი პერიოდის განმავლობაშიც. მაგ., საპროცენტო განაკვეთის სვოპი ადვილად შესაძლებელია ეფექტური ჰეჯირება იყოს, თუ პირობითი და ძირითადი თანხები, ვადა, ფასდადგენის ვადები, საპროცენტო და ძირითადი მისაღები თანხების ვადები თუ გადასახდელები და საპროცენტო განაკვეთის შეფასების ძირითადი მეთოდები ერთი და იგივეა ჰეჯირების ინსტრუმენტისა და ჰეჯირებული მუხლისათვის. ამას გარდა, საქონლის ფორვარდული კონტრაქტით მომავალი შესყიდვის მაღალსავარაუდო ჰეჯირება შეიძლება ეფექტურად განიხილებოდეს, თუ:

- (ა) ფორვარდული კონტრაქტი გამიზნულია იმავე რაოდენობის, იმავე საქონლის, იმავე დღეს და ადგილზე შესასყიდად, რისთვისაც გამიზნულია დაგეგმილი ჰეჯირებული შესყიდვა;

- (ბ) ფორვარდული კონტრაქტის რეალური ღირებულება დასაწყისში ნულის ტოლია; და
- (გ) ფორვარდული კონტრაქტის დისკონტი და პრემია გამორიცხულია ეფექტურობის შეფასებიდან და აღიარებულია ნამეტში ან დეფიციტში ან/და დაგეგმილი მაღალსავარაუდო გარიგებიდან მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების ცვლილება ემყარება საქონლის ფორვარდულ ფასს.

მგ150. ზოგჯერ ჰეჯირების ინსტრუმენტი ფარავს მხოლოდ ჰეჯირებული რისკის ნაწილს. მაგ., ჰეჯირება არ იქნება სრულად ეფექტური, თუ ჰეჯირების ინსტრუმენტი და ჰეჯირებული მუხლი განსაზღვრულია განსხვავებულ ვალუტაში, რომლებიც არ შეიძლება მოძრაობდნენ ერთმანეთის პარალელურად. ასევე, საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირება წარმოებულის გამოყენებით არასრულად ეფექტური იქნება, თუ წარმოებულის რეალური ღირებულების ცვლილების ნაწილი დაკავშირებულია კონტრაგენტის საკრედიტო რისკთან.

მგ151. ჰეჯირების აღრიცხვად კვალიფიცირებისათვის, ჰეჯირება უნდა უკავშირდებოდეს სპეციფიკურად განსაზღვრულ და კლასიფიცირებულ რისკს და არა ერთეულის საოპერაციო საქმიანობის რისკს და საბოლოოდ გავლენას უნდა ახდენდეს ერთეულის ნამეტზე ან დეფიციტზე. აქტივის მორალური მოძველების რისკის ან გარემოს ზიანის რეაბილიტაციასთან დაკავშირებული საკანონმდებლო ცვლილებების რისკების ჰეჯირება მიუღებელია ჰეჯირების აღრიცხვისათვის; ეფექტურობა არ შეიძლება შეფასებული იყოს იმის გამო, რომ აღნიშნული რისკები საიმედოდ შეფასებადი არ არის.

მგ152. 83-ე(ა) პუნქტი ერთეულს უფლებას აძლევს, განაცალკევოს ოფციონის კონტრაქტის საკუთარი ღირებულება და დროითი ღირებულება და ჰეჯირების ინსტრუმენტად მიიჩნიოს მხოლოდ ოფციონის კონტრაქტის საკუთარი ღირებულება. ამგვარმა კლასიფიკაციამ შეიძლება გამოიწვიოს ჰეჯირების ურთიერთობა, რომელიც მთლიანად ეფექტური იქნება იმ ფულადი ნაკადების ცვლილებების ურთიერთგადაფარვის მიღწევის თვალსაზრისით, რომლებიც განეკუთვნება პროგნოზირებული გარიგების ცალმხრივი რისკის ჰეჯირებას, თუ პროგნოზირებული გარიგებისა და ჰეჯირების ინსტრუმენტის ძირითადი პირობები ერთი და იგივეა.

მგ153. თუ ერთეული შესყიდვის კონტრაქტს მთლიანად განსაზღვრავს, როგორც პროგნოზირებული გარიგებიდან წარმოშობილი ცალმხრივი რისკის ჰეჯირების ინსტრუმენტს, ჰეჯირების ურთიერთობა მთლიანად ეფექტური არ იქნება. ეს იმით არის

განპირობებული, რომ ოფციონისთვის გადახდილი პრემიალური თანხა მოიცავს დროით ღირებულებას და, როგორც მგ135-ე პუნქტში იყო აღნიშნული, ჰეჯირებისთვის განსაზღვრული ცალმხრივი რისკი არ მოიცავს ოფციონის დროით ღირებულებას. ამგვარად, ასეთ სიტუაციაში, ოფციონის პრემიალური თანხის დროით ღირებულებასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები და ჰეჯირებული რისკი ერთმანეთს ვერ გადაფარავს.

მგ154. საპროცენტო განაკვეთის რისკის შემთხვევაში, ჰეჯირების ეფექტურობა შეიძლება შეფასდეს ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების დაფარვის განრიგის შედგენის მეშვეობით, რაც გვიჩვენებს მოსალოდნელ წმინდა საპროცენტო დანაკარგებს დროის ყოველი პერიოდისათვის მაშინ, როდესაც წმინდა შესაძლო დანაკარგები დაკავშირებულია სპეციფიკურ აქტივსა თუ ვალდებულულებასთან (ან სპეციფიკური აქტივების ან ვალდებულებების ჯგუფთან ან მათ სპეციფიკურ ნაწილთან) და იწვევს წმინდა შესაძლო დანაკარგების ზრდას, ხოლო ჰეჯირების ეფექტურობა აღნიშნული აქტივისა და ვალდებულების საპირისპიროდ ფასდება.

მგ155. ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასებისას ერთეული, ძირითადად, განიხილავს ფულის დროით ღირებულებას. ჰეჯირებული მუხლის ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთი აუცილებელი არ არის, ზუსტად ემთხვევოდეს საპროცენტო ხასიათის აქტივის ფიქსირებულ საპროცენტო განაკვეთს სვოპის დროს, რომელიც რეალური ღირებულებით ჰეჯირებად კლასიფიცირდება. არც საპროცენტო ხასიათის აქტივის ან ვალდებულების ცვლადი საპროცენტო განაკვეთი საჭიროებს იგივე იყოს, რაც ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად მიჩნეული სვოპის ცვლადი საპროცენტო განაკვეთია. სვოპის რეალური ღირებულება წარმოიშობა მისი წმინდა ანგარიშსწორებებიდან. სვოპის ფიქსირებული ან ცვლადი განაკვეთები შეიძლება შეიცვალოს წმინდა ანგარიშსწორებაზე გავლენის მოუხდენლად იმ შემთხვევაში, თუ ორივე ერთი და იმავე სიდიდით იცვლება.

მგ156. თუ ერთეული არ აკმაყოფილებს ჰეჯირების ეფექტურობის კრიტერიუმს, იგი წყვეტს ჰეჯირების აღრიცხვას ჰეჯირების ეფექტურობის დასკვნის დემონსტრირების უკანასკნელი თარიღით. თუმცა, თუ ერთეული ადგენს, რომ შემთხვევის ან გარემო პირობების ცვლილება იწვევს ჰეჯირების ურთიერთობის კრიტერიუმის გაუარესებას და წარმოაჩენს, რომ ჰეჯირება ეფექტური იყო შემთხვევამდე ან გარემო პირობების ცვლილებამდე, ერთეული წყვეტს ჰეჯირების აღრიცხვას შემთხვევის ან გარემო პირობების ცვლილების დღიდან.

რეალური ღირებულებით ჰეჯირების აღრიცხვა საპროცენტო განაკვეთის რისკის პორტფელის ჰეჯირებისას

მგ157. ფინანსური აქტივების ან ვალდებულებების პორტფელთან დაკავშირებული საპროცენტო განაკვეთის რისკის რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას, ერთეული უნდა აკმაყოფილებდეს ამ სტანდარტის მოთხოვნებს იმ შემთხვევაში, თუ იგი შეესაბამება (ა)-(ი) და მგ158-მგ175-ე პუნქტებში მოცემულ პროცედურებს:

- (ა) ერთეული იმ მუხლების პორტფელს, რომელთა საპროცენტო განაკვეთის რისკი მოითხოვს ჰეჯირებას საკუთარი რისკის მართვის პროცესის ნაწილად განიხილავს. პორტფელი შეიძლება შეიცავდეს მხოლოდ აქტივებს, მხოლოდ ვალდებულებებს ან ორივეს ერთად. ერთეულმა შეიძლება განიხილოს ორი ან მეტი პორტფელი (მაგ., ერთეულს შეუძლია დააჯგუფოს გასაყიდად არსებული აქტივები ცალ-ცალკე პორტფელში). ამ შემთხვევაში, იგი ყოველი ცალკეული პორტფელისათვის ქვემოთ ჩამოთვლილ განმარტებით მითითებებს მიმართავს;
- (ბ) ერთეული პორტფელს ანალიზებს საპროცენტო განაკვეთების გადახედვის პერიოდებში, რომლებიც დამყარებულია უფრო მოსალოდნელ, ვიდრე საპროცენტო განაკვეთების გადახედვის საკონტრაქტო ვადებზე. საპროცენტო განაკვეთების გადახედვის პერიოდში ანალიზი შეიძლება გაკეთდეს სხვადასხვა ხერხით, მათ შორის, ფულადი სახსრების განრიგის დაწესებით იმ პერიოდებში, რომლებშიც მოსალოდნელია მათი წარმოშობა, ან პირობითი ძირითადი თანხების განრიგის დაწესებით ნებისმიერი პერიოდის განმავლობაში, სანამ მოსალოდნელი ფასების დადგენა იქნება;
- (გ) ანალიზიდან გამომდინარე, ერთეული განსაზღვრავს თანხას, რომლის ჰეჯირებასაც იგი აპირებს. ერთეული განსაზღვრული პორტფელიდან აქტივებისა და ვალდებულებების რაოდენობას მიიჩნევს ჰეჯირებულ მუხლად (მაგრამ არა წმინდა ღირებულება(დ), რომელიც ერთეულის მიერ ჰეჯირებულად განხილული ღირებულების ექვივალენტურია. აღნიშნული რაოდენობა, აგრეთვე, განსაზღვრავს პროცენტულობის შეფასებას, რომელიც ეფექტურობის ტესტირებისათვის მგ169(ბ)-ე პუნქტის შესაბამისად გამოიყენება;
- (დ) ერთეული აფასებს საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირებას. აღნიშნული რისკი შეიძლება საპროცენტო განაკვეთის რისკის ნაწილი იყოს ჰეჯირებული პოზიციის ყოველ მუხლში, როგორც საწყისი საპროცენტო განაკვეთი (მაგ., სვოპის განაკვეთი);

- (ე) ერთეული განიხილავს ჰეჯირების ერთ ან მეტ ინსტრუმენტს საპროცენტო განაკვეთის დადგენის ყოველი თარიღისათვის;
- (ვ) ზემოხსენებულ (გ)-(ე) პუნქტებში მოყვანილი კლასიფიკაციის გამოყენებისას, ერთეული განსაზღვრავს საწყის და შემდგომ პერიოდებს, რათა დაადგინოს, არის თუ არა მოსალოდნელი ჰეჯირების მაღალეფექტურობა მისი კლასიფიკაციის პერიოდში;
- (ზ) ერთეული პერიოდულად აფასებს ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილებას (როგორც (გ) პუნქტშია განსაზღვრული), რომელიც დაკავშირებულია ჰეჯირებულ რისკთან (როგორც (დ) პუნქტშია განსაზღვრული) (ბ) პუნქტით განსაზღვრული მოსალოდნელი საპროცენტო განაკვეთების დადგენის თარიღებზე დაყრდნობით. იმის გათვალისწინებით, რომ ჰეჯირება მაღალეფექტურად განიხილება, როდესაც იგი ჩვეულებრივ ერთეულის მიერ ეფექტურობის შეფასების დოკუმენტირებული მეთოდის გამოყენებით ფასდება, ერთეული ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილებას აღიარებს ნამეტში ან დეფიციტში, ამონაგებისა თუ ზარალის სახით, ან/და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ორიდან ერთი სახის მუხლად, როგორც აღწერილია მე-100-ე პუნქტში. რეალური ღირებულების ცვლილება გადანაწილებული არ უნდა იყოს ინდივიდუალურ აქტივებსა და ვალდებულებებზე;
- (თ) ერთეული ჰეჯირებული ინსტრუმენტის (ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების ცვლილებას აფასებს (როგორც მოცემულია (ე) პუნქტში) და მას აღიარებს შემოსულობის ან ზარალის სახით ნამეტში ან დეფიციტში. ჰეჯირებული ინსტრუმენტის (ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება აღიარებული უნდა იყოს აქტივად ან ვალდებულებად ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში;
- (ი) ნებისმიერი არაეფექტურობა უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში, როგორც (ზ) პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრულ რეალურ ღირებულებასა და (თ) პუნქტში განსაზღვრულ ცვლილებას შორის სხვაობა (სხვაობა განისაზღვრება იმავე მნიშვნელოვანი მოსაზრებებით, როგორც სხვა სსბასსებში).

მგ158. აღნიშნული მიდგომა ქვემოთ უფრო დეტალურად არის განხილული. მიდგომა გამოყენებული უნდა იყოს მხოლოდ საპროცენტო განაკვეთის რისკის რეალური ღირებულებით ჰეჯირებისას, რომე-

ლიც დაკავშირებულია ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების პორტფელთან.

მგ159. მგ157-ე(ა) პუნქტში განხილული პორტფელი შეიძლება შეიცავდეს აქტივებსა და ვალდებულებებს. ალტერნატიულად იგი შეიძლება წარმოადგენდეს მხოლოდ აქტივების ან მხოლოდ ვალდებულებების შემცველ პორტფელს. პორტფელი გამოიყენება აქტივებისა და ვალდებულებების იმ რაოდენობის დასადგენად, რომლის ჰეჯირებასაც ერთეული აპირებს. თუმცა, პორტფელი თავისთავად არ კლასიფიცირდება ჰეჯირებულ მუხლად.

მგ160. მგ157-ე(ბ) პუნქტის შესაბამისად, ერთეული მუხლის მოსალოდნელი საპროცენტო განაკვეთის დადგენის ვადას განსაზღვრავს შემდეგი ორი თარიღიდან უფრო წინა თარიღით, როდესაც მოსალოდნელია აღნიშნული მუხლის დაფარვა ან მისი ფასის საბაზრო განაკვეთით განსაზღვრა. მოსალოდნელი საპროცენტო განაკვეთების დადგენის ვადები განისაზღვრება ჰეჯირების დაწყებისას და ჰეჯირების ხანგრძლივობის მთელი ვადის განმავლობაში, ისტორიულ გამოცდილებასა და სხვა შესაძლო ინფორმაციაზე დაყრდნობით (წინასწარ გადასახდელების განაკვეთებთან, საპროცენტო განაკვეთებთან და მათ შორის ურთიერთობასთან დაკავშირებული ინფორმაციისა და ვარაუდების ჩათვლით. ერთეულები, რომლებსაც არ აქვთ ან არასაკმარისად აქვთ სპეციფიკური გამოცდილება, იყენებენ მსგავსი ჯგუფის გამოცდილებას შესადარისი ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის. აღნიშნული შეფასებები მიმოიხილება პერიოდულად და განახლდება არსებული გამოცდილების შესაბამისად. ფიქსირებული განაკვეთის წინასწარ გადასახდელი აქტივის შემთხვევაში, მოსალოდნელი ფასდადგენის თარიღი არის ის თარიღი, როდესაც მოსალოდნელია აქტივის წინასწარ გადახდა, თუ მისი ფასი საბაზრო განაკვეთით უფრო ადრინდელი თარიღით არ დგინდება. ერთგვაროვანი აქტივების ჯგუფისათვის მოსალოდნელი საპროცენტო განაკვეთების დადგენის ვადებზე დამყარებულმა პერიოდულმა ანალიზმა შეიძლება მიიღოს პროცენტების ჯგუფზე და არა ინდივიდუალურ აქტივებზე გადანაწილების ფორმა დროის ყოველ მონაკვეთში. ერთეულმა ამგვარი გადანაწილების მიზნით შეიძლება გამოიყენოს სხვა მეთოდოლოგიაც. მაგ., მას შეუძლია გამოიყენოს წინასწარ გადახდის განაკვეთის გამამრავლებელი, ამორტიზებადი სესხების გადასანაწილებლად დროის პერიოდებში, რომლებიც ემყარება მოსალოდნელ მომავალ ვადებს. თუმცა, მეთოდოლოგიები ამგვარი გადანაწილებისათვის უნდა შეესაბამებოდეს ერთეულის რისკის მართვის პროცედურებსა და მიზნებს.

მგ161. მგ157-ე(გ) პუნქტში მოცემული კლასიფიკაციის მაგალითის თანახმად, თუ ფასდადგენის ცალკეულ პერიოდში ერთეული დაადგენს,

რომ მას აქვს 100 ფე ღირებულების ფიქსირებული განაკვეთის მქონე აქტივები და 80 ფე ღირებულების ფიქსირებული განაკვეთის მქონე ვალდებულებები და გადაწყვეტილებას იღებს, მოახდინოს მთლიანი 20 ფე-ის წმინდა პოზიციის ჰეჯირება, იგი ჰეჯირებულ მუხლად განიხილავს 20 ფე ღირებულების აქტივებს (აქტივების ნაწილის კლასიფიცირება ხდება იმდენად, რამდენადაც სტანდარტი აძლევს ერთეულს კვალიფიცირებადი აქტივების ან ვალდებულებების კლასიფიცირების უფლებას 0 ფე-დან და 100 ფემდე). კლასიფიცირება გამოისახება უფრო “ვალუტის რაოდენობით” (მაგ., დოლარის, ევროს, ფუნტის ან რანდის, ვიდრე ინდივიდუალური აქტივებით. აქედან გამომდინარე, აქტივები (ან ვალდებულებები), რომელთაგანაც ამოღებულია ჰეჯირებული ღირებულება – ე.ი. მთლიანი 100 ფე ღირებულების აქტივები - ქვემოთ მოყვანილი მაგალითების შესაბამისად, უნდა წარმოადგენდეს:

- (ა) მუხლებს, რომელთა რეალური ღირებულება იცვლება ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებასთან ერთად; და
- (ბ) მუხლებს, რომლებიც შეიძლება კვალიფიცირდებოდეს რეალური ღირებულებით ჰეჯირების აღრიცხვად, თუ ისინი განიხილებიან ინდივიდუალურად ჰეჯირებულად. ამ შემთხვევაში, სტანდარტის 52-ე პუნქტი განსაზღვრავს, რომ მოთხოვნით დაფარვადი ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულება (როგორც არის მოთხოვნამდე დეპოზიტი ან ზოგიერთი ტიპის ვადიანი დეპოზიტი) არ უნდა იყოს ნაკლები მოთხოვნისას გადასახდელი თანხის ღირებულებაზე, რომელიც დისკონტირდება თანხის გადახდის მოთხოვნის პირველივე დღეს. ასეთი მუხლი არ შეიძლება განიხილებოდეს რეალური ღირებულებით ჰეჯირების აღრიცხვად, დროის არც ერთი პერიოდის განმავლობაში, იმ უმოკლესი პერიოდის გარდა, როდესაც მფლობელმა შეიძლება თანხის გადახდა მოითხოვოს. ზემოხსენებულ მაგალითში, ჰეჯირებული პოზიცია წარმოადგენს აქტივთა ღირებულებას. ამას გარდა, ასეთი ვალდებულებები არ წამოადგენს ჰეჯირებული მუხლის ნაწილს, მაგრამ ერთეულის მიერ გამოიყენება იმ აქტივთა ღირებულების დასადგენად, რომლებიც მიიჩნევა ჰეჯირებულად. თუ ერთეულის სურვილია, განახორციელოს რიგი ვალდებულებების ჰეჯირება, შეთავაზებული ჰეჯირებული მუხლი ამოღებული უნდა იყოს ფიქსირებული განაკვეთის მქონე ვალდებულებების სიიდან, იმ ვალდებულებების მსგავსად, რომლების დაფარვაც ერთეულს შეიძლება უახლოეს პერიოდში მოეთხოვოს. პროცენტულობის შეფასება, რომელიც გამოიყენება ჰეჯირების ეფექტურობის დასადგენად, მგ169-ე(ბ) პუნქტის შესაბამის-

სად, გაანგარიშებული უნდა იყოს აღნიშნული სხვა ვალდებულებების პროცენტულობის მსგავსად. მაგალითად, წარმოვიდგინოთ: ერთეული ასკვნის, რომ მას ფასდადგენის გარკვეულ დღეს აქვს 100 ფე ღირებულების ფიქსირებული განაკვეთის მქონე ვალდებულებები, რომლებიც შეიცავს 40 ფე მოთხოვნამდე დეპოზიტს, 60 ფე ღირებულების მოთხოვნამდე დეპოზიტის არმქონე ვალდებულებებს და 70 ფე ღირებულების ფიქსირებული განაკვეთის აქტივებს. თუ ერთეული გადაწყვეტს, მოახდინოს მთლიანი 30 ფე წმინდა პოზიციის ჰეჯირება, იგი ვალდებულებებს განიხილავს 30 ფე ღირებულების ჰეჯირებულ მუხლად ან მოთხოვნამდე დეპოზიტის არმქონე ვალდებულების 50 პროცენტად (30 ფე/(100 ფე – 40 ფე = 50 პროცენტი).

მგ162. ერთეული უნდა აკმაყოფილებდეს აგრეთვე სხვა კლასიფიკაციებისა და დოკუმენტაციების მოთხოვნებს 98-ე(ა) პუნქტის შესაბამისად. საპროცენტო განაკვეთის რისკის პორტფელის ჰეჯირებისათვის, აღნიშნული კლასიფიკაციები და დოკუმენტაციები განსაზღვრავს ერთეულის პოლიტიკას მთელი მისი ცვლადებისათვის, რომლებიც გამოიყენება ჰეჯირებული ღირებულების დასადგენად და კიდევ იმის გასარკვევად, თუ როგორ შეფასდა ეფექტურობა. აღნიშნული აგრეთვე, გამოიყენება იმისათვის, რომ დადგინდეს:

- (ა) რომელი აქტივები და ვალდებულებები უნდა იყოს ჩართული პორტფელის ჰეჯირებისას და საფუძვლები, რის შედეგადაც მოხდება მათი პორტფელიდან ამოღება;
- (ბ) როგორ აფასებს ერთეული საპროცენტო განაკვეთების დადგენის ვადებს იმის გათვალისწინებით, თუ რა საპროცენტო განაკვეთის შეფასებას ემყარება წინასწარ გადახდის განაკვეთები და აღნიშნული შეფასებების ცვლილებების საფუძვლები. იგივე მეთოდი გამოიყენება აქტივის ან ვალდებულების ჰეჯირებულ პორტფელში ჩართვისას თავდაპირველი შეფასებისთვისაც და შეფასების სხვა ნებისმიერი კორექტირებისთვისაც;
- (გ) საპროცენტო განაკვეთების დადგენის დროის პერიოდების რაოდენობა და ხანგრძლივობა;
- (დ) რამდენად ხშირად განახორციელებს ერთეული ეფექტურობის ტესტირებას და მგ169-ე პუნქტში მოყვანილი ორი მეთოდიდან რომელი იქნება გამოყენებული;
- (ე) ერთეულის მიერ გამოყენებული მეთოდოლოგია იმ აქტივებისა და ვალდებულებების დასადგენად, რომლებიც კლასიფიცირდება ჰეჯირებულ მუხლად და, შესაბამისად,

ერთეულის მიერ მგ169-ე(ბ) პუნქტში აღწერილი მეთოდის მეშვეობით ეფექტურობის ტესტირებისას გამოყენებული პროცენტულობის შეფასება;

- (ვ) როდის ახორციელებს ერთეული ეფექტურობის ტესტირებას მგ169-ე(ბ) პუნქტში აღწერილი მეთოდის გამოყენებით: როცა ერთეული ახორციელებს ეფექტურობის ტესტირებას ინდივიდუალურად წარმოდგენილი საპროცენტო განაკვეთების დადგენის ყოველი პერიოდისათვის, ყველა გაერთიანებული პერიოდისათვის, თუ ამ ორის გარკვეული კომბინაციის გამოყენებისას.

კლასიფიცირებითა და დოკუმენტაციით განსაზღვრული ჰეჯირების ურთიერთობების პოლიტიკა უნდა შეესაბამებოდეს ერთეულის რისკის მართვის პროცედურებსა და მიზნებს. ცვლილებები პოლიტიკაში არ შეიძლება შეტანილ იქნეს უსაფუძვლოდ. ისინი განხილული უნდა იყოს საბაზრო პირობების ცვლილებებთან და სხვა ფაქტორებთან ერთად და იყოს ერთეულის რისკის მართვის პროცედურებისა და მიზნების შემადგენელი ნაწილი.

მგ163. მგ157-ე(ე) პუნქტში განხილული ჰეჯირების ინსტრუმენტი შეიძლება იყოს ცალკეული წარმოებული ან წარმოებულთა პორტფელი, რომელიც შეიცავს ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის რისკის შესაძლო დანაკარგებს, რაც განხილულია მგ157-ე(დ) პუნქტში. წარმოებულთა ამგვარი პორტფელი შეიძლება შეიცავდეს გადამფარავი რისკის პოზიციებს. თუმცა, მასში შეიძლება არ შედიოდეს გამოწერილი ოფციონები ან წმინდა გამოწერილი ოფციონები იმ მიზეზის გამო, რომ სტანდარტის 86-ე პუნქტი კრძალავს ამგვარი ოფციონების კლასიფიცირებას ჰეჯირების ინსტრუმენტად (გამონაკლისს წარმოადგენს გაყიდვის ოფციონი, რომელიც კლასიფიცირდება შემენილი ოფციონის გადამფარავ ოფციონად). თუ ჰეჯირების ინსტრუმენტი ახდენს მგ157-ე(გ) პუნქტში მოცემული თანხის ჰეჯირებას ფასდადგენის ერთზე მეტ პერიოდში, იგი გადანაწილდება ჰეჯირების მთლიან პერიოდზე. თუმცა, ჰეჯირების მთლიანი ინსტრუმენტი გადანაწილებული უნდა იყოს ფასდადგენის ყველა პერიოდზე, რადგანაც სტანდარტის 84-ე პუნქტი კრძალავს ჰეჯირების ურთიერთობის განხილვას მხოლოდ დროის პერიოდის ერთი ნაწილისთვის, რომლის განმავლობაშიც ჰეჯირების ინსტრუმენტი გადაუხდელი რჩება.

მგ164. როდესაც ერთეული აფასებს წინასწარ გადახდის მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილებას მგ157-ე(ზ) პუნქტის შესაბამისად, საპროცენტო განაკვეთების ცვლილება გავლენას იქონიებს წინასწარ გადახდის მუხლის რეალურ ღირებულებაზე, ორი სახით: იგი გავლენას ახდენს საკონტრაქტო ფულადი ნაკადების რეალურ ღირებულებაზე და წინასწარი გადახდის ოფციონის რეალურ ღირე-

ბუღალტრულ, რომელიც შედის წინასწარ გადახდის კონტრაქტში. სტანდარტის 90-ე პუნქტი ერთეულს ნებას რთავს, იმ ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების ნაწილი, რომლებიც ინაწილებენ შესაძლო საერთო რისკს, განიხილოს ჰეჯირებულ მუხლად იმ შემთხვევაში, თუ ეფექტურობის შეფასება შესაძლებელია. წინასწარ გადახდის მუხლებისათვის 91-ე პუნქტი A აღნიშნულის მიღწევის საშუალებას იძლევა, ჰეჯირებული მუხლის იმ რეალური ღირებულების ცვლილებად მიჩნევით, რომელიც დაკავშირებულია საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებასთან, მოსალოდნელი და არა საკონტრაქტო ფასდადგენის ვადებზე დაყრდნობით. თუმცა, ეფექტი, რომელიც ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებას, აღნიშნული მოსალოდნელი ფასდადგენის ვადებზე აქვს, ჩართული უნდა იყოს ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილების განსაზღვრისას. შესაბამისად, თუ მოსალოდნელი ფასდადგენის ვადები შესწორებულია (მაგ., რომ ასახოს მოსალოდნელი წინასწარ გადახდების ცვლილება), ან თუ აქტუალური ფასდადგენის ვადები განსხვავებულია მოსალოდნელისაგან, არაეფექტურობა წარმოიშობა მგ169-ე პუნქტში აღწერილის თანახმად. მეორე მხრივ, მოსალოდნელი ფასდადგენის ვადების ცვლილებები, რომლებიც (ა) განპირობებულია ჰეჯირებული მუხლის საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების ფაქტორით და (ბ) არ არის დაკავშირებული ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებებთან და (გ) შეიძლება იოლად იყოს გამოყოფილი ცვლილებებისაგან, რომლებიც დაკავშირებულია ჰეჯირებულ საპროცენტო განაკვეთთან (მაგ., წინასწარ გადასახდელი თანხების განაკვეთების ცვლილებები, რომლებიც წარმოიშვა დემოგრაფიული ფაქტორების ცვლილების ან საგადასახადო კანონმდებლობის ცვლილებების და არა საპროცენტო განაკვეთების ცვლილებების გამო, გამოირიცხება ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილების დადგენისას იმ მიზეზის გამო, რომ ისინი დაკავშირებული არ არის ჰეჯირებულ რისკთან. თუ არსებობს საეჭვო ფაქტორი, რომელიც იწვევს მოსალოდნელი ფასდადგენის ვადების ცვლილებას, ან ერთეულს არ აქვს ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთით გამოწვეული ცვლილებების სხვა ფაქტორებისგან წარმოშობილი ცვლილებებისგან საიმედოდ გამოყოფის უნარი, მიიჩნევა, რომ ცვლილება წარმოიშვა ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებებით.

მგ165. სტანდარტი არ განსაზღვრავს მგ157-ე(ზ) პუნქტში მოყვანილი ღირებულების დასადგენად გამოსაყენებელ ტექნიკას, კერძოდ, ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილებას, დაკავშირებულს ჰეჯირებულ რისკთან. თუ სტატისტიკური ან სხვა შეფასების ტექნიკები გამოიყენება ასეთი შეფასებისათვის, ხელმძღვანელობა უნდა მოელოდეს ნებისმიერი ინდივიდუალური აქტივისა და ვალდებულების იმ შეფასებიდან მისაღებ მიახლოებით შედეგს,

რომელიც ჰეჯირებული მუხლის შემადგენელი ნაწილია. ეს საკმარისი არ არის იმის დასადაგენად, რომ ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილებები ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილებების ეკვივალენტურია.

მგ166. მე-100-პუნქტის მოთხოვნით, თუ ცალკეული ფასდადგენის პერიოდში ჰეჯირებული მუხლი აქტივს წარმოადგენს, მისი რეალური ღირებულების ცვლილება წარმოდგენილია აქტივთა მუხლების ცალკეულ რიგში. მეორე მხრივ, თუ ცალკეული ფასდადგენის პერიოდში ჰეჯირებული მუხლი წარმოადგენს ვალდებულებას, მისი რეალური ღირებულების ცვლილება წარმოდგენილია ვალდებულებათა მუხლების ცალკეულ რიგში. ეს არის მუხლების ცალკეული რიგი, რომელიც აღწერილია მგ157-ე(ზ) პუნქტში. ინდივიდუალური აქტივების (ან ვალდებულებების სპეციფიკური გადანაწილება აუცილებელი არ არის.

მგ167. მგ157(ი) პუნქტი აღნიშნავს, რომ ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილების შესაბამისად წარმოშობილი არაეფექტურობა, განსხვავდება ჰეჯირებული წარმოებულის რეალური ღირებულების ცვლილებისაგან. ასეთი სხვაობა შეიძლება გამოწვეული იყოს სხვადასხვა მიზეზის გამო, მათ შორის:

- (ა) ფასდადგენის აქტუალური ვადები განსხვავდება მოსალოდნელისაგან ან მოსალოდნელი ფასდადგენის ვადები შესწორებულია;
- (ბ) მუხლები ჰეჯირებულ პორტფელში განიცდის გაუფასურებას ან მოხდა მათი აღიარების შეწყვეტა;
- (გ) ჰეჯირების ინსტრუმენტის გადახდის ვადები და ჰეჯირებული მუხლი ერთმანეთისაგან განსხვავდება; და
- (დ) სხვა მიზეზები (მაგ., როდესაც, საბაზო განაკვეთისთვის ჰეჯირებულად განხილულ მუხლებზე, დაბალი საწყისი საპროცენტო განაკვეთის დარიცხვით მიღებული არაეფექტურობა არც ისე დიდია, რომ მთლიანმა პორტფელმა სრულად ვერ დააკმაყოფილოს ჰეჯირების აღრიცხვის მოთხოვნები)

ასეთი არაეფექტურობა (არსებითობა იმავე მნიშვნელობით გამოიყენება, როგორც ყველა სსბასს-ში) უნდა იქნეს დადგენილი და აღიარებული ნამეტში ან დეფიციტში.

მგ168. ძირითადად, ჰეჯირების ეფექტურობის გაუმჯობესება შესაძლებელია:

- (ა) თუ ერთეული განსხვავებულ წინასწარ გადახდის მუხლებს ისე ალაგებს, რომ სხვაობების აღრიცხვას წინასწარ გადახდის ოპერაციებს აკუთვნებს ;
- (ბ) როდესაც მუხლების რაოდენობა პორტფელში დიდია. როცა პორტფელში მხოლოდ რამდენიმე მუხლია შეტანილი, შესაბამისი მაღალი არაეფექტურობა შესაძლებელია, თუ ერთ-ერთი მუხლის გადახდა ხდება მოსალოდნელზე ადრე ან გვიან. მეორე მხრივ, როდესაც პორტფელი შეიცავს ბევრ მუხლს, წინასწარ გადახდის მანერა უფრო ზუსტად განჭვრეტადია’
- (გ) როდესაც ფასდადგენის პერიოდები მოკლეა (მაგ., ფასდადგენის ერთვიანი პერიოდი, და არა სამთვიანი პერიოდი) მოკლე ფასდადგენის პერიოდები ამცირებს ნებისმიერი შეუსაბამოების ეფექტს ჰეჯირებული მუხლისა და ჰეჯირების ინსტრუმენტის ფასდადგენისა და გადახდის ვადებს შორის (ფასების დადგენის პერიოდის განმავლობაში);
- (დ) ხშირია შემთხვევები, როდესაც ჰეჯირების ინსტრუმენტის ღირებულება კორექტირებულია იმ მიზნით, რომ ასახოს ჰეჯირებული მუხლის ცვლილებები (მაგ., მოსალოდნელი წინასწარ გადახდის ცვლილებების გამო.

მგ169. ერთეული ეფექტურობის ტესტირებას პერიოდულად ახორციელებს. თუ ერთეულის მიერ სავარაუდო ფასდადგენის ერთი თარიღიდან მეორემდე იცვლება ფასდადგენის ვადების შეფასება, მან უნდა გამოთვალოს ეფექტურობის ოდენობა, როგორც:

- (ა) ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილებასა (იხ. პუნქტი მგ157(თ) და მიმდინარე ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილებას შორის სხვაობა, რომელიც დაკავშირებულია ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებასთან (ნებისმიერი ჩართული წინასწარ გადახდის ოფციონის რეალურ ღირებულებაზე ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების ეფექტის ჩათვლით); ან
- (ბ) ქვემოთ ჩამოთვლილი მიდგომების გამოყენებით:
 - (i) აქტივების (ან ვალდებულებების) პროცენტულობის გამოთვლით ფასდადგენის ყოველი პერიოდის განმავლობაში, რომელებშიც ფასდადგენის საფუძველზე, მოხდა მათი ჰეჯირება, ეფექტურობის უკანასკნელი ტესტირების დღეს;

- (ii) მისი კორექტირებული შეფასების თანხის მიმართ იყენებს აღნიშნულ პროცენტულობას ფასდადგენის წინა პერიოდში, კორექტირებული შეფასების გათვალისწინებით, ჰეჯირებული მუხლის ღირებულების გამოსათვლელად;
- (iii) ანგარიშობს ჰეჯირებული მუხლის კორექტირებული შეფასების რეალური ღირებულების ცვლილებას, რაც დაკავშირებულია ჰეჯირებულ რისკთან და მას წარმოადგენს მგ157(ზ) პუნქტის შესაბამისად;
- (iv) აღიარებს (iii) ქვეპუნქტში მოცემულ ღირებულებასა და ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობის ეკვივალენტურ არაეფექტურობას (იხ. პ. მგ157(თ)).

მგ170. ეფექტურობის შეფასების დროს, ერთეული არსებული აქტივების (ან ვალდებულებების ფასდადგენის სავარაუდო ვადების კორექტირებებს განასხვავებს ახალი აქტივების (ან ვალდებულებების წარმოშობისაგან, მხოლოდ არაეფექტურობის წარსული ზრდის მეშვეობით. სავარაუდო ფასდადგენის ვადების ყოველი კორექტირება (თუ ისინი არ წარმოადგენს გამოწვევის მგ164-ე პუნქტის თანახმა(დ), არსებული მუხლების დროის პერიოდებზე ხელახალი გადანაწილების ჩათვლით, ჩართულია დროის პერიოდებში სავარაუდო ღირებულების კორექტირების პროცესში, მგ169(ბ)(ii) პუნქტის შესაბამისად და გათვალისწინებულია ეფექტურობის შეფასებისას. როდესაც ზემოხსენებულის შესაბამისად მოხდება არაეფექტურობის აღიარება, ერთეული მთლიანი აქტივებისათვის (ან ვალდებულებებისათვის ფასდადგენის ყოველ პერიოდში ადგენს შეფასების ახალ წესს ეფექტურობის უკანასკნელად შეფასების პერიოდის შემდეგ მიღებული ახალი აქტივების (ან ვალდებულებების ჩათვლით, და ახალ თანხებს განიხილავს ჰეჯირებულ მუხლად, ხოლო ახალ პროცენტულობას ჰეჯირებულ პროცენტულობად. მგ169(ბ) პუნქტში მოყვანილი პროცედურები მეორდება ეფექტურობის შეფასების შემდგომი თარიღისთვისაც.

მგ171. ფასდადგენის დროითი პერიოდების მიხედვით დალაგებული მუხლების აღირების შეწყვეტა შესაძლებელია გაუფასურებით ან გაყიდვით გამოწვეული ნავარაუდევზე ადრე წინასწარი გადახდით ან ჩამოწერით; როდესაც აღნიშნული ეხება აღიარება-შეწყვეტილ მუხლთან დაკავშირებულ მგ157(ზ) - პუნქტში განხილული მუხლების ცალკეულ რიგში ჩართული რეალური ღირებულების ცვლილებების თანხას, უნდა იყოს ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან ამოღებული და ჩართული მუხლის აღიარების შეწყვეტით გამოწვეულ შემოსულობაში ან ზარალში. ამ მიზნით, აუცილებელია ვიცოდეთ ფასების

დადგენის დროითი პერიოდი(ები), რომლებშიც შეტანილი იყო აღიარებაშეწყვეტილი მუხლი, რადგან იგი განსაზღვრავს ფას-დადგენის დროით პერიოდებს, საიდანაც მისი ამოღება და შემდგომში ცალკეული რიგიდან ამოსაღები მუხლების რაოდენობა განიხილება მგ157(ზ) პუნქტში. როდესაც მუხლის აღიარება წყდება, თუ შესაძლებელია იმ პერიოდის განსაზღვრა, რომელშიც იგი იყო ჩართული, ამოღებული უნდა იქნას აღნიშნული დროითი პერიოდიდან. თუ პერიოდის განსაზღვრა შეუძლებელია, იგი ამოღებული იქნება დროის ადრინდელი პერიოდიდან, თუ აღიარების შეწყვეტა გამოწვეულია უფრო მაღალი წინასწარი გადახდებით, ვიდრე მოსალოდნელი იყო, ან/და გადანაწილებულია დროის ყველა პერიოდზე, რომელსაც მოიცავს აღიარებაშეწყვეტილი მუხლი სისტემატურ თუ რაციონალურ საფუძვლებზე, თუ მუხლი გაიყიდა ან მოხდა მისი გაუფასურება.

მგ172. ამას გარდა, დროის ცალკეულ პერიოდთან დაკავშირებული ნებისმიერი ღირებულება, რომლის აღიარებაც შეწყვეტილი არ იყო დროითი პერიოდის დამთავრების შემდეგ, აღიარებული უნდა იყოს იმავე პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში (იხ. პუნქტი 100). მაგ., წარმოვიდგინოთ, რომ ერთეული მუხლებს ალაგებს ფას-დადგენის სამი პერიოდის მიხედვით. წინასწარი რეკლასიფიკაციის დროს ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში შეტანილი მუხლების ცალკეული რიგის რეალური ღირებულების ცვლილება არის 25 ფე. აღნიშნული ღირებულება შესაბამისად წარმოადგენს 1-ელ, მე-2 და მე-3 პერიოდთან დაკავშირებულ 7 ფე, 8 ფე და 10 ფე ღირებულებებს. შემდეგი რეკლასიფიკაციის დროს 1-ელ პერიოდთან დაკავშირებული აქტივები რეალიზებული ან ხელახლა შეტანილია სხვა პერიოდებში. ამას გარდა, 7 ფე-ს აღიარება შეწყვეტილია ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში და აღიარებულია ნამეტში ან დეფიციტში. ხოლო 8 ფე და 10 ფე შესაბამისად უკავშირდება 1-ელ და მე-2 პერიოდებს. დარჩენილი პერიოდები, აუცილებლად, კორექტირდება რეალური ღირებულების ცვლილების მიმართ, რაც აღწერილია პუნქტში მგ157(ზ).

მგ173. წინა ორი პუნქტის მოთხოვნების საილუსტრაციოდ წარმოვიდგინოთ, რომ ერთეული აქტივებს ალაგებს პორტფელის პროცენტულობის ყოველ დროით პერიოდზე გადანაწილებით. წარმოვიდგინოთ აგრეთვე, რომ მან გაანაწილა 100 ფე ყოველ ორ პირველ დროით პერიოდზე. როდესაც ფასდადგენის პირველი პერიოდი მთვარდება, 110 ფე ღირებულების აქტივების აღიარება წყდება მოსალოდნელი და მოულოდნელი წინასწარი გადახდების გამო. ამ შემთხვევაში, მგ157(ზ) პუნქტში განხილული ცალკეული მუხლის რიგში შემავალი ერთიანი ღირებულება, რომელიც დაკავშირებულია დროის პირველ პერიოდთან, ამოღებულია ფინანსური

მდგომარეობის ანგარიშებიდან და აგრეთვე, ამოღებულია დროის მეორე პერიოდთან დაკავშირებული ღირებულების 10 პროცენტი.

- მგ174. თუ ფასდადგენის დროის პერიოდში ჰეჯირებული ღირებულება შემცირებულია დაკავშირებული აქტივების (ან ვალდებულებების აღიარების შეწყვეტის გათვალისწინების გარეშე, მგ157(ზ) პუნქტში განხილული შემცირებასთან დაკავშირებული ცალკეული რიგის მუხლის ღირებულება ამორტიზებული უნდა იყოს 104-ე პუნქტის შესაბამისად.
- მგ175. ერთეულს შეიძლება გააჩნდეს მგ157-მგ174 პუნქტებში განხილული მიდგომის გამოყენების სურვილი პორტფელის ჰეჯირებისათვის, რომელიც ადრე ბასს 39-ის შესაბამისად აღირიცხებოდა ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად. ასეთი ერთეული აუქმებს ფულადი ნაკადების ჰეჯირების წინანდელ კლასიფიკაციას 112(დ) პუნქტის შესაბამისად და მიმართავს ამ პუნქტში განხილულ მოთხოვნებს. იგი აგრეთვე ხელახლა ახდენს ჰეჯირების რეკლასიფიცირებას რეალური ღირებულების ჰეჯირებად და შემდგომი ანგარიშების პერიოდებში მიმართავს მგ157-მგ174 პუნქტებში განხილულ მიდგომას.

დანართი ბ

ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტების ხელახლა შეფასება

წინამდებარე დანართი სსბასს 29-ის განუყოფელი ნაწილია

შესავალი

- ბ1. სსბასს 29-ის მე-11 პუნქტში ჩართული წარმოებული დახასიათებულია, როგორც “იმ ძირითადი არაწარმოებული კონტრაქტის შემცველი ჰიბრიდული (კომბინირებული) ინსტრუმენტის კომპონენტი, რომლის გავლენითაც კომბინირებული ინსტრუმენტის ზოგიერთი ფულადი ნაკადი ცალკე არსებული წარმოებულის მსგავსად იცვლება”.
- ბ2. სსბასს 29-ის მე-12 პუნქტი მოითხოვს, რომ ჩართული წარმოებული ცალკე გამოიყოს ძირითადი კონტრაქტიდან და აღირიცხოს, როგორც ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტი, მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:
- (ა) ჩართული წარმოებულის ეკონომიკური მახასიათებლები და რისკი მჭიდროდ დაკავშირებული არ არის ძირითადი კონტრაქტის ეკონომიკურ მახასიათებლებსა და რისკთან;
 - (ბ) ცალკე არსებული ინსტრუმენტი, რომლის პირობები ჩართული წარმოებულის პირობების მსგავსია, დააკმაყოფილებს წარმოებული ინსტრუმენტის განმარტებას; და
 - (გ) ჰიბრიდული (კომბინირებული) ინსტრუმენტი შეფასებული არ არის რეალური ღირებულებით და რეალური ღირებულების ცვლილებები არ აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში (ე.ი. განცალკევებული არ არის რეალური ღირებულებით აღრიცხულ ფინანსურ აქტივში ან ფინანსურ ვალდებულებაში, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, ჩართული წარმოებული).
- ბ3. სსბასს 29 მოითხოვს, რომ ერთეულმა, რომელიც კონტრაქტის ერთ-ერთი მხარე პირველად ხდება, შეაფასოს, კონტრაქტით გათვალისწინებული ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტები საჭიროებს თუ არა ძირითადი კონტრაქტიდან გამოცალკევებას და, ბასს 39-ის შესაბამისად, ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტის სახით აღრიცხვას. ეს ინტერპრეტაცია ეხება შემდეგ საკითხებს:
- (ა) რას მოითხოვს სსბასს 29: ამგვარი შეფასება მარტო მაშინ უნდა განხორციელდეს, როდესაც ერთეული პირველად ხდება

კონტრაქტის ერთ-ერთი მხარე, თუ ეს შეფასება ხელახლა უნდა განიხილებოდეს კონტრაქტის ვადის განმავლობაში?

- (ბ) როგორ და როდის უნდა შეაფასოს ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტები ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების პირველად გამომყენებელმა ერთეულმა - იმ დროს არსებული პირობების გათვალისწინებით, როდესაც ერთეული კონტრაქტის ერთ-ერთი მხარე პირველად გახდა, თუ როდესაც სტანდარტი ინერგებოდა?

- ბ4. წინამდებარე დანართი ეხება სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროში შემავალ ყველა ჩართულ წარმოებულ ინსტრუმენტს, ერთეულთა გაერთიანებისას ჩართული წარმოებულების შემცველი კონტრაქტების ან შეძენის თარიღისათვის მოსალოდნელი მათი ხელახალ შეფასების საკითხის გარდა.

სსბასს 29-ის გამოყენება ჩართული წარმოებულების ხელახლა შეფასებისას

- ბ5. ერთეულმა, რომელიც კონტრაქტის ერთ-ერთი მხარე პირველად ხდება, უნდა შეაფასოს, კონტრაქტით გათვალისწინებული ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტები საჭიროებს თუ არა ძირითადი კონტრაქტიდან გამოცალკევებას და ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტის სახით აღრიცხვას. შემდგომი შეფასება იკრძალება, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც (ა) კონტრაქტის პირობების ცვლილება მნიშვნელოვნად ცვლის ფულად ნაკადებს, რაც სხვა შემთხვევაში კონტრაქტით იქნებოდა მოთხოვნილი ან (ბ) ფინანსური აქტივები რეკლასიფიცირდება რეალური ღირებულებიდან, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, ხელახალი შეფასების მოთხოვნისას. ერთეული ფულადი ნაკადების შეცვლის მნიშვნელობის დასადგენად იხილავს, რამდენად უკავშირდება მომავალი ფულადი ნაკადები ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტის, ძირითადი კონტრაქტის ან ორივეს ცვლილებებს და ეს ცვლილებები არის თუ არა მნიშვნელოვანი კონტრაქტით ადრე ნავარაუდევ ფულად ნაკადებთან მიმართებაში.

- ბ6. ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტი საჭიროებს თუ არა ძირითადი კონტრაქტიდან გამოცალკევებას და ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტის სახით აღრიცხვას, ბ5 პუნქტის მიხედვით, ფინანსური აქტივის რეკლასიფიკაციისას რეალური ღირებულებიდან, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, ერთეულმა იმ პირობების გათვალისწინებით უნდა შეაფასოს, რომელიც არსებობდა კონტრაქტის ერთ-ერთ მხარედ ერთეულის პირველად ქცევის შემდეგ.

87. სსბასს 29-ის პირველად დანერგვისას, ერთეულმა უნდა შეაფასოს, ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტები საჭიროებს თუ არა ძირითადი კონტრაქტიდან გამოცალკევებას და ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტის სახით აღრიცხვას იმ პირობების საფუძველზე, რომლებიც არსებობდა ორ თარიღს შორის უფრო გვიანდელში: როდესაც ერთეული პირველად გახდა კონტრაქტის ერთ-ერთი მხარე და როდესაც ხელახალი შეფასება ბ5 პუნქტის მიხედვით მოითხოვება.

დანართი გ

უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირება

წინამდებარე დანართი სსბასს 29-ის განუყოფელი ნაწილია

- გ1. ბევრ ანგარიშვალდებულ ერთეულს ინვესტიციები უცხოურ ქვედანაყოფში აქვს ჩადებული (როგორც სსბასს 4-ის მე-10 პუნქტშია განმარტებული). ეს უცხოური ქვედანაყოფი შეიძლება იყოს შვილობილი ერთეული, მეკავშირე ერთეული, ერთობლივი საქმიანობა ან ფილიალი. სსბასს 4 მოითხოვს, რომ ერთეულმა თითოეული უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტად მიიჩნიოს იმ ეკონომიკური გარემოს ძირითადი ვალუტა, სადაც ეს ქვედანაყოფი საქმიანობს. (სსბასს 4 მოითხოვს, რომ ერთეულმა თითოეული უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტად მიიჩნიოს მათი საქმიანობის ადგილას გავრცელებული ვალუტა(ა). როდესაც ერთეული უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის მაჩვენებლებს წარსადგენ ვალუტაში გადაიანგარიშებს, მას საკურსო სხვაობების აღიარება პირდაპირ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, ამ უცხოური ქვედანაყოფის გასხვისებამდე, მოეთხოვება.
- გ2. უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ინვესტიციიდან წარმოშობილი სავალუტო რისკის ჰეჯირების აღრიცხვის საჭიროება მხოლოდ მაშინ წარმოიშობა, როდესაც უცხოური ქვედანაყოფის ნეტო აქტივები აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში. ეს შეიძლება იყოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც ინვესტიციები კაპიტალ-მეთოდით აისახება, ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც სრულუფლებიანი მონაწილეების წილები ერთობლივ საქმიანობაში პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდით აისახება. უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციიდან წარმოშობილ სავალუტო რისკთან დაკავშირებით ჰეჯირებული მუხლი შეიძლება იყოს ნეტო აქტივების ღირებულება, რომელიც უცხოური ქვედანაყოფის ნეტო აქტივების საბალანსო ღირებულების ტოლია ან მასზე ნაკლებია.
- გ3. სსბასს 29 მოითხოვს, რომ ჰეჯირების ბუღალტრული აღრიცხვის ურთიერთობაში განისაზღვროს უფლებამოსილი ჰეჯირებული მუხლი და ჰეჯირებისათვის უფლებამოსილი ინსტრუმენტები. თუ ჰეჯირების ურთიერთობა ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირების შემთხვევაში განისაზღვრება, ნეტო ინვესტიციის ეფექტურ ჰეჯირებად მიჩნეული ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი აღიარდება პირდაპირ წმინდა აქტივებში/საკუთარ

კაპიტალში და აისახება უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის მაჩვენებლების გადანგარიშებისას წარმოქმნილ საკურსო სხვაობებთან ერთად.

გ4. წინამდებარე ინტერპრეტაცია ეხება ერთეულს, რომელიც ახორციელებს უცხოურ ქვედანაყოფებში ფლობილი ნეტო ინვესტიციით წარმოშობილი სავალუტო რისკის ჰეჯირებას და სურს ამ ოპერაციის კლასიფიცირება ჰეჯირების აღრიცხვად, სსბასს 29-ის შესაბამისად. ეს არ უნდა იქნეს გამოყენებული ჰეჯირების აღრიცხვის სხვა ტიპისათვის. ამ დანართში მიიჩნევა, რომ სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ასახულია უცხოური ქვედანაყოფების ნეტო აქტივები. ყველაფერი, რაც სათაო ერთეულზე ითქმება, ანალოგიურად ეხება ერთობლივი საქმიანობის, მეკავშირე ერთეულს ან ფილიალის სახით წარმოდგენილ უცხოურ ქვედანაყოფში ნეტო ინვესტიციის მქონე ერთეულსაც.

გ5. წინამდებარე დანართი იძლევა რეკომენდაციებს შემდეგზე:

(ა) უცხოური ვალუტის კურსის იდენტიფიცირება, რომელიც აკმაყოფილებს ჰეჯირებულ რისკად კვალიფიცირების კრიტერიუმებს უცხოური ქვედანაყოფის ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირებისას, იმის გათვალისწინებით, რომ ერთეული, ბევრი უცხოური ქვედანაყოფით, შეიძლება დადგეს უცხოური ვალუტის სხვადასხვა რისკების წინაშე. ეს განსაკუთრებით ეხება შემდეგ შემთხვევებს:

(i) სათაო ერთეულს ჰეჯირებულ რისკად შეუძლია მიიჩნიოს მხოლოდ სათაო ერთეულსა და მისი უცხოური ქვედანაყოფის განსხვავებული სამუშაო ვალუტებიდან წარმოშობილი საკურსო სხვაობები, თუ ასევე შეუძლია ჰეჯირებულ რისკად მიიჩნიოს სათაო ერთეულის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენ ვალუტასა და უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტას შორის განსხვავებიდან წარმოშობილი საკურსო სხვაობებიც;

(ii) თუ სათაო ერთეული უცხოურ ქვედანაყოფს არაპირდაპირ ფლობს, შესაძლებელია თუ არა, რომ ჰეჯირებულმა რისკმა მოიცვას მხოლოდ უცხოური ქვედანაყოფისა და მისი უშუალო სათაო ერთეულის განსხვავებული სამუშაო ვალუტებიდან წარმოშობილი საკურსო სხვაობები? შესაძლებელია თუ არა, რომ ჰეჯირებულმა რისკმა ასევე მოიცვას უცხოური ქვედანაყოფისა და ნებისმიერი შუალედური, ან საბოლოო სათაო ერთეულის სამუშაო ვალუტებს შორის განსხვავებიდან წარმოშობილი საკურსო სხვაობებიც (ე.ი.

ფაქტი, რომ ერთეული ნეტო ინვესტიციას უცხოურ ქვედანაყოფში შუალედური სათაო ერთეულის მემგობით ფლობს, ზემოქმედებს ეკონომიკურ რისკზე)?

(ბ) ჯგუფში სად შეიძლება არსებობდეს ჰეჯირების ინსტრუმენტი? ეს განსაკუთრებით ეხება შემდეგ შემთხვევებს:

(i) სსბასს 29 უფლებას იძლევა, სავალუტო რისკის ჰეჯირების ინსტრუმენტად განისაზღვროს წარმოებული, ან არაწარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი (ან წარმოებული და არაწარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების კომბინაცია). მოცემული ინტერპრეტაცია მითითებებს იძლევა, როდის არის შესაძლებელი უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირების ინსტრუმენტების ჯგუფში ჰეჯირებად აღრიცხვა

(ii) წინამდებარე დანართი მაშინაც გამოიყენება, როდესაც ეკონომიკურ ერთეულში უცხოური ქვედანაყოფის ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირების ინსტრუმენტები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ჰეჯირების აღრიცხვის კვალიფიცირებისათვის. ე.ი. კვალიფიცირებადი ჰეჯირების აღრიცხვა მხოლოდ მაშინ არის თუ არა შესაძლებელი, როდესაც თავისი ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირების განმახორციელებელი ერთეული ჰეჯირების ინსტრუმენტის მხარეა, ან ეკონომიკური ერთეულის ნებისმიერ ერთეულს, მიუხედავად მისი სამუშაო ვალუტისა, ჰეჯირების ინსტრუმენტის ქონა შეუძლია?

(გ) როგორ უნდა დაადგინოს ერთეულმა, წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული შემოსულობებისა და ზარალის რა ნაწილი აღიაროს პირდაპირ ნამეტში ან დეფიციტში, როგორც ჰეჯირების ინსტრუმენტის, ისე ჰეჯირებული მუხლისათვის? სსბასს 4 და სსბასს 29 მოითხოვს, რომ, სათაო ერთეულის მიერ უცხოური ქვედანაყოფის გასხვისებისას, როგორც უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის მაჩვენებლების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშებისას წარმოქმნილი საკურსო სხვაობების, ასევე ნეტო ინვესტიციის ეფექტურ ჰეჯირებად მიჩნეული ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებული შემოსულობის ან ზარალის პირდაპირ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული კუმულაციური თანხები პირდაპირ უნდა აღიარდეს. ეს განსაკუთრებით ეხება

(i) ჰეჯირებული უცხოური ქვედანაყოფის გასვლისას სათაო ერთეულის უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების

რეზერვიდან, რომელიც ჰეჯირების ინსტრუმენტთან და უცხოურ ქვედანაყოფთან არის დაკავშირებული, რომელი თანხების რეკლასიფიკაცია უნდა მოხდეს ნამეტში ან დეფიციტში, სათავო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში; და

- (ii) ახდენს თუ არა გავლენას კონსოლიდაციის მეთოდი ნამეტში ან დეფიციტში რეკლასიფიკაციის უფლების მქონე თანხების განსაზღვრაზე.

სსბასს 29-ის გამოყენება უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირებისათვის

ჰეჯირებული რისკის ხასიათი და ჰეჯირებული მუხლის სიდიდე, რომლებიც შესაძლებელია ჰეჯირების ურთიერთობად კლასიფიცირდეს

- გ6. ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება შესაძლებელია მხოლოდ სათაო ერთეულისა და მისი უცხოური ქვედანაყოფის განსხვავებული სამუშაო ვალუტებიდან წარმოშობილი საკურსო სხვაობებისთვის.
- გ7. უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციიდან წარმოშობილი სავალუტო რისკების ჰეჯირებისას ჰეჯირებული მუხლი შეიძლება იყოს წმინდა აქტივების თანხა, რომელიც სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული, უცხოური ქვედანაყოფის ნეტო აქტივების საბალანსო ღირებულების ტოლია, ან მასზე ნაკლებია. უცხოური ქვედანაყოფის წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულება, რომლის ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირება შესაძლებელია სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, დამოკიდებულია იმაზე, უცხოური ქვედანაყოფის რომელიმე ქვედა დონის სათაო ერთეულს გამოყენებული აქვს თუ არა ამ ქვედანაყოფის ყველა ნეტო აქტივის ან მისი ნაწილის მიმართ ჰეჯირების აღრიცხვა და შენარჩუნებულია თუ არა ეს კლასიფიკაცია სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში.
- გ8. ჰეჯირებულ რისკად შეიძლება მიჩნეულ იქნეს უცხოური ქვედანაყოფისა და მისი ნებისმიერი სათაო ერთეულის (უშუალო, შუალედური ან საბოლოო სათაო ერთეული სამუშაო ვალუტებს შორის არსებული განსხვავებებიდან წარმოშობილი დამოკიდებულება სავალუტო კურსზე. ფაქტი, რომ ერთეული ნეტო ინვესტიციას შუალედური სათაო ერთეულის მეშვეობით ფლობს, გავლენას არ ახდენს საბოლოო სათაო ერთეულის უცხოურ ვალუტაზე დამოკიდებულებით წარმოშობილი ეკონომიკური რისკის ხასიათზე.

გ9. უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციიდან წარმოშობილ სავალუტო რისკზე დამოკიდებულების ჰეჯირების აღრიცხვად კლასიფიცირება შეიძლება მხოლოდ ერთხელ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამგვარად, თუ უცხოური ქვედანაყოფის ერთი და იგივე ნეტო აქტივები ჰეჯირებული აქვს ჯგუფში შემავალ ერთზე მეტ სათაო ერთეულს (მაგალითად, პირდაპირ და არაპირდაპირ სათაო ერთეულის ერთი და იმავე რისკისთვის, მხოლოდ ერთი ჰეჯირების ურთიერთობა კლასიფიცირდება ჰეჯირების აღრიცხვისთვის საბოლოო სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. აუცილებელი არ არის, რომელიმე სათაო ერთეულის მიერ თავის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში კლასიფიცირებული ჰეჯირების ურთიერთობა სხვა, ზემდგომმა სათაო ერთეულმა შეინარჩუნოს. ამასთან, თუ სხვა, ზემდგომ სათაო ერთეულს ჰეჯირების ურთიერთობა შენარჩუნებული არ აქვს, ქვედა დონის სათაო ერთეულის მიერ გამოყენებული ჰეჯირების აღრიცხვა უნდა გაუქმდეს, სანამ ზედა დონის სათაო ერთეულის ჰეჯირების აღრიცხვა აღიარდება.

სად შეიძლება ჯგუფში ჰეჯირების ინსტრუმენტი არსებობდეს

გ10. უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირებისას ჰეჯირების ინსტრუმენტად შეიძლება კლასიფიცირებული იყოს წარმოებული ან არაწარმოებული ინსტრუმენტი (ან წარმოებული და არაწარმოებული ინსტრუმენტების კომბინაცია). ჰეჯირების ინსტრუმენტს (ინსტრუმენტებს) შეიძლება ფლობდეს ჯგუფის ნებისმიერი ერთეული ან ერთეულები (გარდა თავად ჰეჯირებული უცხოური ქვედანაყოფისა), თუ დაკმაყოფილებულია სსბასს 29-ის 98-ე პუნქტში განსაზღვრული, ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირებასთან დაკავშირებული კლასიფიცირების, დოკუმენტაციისა და ეფექტურობის მოთხოვნები. კერძოდ, ჯგუფის ჰეჯირების სტრატეგია ნათლად უნდა იყოს დოკუმენტირებული, რადგან არსებობს ჯგუფის სხვადასხვა დონეზე განსხვავებული კლასიფიკაციის შესაძლებლობა.

გ11. ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასების მიზნით, საკურსო სხვაობების რისკთან დაკავშირებული ჰეჯირების ინსტრუმენტის ღირებულების ცვლილება გამოითვლება იმ სათავო ერთეულის სამუშაო ვალუტით, რომლის ვალუტის ჰეჯირებული რისკის შეფასება ჰეჯირების აღრიცხვის დოკუმენტაციის შესაბამისად ხდება. იმის მიხედვით, ჯგუფის სტრუქტურაში ჰეჯირების ინსტრუმენტი სად არის, ჰეჯირების აღრიცხვის არარსებობის შემთხვევაში, ჰეჯირების ინსტრუმენტის ღირებულების მთლიანი ცვლილება შეიძლება აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში, პირდაპირ წმინდა

აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ან ორივეში. თუმცა, ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასებაზე გავლენას არ ახდენს, თუ სად აღიარდება ჰეჯირების ინსტრუმენტის ღირებულების ცვლილება: ნამეტში ან დეფიციტში თუ პირდაპირ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში. როგორც ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენების პროცედურის ნაწილი, ამ ცვლილების მთლიანი ეფექტური ნაწილი აისახება პირდაპირ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში. ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასებაზე გავლენას არც ის ფაქტი ახდენს, ჰეჯირების ინსტრუმენტი წარმოებული ინსტრუმენტია თუ არაწარმოებული, არც კონსოლიდაციის მეთოდი.

ჰეჯირებული უცხოური ქვედანაყოფის გასვლა

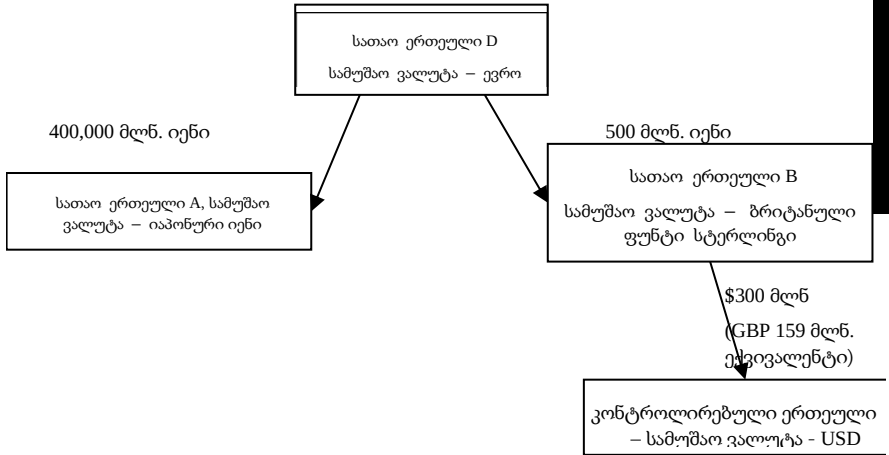
- გ12. სსბასს 29-ის 113-ე პუნქტი მოითხოვს ჰეჯირებული უცხოური ქვედანაყოფის გასვლისას სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებით, უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვიდან ნამეტში ან დეფიციტში, რეკლასიფიცირებული თანხის განსაზღვრას. ეს თანხა არის ეფექტურ ჰეჯირებად მიჩნეულ ჰეჯირებულ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული დაგროვილი შემოსულობა ან ზარალი.
- გ13. თანხა, რომელიც, სსბასს 4-ის 57-ე პუნქტის შესაბამისად, სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვიდან ნამეტში ან დეფიციტში, უცხოურ ქვედანაყოფში ფლობილ ნეტო ინვესტიციასთან დაკავშირებით რეკლასიფიცირდება, მოცემული სათაო ერთეულის უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვში, ამ უცხოურ ქვედანაყოფთან დაკავშირებით აისახება. საბოლოო სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვში ყველა უცხოურ ქვედანაყოფთან დაკავშირებით აღიარებულ აგრეგირებულ ნეტო თანხაზე გავლენას არ ახდენს კონსოლიდაციის მეთოდი. თუმცა, რომელიმე ინდივიდუალურ უცხოურ ქვედანაყოფთან დაკავშირებით, მის უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვში ასახულ თანხაზე შეიძლება გავლენა იქონიოს საბოლოო სათაო ერთეულის მიერ კონსოლიდაციისთვის გამოყენებულმა პირდაპირმა ან ეტაპობრივმა მეთოდმა.
- გ14. კონსოლიდაციის პირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას უცხოური ქვედანაყოფის ფინანსური ანგარიშგება პირდაპირ გადაანგარიშდება საბოლოო სათაო ერთეულის სამუშაო ვალუტაში. ეტაპობრივი მეთოდის გამოყენებისას უცხოური ქვედანაყოფის ფინანსური ანგარიშგება ჯერ რომელიმე შუალედური სათაო ერთეულის (ერთეულების, შემდეგ საბოლოო სათაო ერთეულის სამუშაო

ვალუტაში (ან წარსადგენ ვალუტაში, თუ განსხვავებული(ა) გადაანგარიშდება.

- გ15. კონსოლიდაციის ეტაპობრივი მეთოდის გამოყენებამ შეიძლება ნამეტში ან დეფიციტში ისეთი თანხის რეკლასიფიკაცია განაპირობოს, რომელიც განსხვავდება ჰეჯირების ინსტრუმენტის ეფექტურობის განსასაზღვრად გამოყენებული თანხისგან. ამ სხვაობის ელიმინირება შესაძლებელია უცხოურ ქვედანაყოფთან დაკავშირებული იმ თანხის განსაზღვრის შემთხვევაში, რომელიც წარმოიშობოდა კონსოლიდაციის პირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას. ამგვარი კორექტირება სსბას 4-ით არ მოითხოვება. თუმცა, ეს არის სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა და ეს პოლიტიკა ერთეულმა ყველა ნეტო ინვესტიციის მიმართ უნდა გამოიყენოს.

მაგალითი

- გ16. დანართში, დიაგრამაზე მოცემული კორპორაციული სტრუქტურის მეშვეობით, ილუსტრირებულია წინამდებარე ინტერპრეტაციის გამოყენება. ყველა შემთხვევაში, ჰეჯირების ურთიერთობა ეფექტურობაზე სსბას 29-ის შესაბამისად უნდა შემოწმდეს, თუმცა, აღნიშნული ტესტირება ამ დანართში განხილული არ არის. D საბოლოო სათაო ერთეული, კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას თავის სამუშაო ვალუტაში, ევროში, წარადგენს. ყველა შვილობილი ერთეული, ე.ი. შვილობილი ერთეული A, შვილობილი ერთეული B და შვილობილი ერთეული C, მის სრულ საკუთრებაში მყოფი ერთეულია. სათაო ერთეულის ნეტო ინვესტიცია B შვილობილ ერთეულში, £500 მლნ (სამუშაო ვალუტა - ფუნტი სტერლინგი), მოიცავს C შვილობილ ერთეულში (სამუშაო ვალუტა - აშშ დოლარი) B შვილობილი ერთეულის კუთვნილი \$300 მლნ ნეტო ინვესტიციის ეკვივალენტურ თანხას - £159 მლნ-ს. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, B შვილობილი ერთეულის წმინდა აქტივები, C შვილობილ ერთეულში ინვესტირებულის გარდა, შეადგენს £341 მლნ-ს.



ჰეჯირებული რისკის ტიპი, რომელსაც შეიძლება მიენიჭოს ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაცია (პუნქტები გ6-გ9)

გ17. D სათაო ერთეულს შეუძლია თითოეულ შვილობილ ერთეულში - A, B და C -- ფლობილი თავისი ნეტო ინვესტიციების ჰეჯირება მისი სამუშაო ვალუტისა (ევრო) და შვილობილი ერთეულების სამუშაო ვალუტების (იაპონური იენი, ფუნტი სტერლინგი და აშშ დოლარი) განსხვავების შედეგად წარმოშობილი სავალუტო რისკისთვის. გარდა ამისა, D სათაო ერთეულს შეუძლია B და C შვილობილ ერთეულებს შორის წარმოშობილი აშშ დოლარი/ფუნტი სტერლინგი სავალუტო რისკის ჰეჯირებაც. B შვილობილ ერთეულს თავის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეუძლია C შვილობილ ერთეულში ფლობილი ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირება სავალუტო რისკისთვის, რომელიც წარმოიშობა მათი განსხვავებული სამუშაო ვალუტების - აშშ დოლარისა და ფუნტი სტერლინგის - გამო. ქვემოთ განხილულ მაგალითებში ჰეჯირებისთვის განსაზღვრული რისკი არის სპოტ სავალუტო რისკი, ვინაიდან ჰეჯირების ინსტრუმენტები წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები არ არის. თუ ჰეჯირების ინსტრუმენტები ფორვარდული კონტრაქტები იქნებოდა, სათაო ერთეულს შეეძლებოდა ფორვარდული სავალუტო რისკის განსაზღვრა ჰეჯირებისთვის.

ჰეჯირებული მუხლის სიდიდე, რომელსაც შეიძლება მიენიჭოს ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაცია (პუნქტები გ6-გ9)

გ18. D სათაო ერთეულს სურს C შვილობილ ერთეულში ფლობილი ნეტო ინვესტიციიდან წარმოშობილი სავალუტო რისკის ჰეჯირება. დავუშვათ, A შვილობილ ერთეულს აქვს გარედან ნასესხები

სახსრები - \$300 მლნ. A შვილობილი ერთეულის ნეტო აქტივები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში შეადგენს 400,000 მლნ, რომელიც მოიცავს გარედან ნასესხებ თანხებს \$300 მლნ-ს.

გ19. ჰეჯირებული მუხლი D სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიძლება იყოს წმინდა აქტივების თანხა, რომელიც C შვილობილ ერთეულში სათაო ერთეულის კუთვნილი ნეტო ინვესტიციის (\$300 მლნ) საბალანსო ღირებულების ტოლია ან მასზე ნაკლებია. D სათაო ერთეულს თავის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეუძლია A შვილობილი ერთეულის \$300 მლნ-ის ოდენობის გარედან ნასესხები სახსრები მის ნეტო ინვესტიციასთან დაკავშირებულ ევრო/აშშ დოლარი სპოტ სავალუტო რისკის ჰეჯირებად განიხილოს, C შვილობილი ერთეულის \$300 მლნ-ის ნეტო აქტივებში. ასეთ შემთხვევაში, A შვილობილ ერთეულში \$300 მლნ-ის ოდენობის გარედან ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული ევრო/აშშ დოლარი სპოტ საკურსო სხვაობაც და C შვილობილ ერთეულში ფლობილი \$300 მლნ-ის ნეტო ინვესტიციასთან დაკავშირებული ევრო/აშშ დოლარი საკურსო სხვაობაც, სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვში, ჰეჯირების ბუღალტრული აღრიცხვის გამოყენების შემდეგ აისახება.

გ20. თუ ჰეჯირების ბუღალტრული აღრიცხვა არ არსებობს, A შვილობილი ერთეულის \$300 მლნ-ის ოდენობის გარედან ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული ევრო/აშშ დოლარი მთლიანი საკურსო სხვაობა D სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აღიარდეს შემდეგნაირად:

- აშშ დოლარი/იაპონური იენა სპოტ სავალუტო კურსით გამოწვეული ცვლილება, ევროში გადაანგარიშებული - ნამეტში ან დეფიციტში; და
- იაპონური იენა/ევრო სპოტ სავალუტო კურსით გამოწვეული ცვლილება - ნამეტში ან დეფიციტში.

გ19-ე პუნქტში ხსენებული კლასიფიკაციის ნაცვლად, D სათაო ერთეულს თავის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეუძლია A შვილობილი ერთეულის \$300 მლნ-ის ოდენობის გარედან ნასესხები სახსრების კლასიფიცირება C შვილობილ ერთეულსა და B შვილობილ ერთეულს შორის წარმოშობილი ფუნქტი სტერლინგი/აშშ დოლარი სპოტ სავალუტო რისკის ჰეჯირებად. ასეთ შემთხვევაში, A შვილობილი ერთეულის \$300 მლნ-ის ოდენობის გარედან ნასესხები სახსრებთან დაკავშირებული აშშ დოლარი/ევრო მთლიანი საკურსო სხვაობა

სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარდება შემდეგნაირად:

- ფუნტი სტერლინგი/აშშ დოლარი სპოტ სავალუტო კურსით გამოწვეული ცვლილება - C შვილობილ ერთეულთან დაკავშირებულ, უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვში;
- ფუნტი სტერლინგი/იაპონური იენა სპოტ სავალუტო კურსით გამოწვეული ცვლილება, ევროში გადაანგარიშებული - ნამეტში ან დეფიციტში; და
- იაპონური იენა/ევრო სპოტ სავალუტო კურსით გამოწვეული ცვლილება - წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში.

გ21. D სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ შეუძლია A შვილობილი ერთეულის \$300 მლნ-ის ოდენობის გარედან ნასესხები სახსრების ჰეჯირებად კლასიფიცირება ორივე რისკისთვის: ევრო/აშშ დოლარი სპოტ სავალუტო რისკისა და ფუნტი სტერლინგი/აშშ დოლარი სპოტ სავალუტო რისკისთვის. ჰეჯირების ერთ ინსტრუმენტს ჰეჯირებისთვის განსაზღვრული ერთი და იმავე რისკის ჰეჯირება მხოლოდ ერთხელ შეუძლია. B შვილობილი ერთეული ჰეჯირების აღრიცხვას თავის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ვერ გამოიყენებს, რადგან ჰეჯირების ინსტრუმენტი B და C შვილობილი ერთეულებისგან შედგენილი ჯგუფის გარეთ არის. ეკონომიკურ ერთეულში ჰეჯირების ინსტრუმენტი სად შეიძლება იყოს (მე-10 და მე-11 პუნქტები)

გ22. როგორც მე-20 პუნქტში იყო აღნიშნული, თუ არ არსებობს ჰეჯირების აღრიცხვა, A შვილობილი ერთეულის \$300 მლნ-ის ოდენობის გარედან ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული ღირებულების მთლიანი ცვლილება D სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება როგორც ნამეტში ან დეფიციტში (აშშ დოლარი/იაპონური იენა სპოტ რისკი), ასევე პირდაპირ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში (ევრო/იაპონური იენა სპოტ რისკი). ორივე თანხა გ19-ე პუნქტში განხილული ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასების მიზნით აისახება, რადგან როგორც ჰეჯირებული ინსტრუმენტის, ასევე ჰეჯირებული მუხლის ღირებულების ცვლილება გამოითვლება D სათაო ერთეულის სამუშაო ვალუტის, ევროს, C შვილობილი ერთეულის სამუშაო ვალუტასთან, აშშ დოლართან, შედარებით, ჰეჯირების დოკუმენტაციის შესაბამისად. კონსოლიდაციის მეთოდი (ანუ პირდაპირია თუ ეტაპობრივი) გავლენას არ ახდენს ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასებაზე.

უცხოური ქვედანაყოფის გასვლისას ნამეტში ან დეფიციტში რეკლასიფიცირებული თანხები (გ12-ე და გ13-ე პუნქტები)

გ23. C შვილობილი ერთეულის გასვლის შემთხვევაში, D სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვიდან ნამეტში ან დეფიციტში რეკლასიფიცირდება შემდეგი თანხები:

- (ა) A შვილობილი ერთეულის \$300 მლნ-ის ოდენობის გარედან ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებით - თანხა, რომლის დადგენასაც ითხოვს სსბასს 29, ე.ი. სავალუტო რისკთან დაკავშირებული ღირებულების მთლიანი ცვლილება, რომელიც პირდაპირ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ჰეჯირების ეფექტურ ნაწილად იყო აღიარებული; და
- (ბ) C შვილობილ ერთეულში ფლობილ \$300 მლნ ნეტო ინვესტიციასთან დაკავშირებით - ერთეულის მიერ კონსოლიდაციის მეთოდით განსაზღვრული თანხა. თუ D სათაო ერთეული კონსოლიდაციისთვის პირდაპირ მეთოდს იყენებს, C შვილობილ ერთეულთან დაკავშირებული, უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვი განისაზღვრება პირდაპირ ევრო/აშშ დოლარი სავალუტო კურსით. თუ D სათაო ერთეული კონსოლიდაციისთვის ეტაპობრივ მეთოდს იყენებს, C შვილობილ ერთეულთან დაკავშირებული, უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვი განისაზღვრება B შვილობილი ერთეულის მიერ აღიარებული, უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვის მიხედვით (რომელიც ასახავს ფუნტი სტერლინგი/აშშ დოლარი სავალუტო კურს(ს), რომელიც D სათაო ერთეულის სამუშაო ვალუტაში გადაანგარიშებულია ევრო/ფუნტი სტერლინგი სავალუტო კურსით. როდესაც სათაო ერთეული C შვილობილ ერთეულს ასხვისებს, მის მიერ წინა პერიოდებში კონსოლიდაციისთვის ეტაპობრივი მეთოდის გამოყენება არც ავალდებულებს და არც უკრძალავს უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვიდან იმ თანხის რეკლასიფიცირებას რომელიც მის მიერ, სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, კონსოლიდაციისთვის ყოველთვის პირდაპირი მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში აღიარდებოდა.

ერთზე მეტი უცხოური ქვედანაყოფის ჰეჯირება (გ7-ე, გ9-ე და გ11-ე პუნქტები)

გ24. შემდეგ მაგალითებში ნაჩვენებია, რომ D სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში რისკი, რომლის ჰეჯირებაც შესაძლებელია, ყოველთვის მის სამუშაო ვალუტასა

(ევრო) და B და C შვილობილი ერთეულების სამუშაო ვალუტებს შორის არსებული რისკია. მნიშვნელობა არა აქვს იმას, როგორ კლასიფიცირდება ჰეჯირება. D სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვში ორივე უცხოური ქვედანაყოფის ჰეჯირებისას ასახული მაქსიმალური თანხები, რომლებიც შეიძლება ეფექტურ ჰეჯირებად იყოს მიჩნეული, არის \$300 მლნ - ევრო/აშშ დოლარი რისკისთვის და £341 მლნ - ევრო/ფუნტი სტერლინგი რისკისთვის. სავალუტო კურსების ცვლილებით გამოწვეული ღირებულების სხვა ცვლილებები აისახება D სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ნამეტში ან დეფიციტში. ცხადია, შესაძლებელია, რომ D სათაო ერთეულმა \$300 მლნ განსაზღვროს ეფექტურ ჰეჯირებად მხოლოდ აშშ დოლარი/ფუნტი სტერლინგი სპოტ სავალუტო კურსისთვის, ან £500 მლნ - მხოლოდ ფუნტი სტერლინგი/ევრო სპოტ სავალუტო კურსის ცვლილებისთვის.

D ერთეულს აქვს ჰეჯირების ორი, აშშ დოლარსა და ფუნტ სტერლინგში გამოსახული, ინსტრუმენტი

გ25. D სათაო ერთეულს შეიძლება სურდეს როგორც B, ასევე C შვილობილ ერთეულში ფლობილ ნეტო ინვესტიციასთან დაკავშირებული სავალუტო რისკების ჰეჯირება. დავუშვათ, D სათაო ერთეულის ჰეჯირების შესაფერისი, აშშ დოლარსა და ფუნტ სტერლინგში გამოსახული, ინსტრუმენტები შესაძლებელია B და C შვილობილ ერთეულებში ფლობილი ნეტო ინვესტიციების ჰეჯირებად კლასიფიცირდეს. კლასიფიკაციები, რომელთა გამოყენება D სათაო ერთეულს თავის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეუძლია, მოიცავს შემდეგ თანხებს, მაგრამ მართა ამით არ შემოიფარგლება:

(ა) \$300 მლნ ჰეჯირების ინსტრუმენტი C შვილობილ ერთეულში ფლობილი \$300 მლნ ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირებად კლასიფიცირდება - შესაბამისი რისკი D სათაო და C შვილობილ ერთეულებს შორის სპოტ სავალუტო რისკია (ევრო/აშშ დოლარი), ხოლო £341 მლნ ჰეჯირების ინსტრუმენტი B შვილობილ ერთეულში ფლობილი £341 მლნ ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირებად კლასიფიცირდება - შესაბამისი რისკი სათაო და B შვილობილ ერთეულებს შორის სპოტ სავალუტო რისკია (ევრო/ფუნტი სტერლინგი);

(ბ) \$300 მლნ ჰეჯირების ინსტრუმენტი C შვილობილ ერთეულში ფლობილი \$300 მლნ ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირებად კლასიფიცირდება - შესაბამისი რისკი არის B და C შვილობილ

ერთეულებს შორის სპოტ სავალუტო რისკზე (ფუნტი სტერლინგი/აშშ დოლარი) სათაო ერთეულის დამოკიდებულება. ასევე £500 მლნ ჰეჯირების ინსტრუმენტი B შვილობილ ერთეულში ფლობილი £500 მლნ ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირებად კლასიფიცირდება - შესაბამისი რისკი სათაო და B შვილობილ ერთეულებს შორის სპოტ სავალუტო რისკია (ევრო/ფუნტი სტერლინგი).

გ26. C შვილობილ ერთეულში ნეტო ინვესტიციის ფლობით წარმოშობილი ევრო/აშშ დოლარის რისკი განსხვავდება B შვილობილ ერთეულში ნეტო ინვესტიციის ფლობით წარმოშობილი ევრო/ფუნტი სტერლინგი რისკისგან. თუმცა, გ25-ე(ა) პუნქტში აღწერილ შემთხვევაში, იმის გამო, რომ სათაო ერთეულს აშშ დოლარში გამოსახული ჰეჯირების ინსტრუმენტი აქვს, D სათაო ერთეულს უკვე მთლიანად აქვს ჰეჯირებული C შვილობილ ერთეულში ნეტო ინვესტიციის ფლობით წარმოშობილი ევრო/აშშ დოლარი რისკი. თუ D სათაო ერთეულს ასევე ფუნტი სტერლინგი ინსტრუმენტი B შვილობილ ერთეულში ფლობილი £500 მლნ ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირებად აქვს კლასიფიცირებული, ამ ინვესტიციიდან £159 მლნ (რომელიც წარმოადგენს C შვილობილ ერთეულში ფლობილი, აშშ დოლარში გამოსახული ნეტო ინვესტიციის ექვივალენტს, გამოსახულს ფუნტ სტერლინგში) ფუნტი სტერლინგი/ევრო რისკი სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ორჯერ იქნება ჰეჯირებული.

გ27. გ25-ე(ბ) პუნქტში აღწერილ შემთხვევაში, თუ D სათაო ერთეული B და C შვილობილ ერთეულს შორის სპოტ სავალუტო რისკს ჰეჯირებულ რისკად განსაზღვრავს (ფუნტი სტერლინგი/აშშ დოლარი), მაშინ C შვილობილ ერთეულთან დაკავშირებულ, D სათაო ერთეულის უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვში აისახება მისი \$300 მლნ ჰეჯირების ინსტრუმენტის ღირებულების ცვლილების მარტო ის ნაწილი, რომელიც გამოწვეულია ფუნტი სტერლინგი/აშშ დოლარი სავალუტო კურსის ცვლილებით. დანარჩენი ცვლილება (£159 მლნ-ის ცვლილების ექვივალენტი, რომელსაც იწვევს ფუნტი სტერლინგი/ევრო სავალუტო კურსის ცვლილება) აისახება D სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ნამეტში ან დეფიციტში, როგორც აღნიშნული იყო გ20-ე პუნქტში. ვინაიდან B და C შვილობილ ერთეულებს შორის აშშ დოლარი/ფუნტი სტერლინგი სავალუტო რისკის ჰეჯირებად კლასიფიცირება ფუნტი სტერლინგი/ევრო რისკს არ მოიცავს, D სათაო ერთეულს ასევე შეუძლია B შვილობილ ერთეულში ფლობილი £500 მლნ ნეტო ინვესტიციის კლასიფიცირება ჰეჯირებისთვის. შესაბამისი რისკი იქნება D სათაო და B შვილობილ ერთეულებს შორის

წარმოქმნილი სპოტ სავალუტო რისკი (ფუნტი სტერლინგი/ევრო).

B შვილობილ ერთეულს აქვს აშშ დოლარში გამოსახული ჰეჯირების ინსტრუმენტი

გ28. დავუშვათ, B შვილობილ ერთეულს აქვს \$300 მლნ-ის ოდენობის გარედან აღებული ვალი, რომელიც D სათაო ერთეულს ფუნტი სტერლინგში გამოსახული კომპანიათაშორისი სესხის სახით გადაეცა. ვინაიდან მისი აქტივებიც და ვალდებულებებიც £159 მლნ-ით გაიზარდა, B შვილობილი ერთეულს ნეტო აქტივები არ შეეცვლილა. B შვილობილ ერთეულს თავის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში სურს გარე ვალის კლასიფიცირება, C შვილობილ ერთეულში ფლობილი ნეტო ინვესტიციის ფუნტი სტერლინგი/აშშ დოლარი რისკის ჰეჯირებად. D სათაო ერთეულს სურს B შვილობილი ერთეულის მიერ განსაზღვრული ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაციის შენარჩუნება C შვილობილ ერთეულში ფლობილი \$300 მლნ ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირებად ფუნტი სტერლინგი/აშშ დოლარი რისკისთვის (იხ. მე-9 პუნქტი). D სათაო ერთეულს ასევე სურს ფუნტი სტერლინგებში ფლობილი ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიცირება B შვილობილ ერთეულში ფლობილი მთლიანი £500 მლნ ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირებად. B შვილობილი ერთეულის მიერ კლასიფიცირებული ჰეჯირების პირველი ინსტრუმენტი შეფასდება B შვილობილი ერთეულის სამუშაო ვალუტაში (ფუნტი სტერლინგი) და D სათაო ერთეულის მიერ კლასიფიცირებული მეორე ინსტრუმენტი, - D სათაო ერთეულის სამუშაო ვალუტაში (ევრო). ასეთ შემთხვევაში, D სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჰეჯირებული იქნება (აშშ დოლარებში გამოსახული ჰეჯირების ინსტრუმენტით მხოლოდ C შვილობილ ერთეულში ფლობილი ნეტო ინვესტიციით გაპირობებული ფუნტი სტერლინგი/აშშ დოლარი რისკი და არა მთელი ევრო/აშშ დოლარი რისკი. ამგვარად, D სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შესამღებელია B შვილობილ ერთეულში ფლობილი £500 მლნ ნეტო ინვესტიციით გაპირობებული მთელი ევრო/ფუნტი სტერლინგი რისკის ჰეჯირება.

გ29. თუმცა, ასევე განსახილველია D სათაო ერთეულის £159 მლნ-ის ოდენობის სესხის აღრიცხვის საკითხი, რომელიც გადასახდელია B შვილობილი ერთეულისთვის. თუ D სათაო ერთეულის მიერ გადასახდელი სესხი B შვილობილ ერთეულში ფლობილი ნეტო ინვესტიციის ნაწილად არ მიიჩნევა, რადგან სსბასს 4-ის მე-18 პუნქტის პირობებს არ აკმაყოფილებს, გადაანგარიშებისას წარმოშობილი ფუნტი სტერლინგი/ევრო საკურსო სხვაობები

უნდა აისახოს D სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ნამეტში ან დეფიციტში. თუ D სათაო ერთეულის მიერ გადასახდელი სესხი მიიჩნევა B შვილობილ ერთეულში ფლობილი ნეტო ინვესტიციის ნაწილად, ეს ნეტო ინვესტიცია მხოლოდ £341 მლნ იქნება და თანხა, რომლის კლასიფიცირება D სათაო ერთეულს ჰეჯირებულ მუხლად ფუნტი სტერლინგი/ევრო რისკისთვის შეუძლია, უნდა შემცირდეს, შესაბამისად, £500 მლნ-დან £341 მლნ-დე.

- გ30. თუ D სათაო ერთეულს ჰეჯირების ურთიერთობა B შვილობილი ერთეულის მიხედვით აქვს განსაზღვრული, D მას B შვილობილი ერთეულის \$300 მლნ-ის ოდენობის გარედან ნასესხები სახსრების კლასიფიცირება შეუძლია C შვილობილ ერთეულში ფლობილი \$300 მლნ ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირებად ევრო/აშშ დოლარი რისკისთვის, და ფუნტ სტერლინგებში გამოსახული თავისი ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიცირება კი - მხოლოდ B შვილობილ ერთეულში ფლობილი £341 მლნ ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირებად. ასეთ შემთხვევაში, ორივე ჰეჯირების ეფექტურობა გამოითვლება D სათაო ერთეულის სამუშაო ვალუტით (ევრო). შესაბამისად, როგორც აშშ დოლარი/ფუნტი სტერლინგის ცვლილებით გაპირობებული, B შვილობილი ერთეულის მიერ გარედან ნასესხები სახსრების ღირებულების ცვლილება, ასევე ფუნტი სტერლინგი/ევრო ცვლილებით გამოწვეული, D სათაო ერთეულის მიერ B შვილობილი ერთეულისთვის გადასახდელი სესხის ღირებულების ცვლილებაც (მთლიანობაში აშშ დოლარი/ევრო ცვლილების ექვივალენტური(ა) D სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვში უნდა აისახოს. ვინაიდან D სათაო ერთეულს უკვე მთლიანად აქვს ჰეჯირებული C შვილობილ ერთეულში ნეტო ინვესტიციის ფლობით წარმოშობილი ევრო/აშშ დოლარი რისკი, მას შეუძლია B შვილობილ ერთეულში ფლობილი ნეტო ინვესტიციიდან მხოლოდ £341 მლნ-მდე თანხის ჰეჯირება ევრო/ფუნტი სტერლინგი რისკისთვის.

დანართი დ

შესწორებები სხვა სსბასს-ებში

“შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სააღრიცხვო სტანდარტები, რომლებიც ფინანსური ინსტრუმენტების აღიარებასა და შეფასებას ეხება”, შესწორდება სსბასს 29-ში – ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება – და შემდეგ სსბასს-ებში:

- (ა) სსბასს 1 -- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა – 79-ე, 82-ე და 101-ე პუნქტები.
- (ბ) სსბასს 4 – გაცვლითი კურსის ცვლილებების გავლენა – 3-ე(ა), 4-ე, 31-ე და 61-ე(ა) პუნქტები.
- (გ) სსბასს 6 - - კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება – 22-ე, 52-ე, 61-ე და მდ8 პუნქტები.
- (დ) სსბასს 7 – ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში – 1-პირველი, მე-2, მე-20, 21-ე, 24-ე, 25-ე, 37-ე, 38-ე და 39-ე პუნქტები.
- (ე) სსბასს 8 – ერთობლივ საკმეიანობაში მონაწილეობა – პირველი, მე-2, 47-ე, 48-ე და 58-ე პუნქტები;
- (ვ) სსბასს 9 – შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან – მე-10(გ) პუნქტი.
- (ზ) სსბასს 21 – – მე-2(გ) და მე-9 პუნქტები.
- (თ) სსბასს 26 – – მე-2(გ) და მე-8 პუნქტები.

სსბასს 4 – გაცვლითი კურსის ცვლილებების გავლენა – მე-5 პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

5. ეს სტანდარტი არ ეხება უცხოურ ვალუტაში არსებული მუხლების ჰეჯირების აღრიცხვას, მათ შორის უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირებას. ერთეულზე შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტი, რომელიც ეხება ჰეჯირების აღრიცხვას, სსბასს 29 მოიცავს ჰეჯირების აღრიცხვას.

სსბასს 6 - კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება 58-ე (გ) პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

58. ...

(გ) როგორც ფინანსური ინსტრუმენტები, სსბასს 29-ის შესაბამისად.

სსბასს 9 – შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან
მითითებები დანერგვაზე მომსახურების გაწევის ნაწილში მე-10 პუნქტი
შესწორდა შემდეგნაირად:
დანართი

მდ12. ფინანსური მომსახურების საფასური

ფინანსური მომსახურების საფასურისათვის შემოსავლების აღიარება დამოკიდებულია იმ მიზნებზე, რომლისთვისაც საფასურია შეფასებული და სხვა დაკავშირებული ფინანსური ინსტრუმენტის სააღრიცხვო ბაზისზე. ფინანსური მომსახურების საფასურის აღწერილობა შეიძლება ვერ წარმოაჩენდეს გაწეული მომსახურების არსს და შინაარსს. შესაბამისად, აუცილებელია განვასხვავოთ საფასური, რომელიც ფინანსური ინსტრუმენტის ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის განუყოფელი ნაწილია, საფასური, რომელიც გამომუშავდება მომსახურების გაწევისას და საფასური, რომელიც გამომუშავდება მნიშვნელოვანი აქტის აღსრულებისას.

(ა) საფასური, რომელიც ფინანსური ინსტრუმენტის ეფექტური ~~სარგებლოს~~ შემოსავლიანობის საპროცენტო განაკვეთის განუყოფელი ნაწილია ასეთი საფასური, საზოგადოდ, შემოსავლიანობის საპროცენტო განაკვეთის შესწორებად არის მიჩნეული. თუმცა, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტი უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით, ~~თავდაპირველი აღიარების შემდგომ ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული რეალური ღირებულების ცვლილებით,~~ ინსტრუმენტის თავდაპირველი აღიარებისას, საფასური აღიარდება შემოსავლად.

(ი) ერთეულის მიერ მიღებული, ფინანსური აქტივის შექმნასთან ან შეძენასთან დაკავშირებული საფასური, გარდა სსბასს 29-ის მიხედვით კლასიფიცირებული ფინანსური აქტივისა, "რეალური ღირებულებით ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით".

ასეთი საფასური შეიძლება მოიცავდეს კომპენსაციას სხვადასხვა ქმედებებისთვის, როგორიც არის:

მსესხებლის ფინანსური მდგომარეობის შეფასება, გარანტიების, გირაოს და სხვა საგირავნო ხელშეკრულებების შეფასება და რეგისტრირება, ინსტრუმენტის პირობებზე მოლაპარაკება, დოკუმენტაციის მომზადება და დამუშავება და გარიგების დახურვა. ეს საფასური არის შედეგად მიღებული ფინანსური ინსტრუმენტის ჩართულობის გენერირების განუყოფელი ნაწილი და, დაკავშირებული გარიგების ხარჯებთან ერთად (როგორც განსაზღვრულია სსბასს 29-ით, გადავადდება და ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის შესწორებად აღიარდება.

- (ii) ერთეულის მიერ მიღებული, სესხის წარმოშობასთან დაკავშირებული საფასური, როდესაც სესხის ვალდებულება არ შედის სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროში.

თუ შესაძლებელია, რომ ერთეული მიუერთდეს კონკრეტულ სასესხო შეთანხმებას და სესხის ვალდებულება არ შედის სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროში, მიღებული საფასური ფინანსური ინსტრუმენტის შესყიდვაში უწყვეტი ჩართულობის კომპენსაციად მიიჩნევა და, დაკავშირებული გარიგების ხარჯებთან ერთად (როგორც განსაზღვრულია სსბასს 29-ით, გადავადდება და ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის შესწორებად აღიარდება. თუ ვალდებულება ერთეულის მიერ სესხის გაუცემლად იწურება, საფასური ამოწურვისას აღიარდება შემოსავლად. სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროში შემავალი სესხის ვალდებულება წარმოებულ ინსტრუმენტად აღირიცხება და რეალური ღირებულებით ფასდება.

- (iii) ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებული ფინანსური ვალდებულების ემისიით მიღებული საფასური.

ეს საფასური ფინანსურ ვალდებულებაში ჩართულობის წარმოშობის განუყოფელი ნაწილია. როდესაც ფინანსური ვალდებულება არ არის კლასიფიცირებული "რეალური ღირებულებით, ნამეტმი ან დეფიციტში ასახვით", მიღებული წარმოშობის საფასური, დაკავშირებული გარიგების

ღირებულებასთან ერთად (როგორც სსბასს 29-ით არის განსაზღვრული), შედის ფინანსური ვალდებულების თავდაპირველ საბალანსო ღირებულებაში და ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის შესწორებად აღიარდება. ერთეული განასხვავებს საფასურს და ღირებულებას, რომელიც ფინანსური ვალდებულების ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის განუყოფელი ნაწილია, წარმოშობის საფასურისა და გარიგების ღირებულებისაგან, რომელიც უკავშირდება მომსახურების გაწევის უფლებას, როგორც არის ინვესტიციების მართვის მომსახურება.

(ბ) მომსახურების გაწევისას წარმოშობილი საფასური

(i) ვალის მომსახურებისათვის დარიცხული საფასური

ერთეულის მიერ ვალის მომსახურებისათვის დარიცხული საფასური მომსახურების გაწევის შემდეგ აღიარდება შემოსავლად. ~~თუ ერთეული ყიდის სესხს, მაგრამ იტოვებს სესხის მომსახურებას საფასურად, რომელიც არის ასეთი მომსახურებების ჩვეულებრივ საფასურზე ნაკლებია, მაშინ სესხის გაყიდვის ფასის ნაწილი გადავადდება და მომსახურების გაწევის შემდეგ აღიარდება შემოსავლად.~~

(ii) სესხის წარმოქმნის ან შესყიდვის ვალდებულების საფასური, როდესაც სესხის ვალდებულება არის სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროს მიღმა

თუ ნაკლებად სავარაუდოა, რომ კონკრეტული სასესხო ხელშეკრულება ძალაში შევა და სესხის ვალდებულება სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროს მიღმა იქნება, ვალდებულების საფასური შემოსავლად აღიარდება, ვალდებულების პერიოდზე, დროის პროპორციის მიხედვით. სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროში შემავალი სასესხო ვალდებულებები წარმოებული ინსტრუმენტებად აღირიცხება და რეალური ღირებულებით შეფასდება.

(iii) ინვესტიციის მართვის საფასური ინვესტიციის მართვისათვის მიღებული საფასური მომსახურების გაწევის შემდეგ აღიარდება შემოსავლად.

ინვესტიციის მართვის დასაცავად პირდაპირ განკუთვნილი დამატებითი ხარჯები აქტივად

აღიარდება, თუ შესაძლებელია მათი ცალ-ცალკე გამოვლენა და საიმედოდ შეფასება და თუ მოსალოდნელია მათი გადაფარვა. სსბას 29-ის მიხედვით, დამატებითი ხარჯი არ გაიწეოდა, თუ ერთეული ინვესტიციის მართვის კონტრაქტს არ დაიცავდა. აქტივი წარმოადგენს ერთეულის კონტრაქტით გათვალისწინებულ უფლებას, სარგებელი ინვესტიციის მართვის მომსახურების გაწევით მიიღოს. ის ერთეულის მიერ დაკავშირებული შემოსავლის აღიარების შემდეგ ამორტიზდება. თუ ერთეულს ინვესტიციების კონტრაქტების მართვის პორტფელი აქვს, მას პორტფელის ბაზისზე მათი გადაფარვადობის შეფასება შეუძლია.

ზოგიერთი ფინანსური მომსახურების კონტრაქტი მოიცავს ერთი ან მეტი ფინანსური ინსტრუმენტის წარმოშობასაც და ინვესტიციის მართვის მომსახურების დებულებასაც. ამის მაგალითია გრძელვადიანი ყოველთვიური დაგროვებადი კონტრაქტი, რომელიც საწესდებო ფასიანი ქაღალდების პორტფელის მართვასთან არის მიბმული. კონტრაქტის მომწოდებელი განასხვავებს ფინანსური ინსტრუმენტის წარმოქმნის გარიგების ღირებულებას ინვესტიციის მართვის მომსახურების გაწევის უფლების გარანტირების ღირებულებისაგან.

- (გ) მნიშვნელოვანი აქტის აღსრულებიდან მიღებული საფასური, რომელიც სხვა აქტზე გაცილებით უფრო მნიშვნელოვანია:

საფასური მნიშვნელოვანი აქტის დამთავრების შემდეგ აღიარდება შემოსავლად, როგორც ქვემოთ მოცემულ მაგალითში ჩანს.

- (i) კლიენტისათვის აქციების გადანაწილების საკომისიო.

საკომისიო აღიარდება შემოსავლად, როდესაც აქციები გადანაწილდება.

- (ii) მსესხებელსა და ინვესტორს შორის სესხის ორგანიზების საფასური.

საფასური ვალის ორგანიზების შემდეგ აღიარდება შემოსავლად.

- (iii) სესხის სინდიკაციის საფასური

იმ ერთეულის მიერ გადახდილი სინდიკაციის საფასური, რომელიც სესხის აღებას ორგანიზებას უკეთებს და თავისთვის სესხის პაკეტის არანაირ ნაწილს არ იტოვებს (ან იტოვებს შედარებადი რისკის იმავე ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით, როგორსაც სხვა მონაწილეები იყენებენ) არის კომპენსაცია სინდიკაციის მომსახურებისათვის. ასეთი საფასური სინდიკაციის დასრულების შემდეგ შემოსავლად აღიარდება.

სსბასს 12 - სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები - მე-2 (ბ) პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

2. ...

- (ბ) ფინანსური ინსტრუმენტები (იხ. სსბასს 28 - ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა - და სსბასს 29 - ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება).

სსბასს 21 - იმ აქტივის გაუფასურება, რომელიც ფულს არ გამოიმუშავებს

მე-2(გ) პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

2. ...

- (გ) სსბასს 15-ის — "ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტება და წარდგენა" — სსბასს 29-ის - ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება - მოქმედების სფეროში შემავალი ფინანსური აქტივები.

მე-9 პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

9. ეს სტანდარტი არ ეხება სსბასს 15-ის სსბასს 28-ის - ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა - მოქმედების სფეროში შემავალ ფინანსურ აქტივებს. ამ აქტივების გაუფასურება მოცულობა ნებისმიერი სსბასს-ით, რომელსაც სსბასსს განავითარებს პას 39-ის საფუძველზე მოცულია სსბასს 29-ით.

სსბას 23 – შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და გადაცემები)

მე-5 პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

5. წინამდებარე სტანდარტი ეხება შემოსავალს არაგაცვლითი ოპერაციებიდან. შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან მოცულია სსბას 9-ით – შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან. როდესაც საჯარო სექტორის ორგანიზაციის მიერ მიღებული შემოსავლები გაცვლითი და არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოიშობა, მთავრობისა და საჯარო სექტორის სხვა ორგანიზაციების შემოსავლები, ძირითადად, წარმოიშობა არაგაცვლითი ოპერაციებიდან, როგორც არის:
 - (ა) გადასახადები; და
 - (ბ) გადაცემები (ფულადი და არაფულადი სახით, მათ შორის, გრანტები, ვალის პატიება, ჯარიმები, დანატოვარი საჩუქრები, შეწირულობები, ~~და~~ საქონელი და მომსახურება სასაქონლო ფორმით და მიღებული დათმობილი ვალის არასაბაზრო წილი.

მე-10 პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

10. არსებობს არაგაცვლითი ოპერაციების დამატებითი ჯგუფი, რომლის შემთხვევაშიც, ერთეულს შეუძლია გასცეს გარკვეული ოდენობა, პირდაპირ მიღებული რესურსების სანაცვლოდ, მაგრამ ეს ოდენობა არ უთანაბრდება მიღებული რესურსების რეალურ ღირებულებას. ასეთ შემთხვევებში, ერთეული ადგენს, არსებობს თუ არა გაცვლითი და არაგაცვლითი ოპერაციების კომბინაცია, რომლის თითოეული კომპონენტი ცალ-ცალკეა აღიარებული. მაგალითად, ერთეული იღებს 6 მილიონი ფე-ს ოდენობის დაფინანსებას მრავალმხრივი დეველოპერული სააგენტოსაგან. შეთანხმება ადგენს, რომ მიღებული დაფინანსებიდან ერთეულმა უნდა გადაიხადოს 5 მილიონი ფე 10 წლის განმავლობაში, 5 %-იანი განაკვეთით, როდესაც საბაზრო განაკვეთი მსგავს სესხზე არის 11%. ერთეულმა რეალურად მიიღო 1 მილიონი ფე-ს ოდენობის გრანტი (6 მილიონ ფე-ს გამოკლებული გადასახდელი 5 მილიონი ფე და 5 მილიონი ფე-ს ოდენობის დათმობილი სესხი, რომლის საპროცენტო განაკვეთი 6%-ით ნაკლებია მსგავსი სესხის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე. 1 მილიონი ფე-ს ოდენობის მიღებული გრანტი, ისევე, როგორც ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საპროცენტო გადასახდელების არასაბაზრო ნაწილი, არაგაცვლითი ოპერაციებს წარმოადგენს. ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ძირი თანხა და

საპროცენტო გადასახდელები სესხის პერიოდის განმავლობაში წარმოადგენს გაცვლით ოპერაციებს.

87-ე პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

87. ვალის პატიებიდან წარმოშობილი შემოსავალი შეფასდება პატიებული ვალის საბალანსო ღირებულებით. პატიებული ვალის რეალური ღირებულებით, ეს, როგორც წესი, იქნება პატიებული ვალის საბალანსო ღირებულება.

105-ე პუნქტში დამატებითი სათაური და პუნქტი შემდეგნაირად ჩაემატა:

დათმობილი სესხები

105ა. დათმობილი სესხები ერთეულის მიერ საბაზრო პირობებზე ნაკლებად არის მიღებული. ვალის ნაწილი, რომელიც გადახდას ექვემდებარება, საპროცენტო გადასახდელებთან ერთად, წარმოადგენს გაცვლით გარიგებას და აღირიცხება სსბასს 29-ის – ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება – მიხედვით. ერთეული განიხილავს, არის თუ არა არაგაცვლითი შემოსავალი გარიგების ფასსა (შემოსავალი სესხიდან) და თავდაპირველი აღიარებისას სესხის რეალურ ღირებულებას (იხ. სსბასს 29) შორის განსხვავება, რომელიც ამ სტანდარტის შესაბამისად უნდა აღირიცხოს.

105ბ. როდესაც ერთეული დაადგენს, რომ გარიგების ფასსა (შემოსავალი სესხიდან) და თავდაპირველი აღიარებისას სესხის რეალურ ღირებულებას შორის განსხვავება არის არაგაცვლითი შემოსავალი, ერთეული აღიარებს განსხვავებას შემოსავლად, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ არსებობს მიმდინარე ვალდებულება, მაგ., როცა გადაცემულ აქტივზე მიმღების მიერ დადგენილ კონკრეტულ პირობებს შედეგად მოაქვს მიმდინარე ვალდებულება. არსებობის შემთხვევაში, მიმდინარე ვალდებულება აღიარდება ვალდებულებად. რამდენადაც ერთეული აკმაყოფილებს მიმდინარე ვალდებულებას, ვალდებულება მცირდება და შემოსავალი თანაბარი თანხა აღიარდება.

106-ე(გ) პუნქტში დამატებითი ქვეპუნქტი შემდეგნაირად ჩაემატა:

106. ...

გ(ა) დათმობილ სესხებთან დაკავშირებით აღიარებული ვალდებულების ოდენობა, რომელიც გადაცემულ აქტივებზე არსებული პირობების საგანია.

124-ე(ა) პუნქტის შემდეგ დამატებითი პუნქტი ჩაემატა:

124ბ.შესწორდა სსბასს 29-ის მე-4, მე-10, 87-ე და 106-ე პუნქტები და ჩაემატა 105-ე(ა) და 105-ე(ბ) პუნქტები. ერთეულმა ყოველწლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის უნდა გამოიყენოს 2013 წლის 1 იანვრის შემდგომ პერიოდებში განხორციელებული შესწორებები. თუ ერთეული მას იყენებს 2013 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული სსბასს 29-ს პერიოდისთვის, შესწორებები ასევე უნდა შეეხოს იმ ადრინდელ პერიოდსაც.

დანერგვაზე მითითებებში მდ53-ის შემდგომ დამატებითი მაგალითი შემდეგნაირად ჩაემატა:

მითითებები დანერგვაზე

დამოშობითი სესხები (105-ე(ა)-105-ე(ბ) პუნქტები)

მდ54.ერთეული იღებს 6 მილიონი ფე-ს ოდენობის დაფინანსებას მრავალმხრივი დეველოპერული სააგენტოსაგან შემდგომი 5 წლის განმავლობაში 10 სკოლის ასაშენებლად. დაფინანსება გაცემულია შემდეგი პირობებით:

- დაფინანსებიდან 1 მილიონი ფე არ საჭიროებს გადახდას, როდესაც სკოლები აშენდება.
- დაფინანსებიდან 5 მილიონი ფე უნდა იქნეს გადახდილი შემდეგნაირად:

წელი 1: ძირითადი თანხა არ არის გადასახდელი.

წელი 2: ძირითადი თანხის 10% უნდა იქნეს გადახდილი.

წელი 3: ძირითადი თანხის 20% უნდა იქნეს გადახდილი.

წელი 4: ძირითადი თანხის 30% უნდა იქნეს გადახდილი.

წელი 5: ძირითადი თანხის 40% უნდა იქნეს გადახდილი.

- სესხის პერიოდის განმავლობაში ყოველწლიურად დარიცხული პროცენტი შეადგენს 5% (დავუშვათ, რომ პროცენტის გადახდა ხდება ყოველწლიურად, წინასწარ(რ). მსგავსი სესხისათვის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი შეადგენს 10%-ს.

- გაცემული დაფინანსება უკან უნდა დაუბრუნდეს დონორს აუშენებელი სკოლების ოდენობის შესაბამისად (დავუშვათ, რომ დონორს აქვს ეფექტური მონიტორინგის სისტემა და დაუხარჯავი სახსრების უკან დაბრუნების მოთხოვნის წარსული გამოცდილება).
- ერთეულმა სესხის პერიოდის განმავლობაში ააშენა შემდეგი სკოლები:

წელი 1: 1 სკოლის მშენებლობა დამთავრდა.

წელი 2: 3 სკოლის მშენებლობა დამთავრდა.

წელი 3: 5 სკოლის მშენებლობა დამთავრდა.

წელი 4: 10 სკოლის მშენებლობა დამთავრდა.

ანალიზი:

ერთეულმა რეალურად მიიღო 1 მილიონი ფე-ს ოდენობის გრანტი და 5 მილიონი ფე-ს ოდენობის სესხი (საყურადღებოა: ერთეულმა უნდა განსაჯოს, 1 მილიონი ფე-ს არის არის მფლობელების შემოწირულობა თუ შემოსავალი; ამ მაგალითის მიზნებისათვის წარმოვიდგინოთ, რომ 1 მილიონი ფე არის შემოსავალი). მას ასევე მიღებული აქვს 784,550 ფე-ს ოდენობის დამატებითი გრანტი (რომელიც არის განსხვავება 5 მილიონი ფე-ს ოდენობის სესხის შემოსავალსა და 10%-იანი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით დისკონტირებული კონტრაქტით გათვალისწინებული სესხის ფულადი ნაკადების დღევანდელ ღირებულებას შორის).

1 მილიონი ფე + 784,550 ფე ოდენობის გრანტი აღირიცხება ამ სტანდარტის შესაბამისად და სესხი, თავისი კონტრაქტით გათვალისწინებული პროცენტით, სსბასს 29-ის შესაბამისად.

1. თავდაპირველი აღიარებისას ერთეული აღიარებს შემდეგს:

დ.	ბანკი	6,000,000 ფე
	დ სესხი	4,215,450 ფე
კ	ვალდებულება	1,784,550 ფე

2. წელი 1: ერთეული აღიარებს შემდეგს:

დ.	ვალდებულება	178,455 ფე
კ.	არაგაცვლითი შემოსავალი	178,455 ფე

(აშენებული სკოლების $1/10 \times 1,784,550$)

ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება

(საყურადღებოა: პროცენტის, ძირითადი თანხის და დარიცხული პროცენტის გადახდის ბუღალტრული გატარება ამ მაგალითში არ ასახულია, რამდენადაც იგი განკუთვნილია დათმობილი სესხებისგან წარმოშობილი შემოსავლის აღიარების საილუსტრაციოდ. სსბასს 29-ის საილუსტრაციო მაგალითები მოიცავს ამომწურავ მაგალითებს).

3. წელი 2: ერთეული აღიარებს შემდეგს (დავუშვათ, რომ ერთეული შემდგომში დათმობილ სესხებს ამორტიზებული ღირებულებით აფასებს):

დ. ვალდებულება 356,910 ფე

კ. არაგაცვლითი შემოსავალი 356,910 ფე

აშენებული სკოლების $3/10 \times 1,784,500$ ფე - 178,455 ფე უკვე აღიარებული).

4. წელი 3: ერთეული აღიარებს შემდეგს:

დ. ვალდებულება 356,910 ფე

კ. არაგაცვლითი შემოსავალი 356,910 ფე

აშენებული სკოლების $5/10 \times 1,784,550$ ფე - 535,365 ფე უკვე აღიარებული).

5. წელი 4: ერთეული აღიარებს შემდეგს:

დ. ვალდებულება 892,275 ფე

კ. არაგაცვლითი შემოსავალი 892,275 ფე

ყველა აშენებული სკოლა, $1,784,550$ ფე - 892,275 ფე.

თუ დათმობილი სესხი უპირობოდ გაიცა, ერთეული თავდაპირველი აღიარებისას აღიარებს შემდეგს:

დ. ბანკი 6,000,000 ფე

კ. სესხი 4,215,450 ფე

კ. არაგაცვლითი შემოსავალი 1,784,550 ფე

სსბასს 26 – ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება-

მე-2(გ) პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

- (გ) ფინანსური აქტივები, რომლებიც შედის სსბასს 15-ის - ~~"ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტება და წარდგენა"~~ სსბასს 29-ის - ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება - მოქმედების სფეროში;

მე-9 პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

9. ეს სტანდარტი არ ეხება ~~სსპას 15-ის~~ სსპას 28-ის – ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა - მოქმედების სფეროში შემავალ ფინანსურ აქტივებს. ამ აქტივების გაუფასურება ~~მოცულო-იქნება~~ ~~ნებისმიერი~~ ~~სსპას-ით,~~ ~~რომელსაც~~ ~~სსპასს~~ ~~განავითარებს~~ ~~ფინანსური ინსტრუმენტების~~ ~~აღიარებისა~~ ~~და~~ ~~შეფასებისათვის~~ ~~გამოსაყენებლად~~ მოცულია სსპას 29-ით.

დასკვნის საფუძველი

წინამდებარე დასკვნის საფუძველი სსბასს 29-ს დაერთვის, მაგრამ მისი ნაწილი არ არის.

შესავალი

დს1. წინამდებარე დასკვნის საფუძველი აჯამებს სსბასს-ის მიერ გამოთქმულ მოსაზრებებს სსბასს 29-ის – ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება – დასკვნის მოსამზადებლად. რადგანაც ეს სტანდარტი დაფუძნებულია ბასს-ის მიერ გამოცემულ ბასს 39-ზე – ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება, დასკვნის საფუძველი ხაზგასმით მხოლოდ იმ სფეროებს წარმოაჩენს, სადაც სსბასს 29 ბასს 39-ის ძირითად მოთხოვნებს შორდება.

დს2. ფინანსური ინსტრუმენტების ეს პროექტი არის კონვერგაციის პროგრამის ნაწილი, რომელიც სსბასს-ის ფასს-თან კონვერგაციას ისახავს მიზნად. სსბასსს აცნობიერებს, რომ არსებობს ფინანსური ინსტრუმენტების სხვა ასპექტები, რამდენადაც ისინი საჯარო სექტორს ეხება და ბასს 39-ით არ არის მოცული. ისინი მოცული იქნება სსბასს-ის სამომავლო პროექტებით. კერძოდ, სსბასსს აცნობიერებს, რომ სამომავლო პროექტები უნდა ეხებოდეს შემდეგს:

- ცენტრალური ბანკების მიერ განხორციელებული გარკვეული გარიგებები; და
- შინაარსობრივად მსგავსი და ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის დამახასიათებელი ეკონომიკური ეფექტის მქონე, მაგრამ კონტრაქტით ბუნებრივად გაუთვალისწინებელი ღონისძიებებისაგან წარმოქმნილი დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებები.

დს3. ამ სტანდარტის შექმნისას სსბასსს ბასს 39-ის ტექსტის შესაბამის სსბასს-ებში დატოვებასა და დამატებითი მითითებებით დანერგვის შესახებ საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკური საკითხების გადაწყვეტაზე შეთანხმდა.

დს4. 2007 წლის სექტემბერში სსბასსს-მ გამოსცა შესწორებები ბასს 1-ში – ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, რომელმაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენაში "სრული შემოსავალი" შემოიტანა. რამდენადაც სსბასსს-ს სრული შემოსავალი, ბასს 1-ში არსებულ რამდენიმე სხვა შესწორებასთან ერთად, სსბასს 29-ში

შესწორებები არ შესულა. 2008 წლის 31 დეკემბერს გამოქვეყნებული ბასს 39-ის ტექსტი, ბასს-ის მიერ 2009 წლის აპრილში განხორციელებული გარკვეული შესწორებების (როგორც ჩართულობის პროექტის ნაწილი) ჩათვლით, სსბასს 29-ის ტექსტით არის მოცული. სსბასსს აღიარებს, რომ ფასს 9 – ფინანსური ინსტრუმენტები – 2009 წელს გამოიცა. სსბასსს-მ ასევე აღიარა, რომ ბასსს მნიშვნელოვან ცვლილებებს გეგმავს ბასს 39-ში. შესაბამისად, სსბასსს-მ გადაწყვიტა, ფინანსური ინსტრუმენტების მიმართ ბასსს-ის მოთხოვნების ნემბისმიერი ცვლილება მომავლის პროექტის ნაწილად განიხილოს.

მოქმედების სფერო

დს5. აქტივები და ვალდებულებები შეიძლება წარმოიშვას კონტრაქტით გათვალისწინებული არაგაცვლითი ოპერაციებიდან. კონტრაქტით გათვალისწინებული არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოშობილი აქტივების და ვალდებულებების თავდაპირველი აღიარება და შეფასება მოცულია სსბასს 23-ით – შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და გადაცემები). სსბასს 23 არ შეიცავს შემდგომი შეფასების ან ამ აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნებსა და მითითებებს. სსბასსს-მ განიხილა ამ სტანდარტსა და სსბასს 23-ს შორის ურთიერთობა არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოშობილი ისეთი აქტივებისა და ვალდებულებებისათვის, რომლებიც ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების განმარტებას აკმაყოფილებს.

დს6. სსბასსს შეთანხმდა, რომ როდესაც არაგაცვლითი ოპერაციის ფარგლებში შეძენილი აქტივი ფინანსური აქტივია, ერთეული:

- თავდაპირველად აღიარებს აქტივს, სსბასს 23-ის გამოყენებით; და
- თავდაპირველად შეაფასებს აქტივს, სსბასს 23-ის გამოყენებით, და განიხილავს ამ სტანდარტის მოთხოვნებს, აქტივის შესაძენად გაწეული გარიგების ხარჯისათვის სათანადო მიდგომის დასადგენად.

რადგანაც სსბასს 23 არ ადგენს შემდგომი შეფასების ან აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნებს არაგაცვლითი ოპერაციების ფარგლებში შეძენილი აქტივებისათვის, ეს სტანდარტი ამ აქტივებისათვის გამოიყენება, თუ ისინი ფინანსური აქტივებია.

- დს7. ვალდებულებების შემთხვევაში, სსბასსს შეთანხმდა, რომ, სსბასს 23-ის მიხედვით, რესურსების გადაცემაზე დადგენილი პირობების შესაბამისად წამოშობილი ვალდებულებები თავდაპირველად სსბასს-ის გამოყენებით აღიარდება და შეფასდება, რამდენადაც ეს ვალდებულებები, როგორც წესი, თავდაპირველი აღიარებისას ფინანსური ვალდებულების განმარტებას არ აკმაყოფილებს (იხ. პ.28). თუ თავდაპირველი აღიარების შემდგომ გარემოებები აჩვენებს, რომ ვალდებულება ფინანსურია, ერთეული შეაფასებს, სსბასს 23-ის მიხედვით აღიარებული ვალდებულების აღიარება უნდა შეწყდეს და ფინანსური ვალდებულება ამ სტანდარტის მიხედვით აღიარდეს თუ არა.
- დს8. სსბასსს შეთანხმდა, რომ არაგაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოშობილი სხვა ვალდებულებები მაგალითად, აქტივის გამოყენების შეზღუდვის გამო რესურსების დაბრუნება, ამ სტანდარტის გამოყენებით აღიარდება და შეფასდება, თუ ისინი ფინანსური ვალდებულების განმარტებას აკმაყოფილებენ.

საწყისი შეფასება

- დს9. სსბასსს აღიარებს, რომ არაგაცვლითი ოპერაციების ფარგლებში შეძენილი აქტივებისათვის, რომლებიც ასევე ფინანსური აქტივის განმარტებას აკმაყოფილებენ, სსბასს 23-სა და ამ სტანდარტს შორის ურთიერთკავშირი არსებობს. სსბასს 23 მოითხოვს, რომ არაგაცვლითი ოპერაციის ფარგლებში შეძენილი აქტივი თავდაპირველად შეფასდეს რეალური ღირებულებით. ეს სტანდარტი მოითხოვს, რომ ფინანსური აქტივები თავდაპირველად აღიარდეს რეალური ღირებულებით, რასაც ემატება გარიგების ხარჯები, თუ ეს აქტივი შემდგომში რეალური ღირებულებით, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით არ შეფასებულა. საზოგადოდ, მუდმივია შეფასების ორი მიდგომა, გარდა გარიგების ხარჯებისათვის არსებული მიდგომისა.
- დს10. სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ არაგაცვლითი და გაცვლითი ოპერაციებიდან წარმოშობილი ფინანსური აქტივების განსხვავებულად შეფასება მიუღებელი იქნება. შედეგად, სსბასსს შეთანხმდა, რომ არაგაცვლითი ოპერაციების ფარგლებში შეძენილი აქტივები თავდაპირველად უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით, სსბასს 23-ის მოთხოვნების გათვალისწინებით, მაგრამ ისე, რომ ეს სტანდარტი ასევე განხილული იქნეს აქტივის შესაძენად გარიგების ხარჯების გაწევისას.

დათმობილი სესხები

დს11. ერთეულმა შეიძლება გასცეს ან მიიღოს დათმობილი სესხები. ისინი წარმოშობენ გარკვეულ სააღრიცხვო საკითხებს, რადგან მათი პირობები ბაზართან დაკავშირებული არ არის. შესაბამისად, სსბასსს-მ განიხილა, თუ როგორ უნდა იქნეს აღრიცხული დათმობილი სესხების არასაბაზრო ნაწილი. ედ 38-ში, სსბასსს-მ წარმოადგინა მოსაზრება, რომ ერთეულმა უნდა აღრიცხოს დათმობილი სესხები გარიგების შემადგენელი კომპონენტების შინაარსის გაანალიზებით და თითოეული კომპონენტის ცალ-ცალკე აღრიცხვით. შესაბამისად, სსბასსს-მ დაადგინა, რომ დათმობილი სესხების არასაბაზრო ნაწილი უნდა აღირიცხოს შემდეგნაირად:

- დათმობილი სესხის ემიტენტი დათმობილი სესხების არასაბაზრო ნაწილს იმ წლის ხარჯის სახით აღრიცხავს, როდესაც სესხი გაიცემა; და
- დათმობილი სესხის მიმღები დათმობილი სესხების არასაბაზრო ნაწილს სსბასს 23-ის მიხედვით აღრიცხავს.

დს12. ედ 38-ის ზოგიერთი რესპოდენტი არ ეთანხმებოდა დათმობილი სესხების შესახებ ჩამოყალიბებულ მიდგომას, ვინაიდან მათ არ სჯერათ, რომ რეალური ღირებულება შეფასების სათანადო საფუძველია, თუმცა, სხვები არ ეთანხმებოდნენ მიდგომას დათმობილი სესხების არასაბაზრო ნაწილის ხარჯად აღიარების შესახებ.

დს13. რესპოდენტები, რომლებიც არ ეთანხმებოდნენ შეფასების საფუძველად რეალური ღირებულების გამოყენებას, მიუთითებდნენ დათმობილი სესხების რეალური ღირებულებით შეფასებასთან დაკავშირებულ კონცეპტუალურ და პრაქტიკულ სიძნელეებზე. კონცეპტუალურ დონეზე, აღინიშნა, რომ საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ გამოშვებული ზოგიერთი დათმობილი სესხი შესაძლოა ხელმისაწვდომი არ იყოს ზოგიერთ ჩეულებრივ ბაზარზე, მსესხებეთა რისკის პროფილის გამო, მ.აგ., მცირე ბიზნესის სესხები ან მთავრობის, როგორც ბოლო ინსტანციის კრედიტორის, მიერ გაცემული სესხები. ჩვეულებრივი ბაზრისთვის მიუწვდომელი სესხები დავას იწვევდა. რესპოდენტები ამბობდნენ, რომ, რეალური ღირებულების მოპოვების შემთხვევაში, ის გარიგების სამართლიანი ღირებულების ამსახველი ვერ იქნება. ისინი დაობდნენ, რომ რადგან ასეთი გარიგებისათვის ჩვეულებრივი ბაზარი არ არსებობს, გარიგების ფასი საწყისი შეფასებისას სესხის რეალური ღირებულებაა. რესპოდენტები, რომლებიც რეალური ღირებულების დადგენასთან დაკავშირებულ პრაქტიკულ სიძნელეებზე მიუთითებდნენ, აღნიშნავდნენ, რომ, ამ

სიძნელეების გამო, ხშირად რეალური ღირებულება სავარაუდო შეფასების გამოყენებით დგინდება. მათი აზრით, ასეთი სავარაუდო შეფასების გამოყენება ინფორმაციას პოტენციურად არასაიმედოს გახდის. რესპოდენტების რჩევა იყო, რომ ამ პრაქტიკული სიძნელეების გადასალახად, რეალური ღირებულების ნაცვლად, ნომინალური ღირებულება ან კრედიტორის სასესხო განაკვეთი იყოს გამოყენებული.

დს14. სსბასსს მიიჩნევს, რომ რეალური ღირებულების გამოყენება დათმობილი სესხების დათმობის ელემენტის ყველაზე სამართლიანი გამოხატულების დადგენის საშუალებას იძლევა. ასევე, რადგანაც უპროცენტო ან დაბალი პროცენტით გაცემული სესხი საჯარო სექტორისათვის ერთადერთი არ არის, სსბასსს დაარწმუნეს, რომ არსებობს საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკური მიზეზი ბასს 39-ში მოცემული რეალური ღირებულების პრინციპისაგან დასაშორებლად. მათ ასევე აღნიშნეს, რომ სსბასს 30 მოითხოვს ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებასთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ განმარტებებს, ისეთი შემთხვევების ჩათვლით, როცა არადაკვირვებადი ბაზრის ინფორმაცია იქნა გამოყენებული. შესაბამისად, სსბასსს-მ გადაწყვიტა, შეინარჩუნოს რეალური ღირებულება, როგორც დათმობილი სესხების შეფასების საფუძველი.

დს15. რესპოდენტები, რომლებიც დათმობილი სესხების არასაბაზრო ნაწილის ხარჯად აღიარებას არ ეთანხმებოდნენ, აღნიშნავდნენ, რომ რადგანაც არასაბაზრო ნაწილი სუბსიდიას წარმოადგენს, შესაძლოა უფრო შესაფერისი იყოს თავდაპირველად აქტივის აღიარება და შემდგომ, სუბსიდიის პირობების დაკმაყოფილებისას, ხარჯის აღიარება ამ აქტივის შემცირებით ან დროითი პროპორციის გამოყენებით. თუმცა, სსბასსს მიიჩნევდა, რომ სესხის თავდაპირველი გაცემა შედეგად მოიტანს რესურსების კრედიტის ან სუბსიდიის სახით გამოყოფას. სსბასსს იმ აზრის იყო, რომ სუბსიდიის თავდაპირველი აღიარება ხარჯად, გარიგების აღიარებისას, სააღრიცხვო მიზნებისათვის ყველაზე სასარგებლო ინფორმაციას იძლევა.

არაგაცვლითი ოპერაციების ფარგლებში გამოშვებული ფინანსური გარანტიები

დს16. სსბასსს აცნობიერებდა, რომ საჯარო სექტორში ფინანსური გარანტიის კონტრაქტები ხშირად არაგაცვლითი ოპერაციების ფარგლებში გამოიცემა, ე.ი. ისინი ღირებულების გარეშე ან ნომინალური ღირებულებით, ხშირად, კომერციულ მიზნებზე

მეტად, ემიტენტის ფართო სოციალური პოლიტიკური მიზნების განვითარებისთვის გამოიყენება. კერძო სექტორში ერთეულებმა შესაძლოა გარანტიები რეალურ ღირებულებაზე ნაკლები ფასით გამოუშვან. ეს საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი არ არის და განკუთვნილია კომერციული მიზნებისათვის, როგორც არის მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ, შვილობილი ერთეულის სახელით, მფლობელისათვის გარანტიის გამოშვება. საჯარო სექტორში ასეთი გარანტიების მაქსიმალური საკრედიტო რისკი შეიძლება იყოს განსაკუთრებით მაღალი. ასეთი გარანტიები, ძირითადად, იმიტომ გამოიყენება, რომ აქტიური ბაზარი არ არსებობს და, ზოგიერთ შემთხვევაში, შეუძლებელი იქნება კერძო სექტორის კომპანიის მიერ გარანტიის გაცემა, საკრედიტო რისკის მაქსიმალური დონის გამო. სსპასს-მ ასეთი ფინანსური გარანტიის კონტრაქტებისათვის თავდაპირველი აღიარების და თავდაპირველი აღიარების შემდგომი შეფასების მიდგომა განიხილა.

დს17. როდესაც ფინანსური გარანტიის კონტრაქტი განხილვის პროცესშია, სსპასს-მ იმსჯელა, ასეთი გარიგების ოდენობა რეალურ ღირებულებად უნდა მიიჩნეოდეს თუ არა. მითითებები გამოყენებაზე ბასს 39-ში აღნიშნავს, რომ "ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება თავდაპირველი აღიარებისას, როგორც წესი, გარიგების ფასია". სსპასსს-მ განიხილა, რომ, ბევრ შემთხვევაში, ფინანსური გარანტიის კონტრაქტთან დაკავშირებული გარიგების ფასი საჯარო სექტორში ვერ ასახავს რეალურ ღირებულებას და ასეთი ოდენობით აღიარება ემიტენტის ფინანსური რისკის არაზუსტი და შეცდომაში შემყვანი გამოხატულება იქნება. სსპასსს-მ დაასკვნა, რომ როდესაც ფინანსური გარანტიისათვის ანაზღაურება არსებობს, ერთეულმა უნდა დაადგინოს, წარმოიშობა თუ არა ანაზღაურება გაცვლითი ოპერაციიდან და, შესაბამისად, წარმოადგენს თუ არა იგი რეალურ ღირებულებას. თუ ანაზღაურება რეალურ ღირებულებას წარმოადგენს, სსპასსს-მ დაადგინა, რომ ერთეულებმა ფინანსური გარანტიები ანაზღაურების ოდენობით უნდა აღიარონ და შემდგომი შეფასება უნდა მოხდეს ორიდან უდიდესით: სსპასს 19-ის – ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები – მიხედვით დადგენილი ოდენობა და, როგორც შესაფერისია, თავდაპირველად აღიარებულ ოდენობას გამოკლებული, დაგროვებული ამორტიზაცია, სსპასს 9-ის მიხედვით – შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან. როდესაც გარიგების ფასი რეალური ღირებულება არ არის, ერთეული ვალდებული უნდა იყოს, შეფასება თავდაპირველი აღიარებისას ანაზღაურების არგადახდის შემთხვევაში გამოყენებული მეთოდით დაადგინოს.

დს18. შესაბამისად, სსბასსს-მ განიხილა ანაზღაურების ან რეალური ღირებულებით ანაზღაურების გარეშე ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების თავდაპირველი აღიარებისას შეფასების დადგენის მიდგომა. სსბასსს-მ დაადგინა შეფასების იერარქია, რომელიც შესაძლებელია გამოყენებული იქნეს ანაზღაურების გარეშე ან რეალური ღირებულებით ანაზღაურების გარეშე ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების თავდაპირველი შეფასებისთვის:

- ერთეული აფასებს, შესაძლებელია თუ არა ფინანსური გარანტიის კონტრაქტის რეალური ღირებულების დადგენა აქტიურ ბაზარზე არსებული ფასის შესწავლით.
- როდესაც აქტიურ ბაზარზე არსებული ფასის შესწავლით შეუძლებელია ფასის დადგენა, ერთეული იყენებს შეფასების ტექნიკას; და
- თუ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტისათვის შეუძლებელია რეალური ღირებულების დადგენა, ერთეული ფინანსური გარანტიის კონტრაქტს საწყისი და შემდგომი აღიარებისას სსბასსს 19-ის მიხედვით შეაფასებს;

დს19. შეიძლება არსებობდეს აქტიური ბაზარი ფინანსური გარანტიის კონტრაქტებისათვის, რომლებიც გამოშვებული კონტრაქტების ექვივალენტური ან მსგავსია. ასეთ შემთხვევებში, რეალური ღირებულება აქტიური ბაზრის შესწავლით უნდა შეფასდეს. როდესაც აქტიური ბაზარი არ არსებობს, სსბასსს იხილავს, უნდა იყოს თუ არა ერთეული ვალდებული, დაუყოვნებლივ გადავიდეს სსბასსს 19-ზე დაფუძნებულ მიდგომაზე. სსბასსს-მ აღნიშნა, რომ შეფასების ტექნიკა ძალიან კომპლექსურია და, როგორც მგ107 და მგ108 პუნქტებშია აღნიშნული, შეიძლება მრავალი სხვადასხვა შედეგი გამოიღოს. საკამათოა, ასეთი ტექნიკების განვითარების ღირებულება აჭარბებს თუ არა ინფორმაციის მომხმარებელთა მიერ მიღებულ სარგებელს. სსბასსს 19-ზე დაფუძნებულმა მიდგომამ შეიძლება ემიტენტის რისკის დონის უფრო საიმედო და გასაგები საზომი შექმნას, ფინანსური გარანტიის კონტრაქტში შესვლის შედეგად. სსბასსს-მ ასევე აღნიშნა, რომ როდესაც ერთეული სსბასსს 19-ის მიხედვით ვალდებულებას არ აღიარებს, პირობითი ვალდებულებების განმარტებით შენიშვნებს სსბასსს 19-ის მიხედვით, გააკეთებს, თუ რესურსების გადინება ნაკლებად სავარაუდო არ არის. ნულოვანი ან ნომინალური ღირებულებით გამოცემულ ფინანსურ გარანტიასთან დაკავშირებული რისკის დონის შესახებ მომხმარებლისათვის წარდგენილი ინფორმაცია ასევე მოიცავს საკრედიტო რისკის განმარტებით შენიშვნებს სსბასსს 30-ში – ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები. პირიქით, სსბასსს-მ გააცნობიერა, რომ ახლანდელი სსბასსს-ები

ექსპერტების გამოყენებას მოითხოვს, მაგალითად, აქტუარები, არსებითად კომპლექსური შეფასების ტექნიკებს, როგორც არის სსბასს 25- -- თანამშრომლების სარგებელი -- განავითარებენ. საბოლოოდ, სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ, აქტიური ბაზრის არარსებობის პირობებში, ერთეულებს უნდა ჰქონდეთ შეფასების ისეთი ტექნიკის გამოყენების უფლება, რომლებიც ემპირიულ მონაცემებზე არ არის დაფუძნებული, თუ ისინი დარწმუნებულნი არიან, რომ ასეთი ტექნიკა ემიტენტის მიერ არაგაცვლითი ოპერაციის ფარგლებში განხორციელებული ფინანსური გარანტიის კონტრაქტის რეალური ღირებულების საიმედოდ და გასაგებად დადგენის მეთოდს იძლევა. ეს, ძირითადად, არასტანდარტული გარანტიის შემთხვევებს ეხება, როდესაც დეფოლტისა და საკრედიტო რისკის შესახებ შეზღუდული მონაცემები არსებობს.

მითითებები დანერგვაზე

წინამდებარე მითითებები დაერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს სსბასს 29-ის შემადგენელ ნაწილს.

განყოფილება ა: მოქმედების სფერო

ა.1 ნეტო ანგარიშსწორების პრაქტიკა: ფორვარდული ხელშეკრულებები საქონლის შეძენაზე

ერთეული XYZ მოსალოდნელი მოთხოვნილების შესაბამისად დებს ფიქსირებულფასიან ფორვარდულ ხელშეკრულებას ერთი მილიონი ლიტრი ნავთობის შეძენაზე. ხელშეკრულების მიხედვით ერთეული XYZ-ს შეუძლია თორმეტი თვის ბოლოს ფიზიკურად მიიღოს სპილენძი ანდა გადაიხადოს ან მიიღოს ნეტო ფულადი ანგარიშსწორება ნავთობის რეალური ღირებულების ცვლილების საფუძველზე. აღნიშნული ხელშეკრულება წარმოებულის სახით უნდა აღირიცხოს?

მსგავსი ხელშეკრულება აკმაყოფილებს წარმოებულის განმარტებას, მაგრამ აუცილებელი არ არის მისი, როგორც წარმოებულის, აღრიცხვა. აღნიშნული ხელშეკრულება წარმოებული ინსტრუმენტია, რადგან არ არსებობს საწყისი ნეტო ინვესტიცია, ხელშეკრულების საფუძველია ნავთობის ფასი და ანგარიშსწორება სამომავლო თარიღით უნდა განხორციელდეს. თუმცა, თუ ერთეული XYZ ანგარიშსწორებას ნავთობის მიღებით და მსგავსი ხელშეკრულებების ნეტო ფულადი სახსრებით, ან ნავთობის მიღების და მოწოდებიდან მოკლე პერიოდის შემდეგ დილერის მარჟის მოკლევადიანი ცვლილების ხარჯზე მოგების მიღების მიზნით გაყიდვას აპირებს, ხელშეკრულების, როგორც წარმოებულის აღრიცხვა არ ხდება სსბასს 29-ის შესაბამისად. იგი აღირიცხება როგორც ხელშეკრულება, რომელიც შესრულებას ექვემდებარება.

ა.2 არაფინანსურ აქტივზე გამყიდველის ოფციონი

ერთეული XYZ ფლობს საოფისე შენობას. ერთეული XYZ ფუთ-ოფციონს დებს ინვესტორთან, რითაც ერთეული XYZ-ს უფლება ეძლევა, რომ აღნიშნული შენობა 150 მილიონ ფე-ად მიჰყიდოს აღნიშნულ ინვესტორს. შენობის მიმდინარე ღირებულებაა 175 მილიონი ფე. ოფციონის ვადის ხანგრძლივობაა ხუთი წელი. თუ ოფციონი განხორციელდება, ანგარიშსწორება შესაძლებელია ფიზიკური მიწოდების ან ნეტო ფულადი სახსრების საშუალებით ერთეული XYZ-ის სურვილისამებრ. როგორ უნდა აღრიცხონ ოფციონი ერთეული XYZ-მა და ინვესტორმა?

ერთეული XYZ-ის მიერ ფინანსური აღრიცხვა დამოკიდებულია მის განზრახვაზე და ანგარიშსწორების პრაქტიკაზე. მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული ხელშეკრულება აკმაყოფილებს წამოებულის განმარტებას, XYZ მას არ აღრიცხავს როგორც წარმოებულს, თუ XYZ-ს განზრახული აქვს ანგარიშსწორება შენობის გადაცემით XYZ-ის მიერ

ოფციონის განხორციელების შემთხვევაში და ამასთან, ნეტო ანგარიშსწორების პრაქტიკა არ გააჩნია (სსბასს 29.მგ22).

მაგრამ ინვესტორს არ შეუძლია დაასკვნას, რომ მისი ოფციონი დაიდო ინვესტორის მოსალოდნელი შემდგომი, გაყიდვის ან მოხმარების მოთხოვნილების გამო, რადგან ინვესტორს არ ძალუძს შენობის მოწოდების მოთხოვნა (სსბასს 39, პუნქტი 6). ამასთან, შეიძლება განხორციელდეს ოფციონის ნეტო ანგარიშსწორება ფულადი სახსრების საშუალებით. ამგვარად, ინვესტორმა აღნიშნული ხელშეკრულება წარმოებულის სახით უნდა აღრიცხოს. წარსული გამოცდილების მიუხედავად, ინვესტორის განზრახვა გავლენას ვერ მოახდენს, ანგარიშსწორება მიწოდებით განხორციელდება თუ ფულადი სახსრებით. ინვესტორს გამოწერილი აქვს ოფციონი და გამოწერილი ოფციონის, რომლის მიხედვით მფლობელს შეუძლია ფიზიკური მიწოდებით ან ნეტო ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორება, ვერასოდეს ვერ დააკმაყოფილებს ნორმალური მიწოდების მოთხოვნებს სსბასს 29-ში მოცემული მოთხოვნებისაგან განთავისუფლებისათვის, რადგან ოფციონის გამომწერს არ შეუძლია მოწოდების მოთხოვნა.

თუმცა, აღნიშნული ხელშეკრულება ფორვარდული ხელშეკრულება რომ ყოფილიყო და არა ოფციონი და თუ ხელშეკრულებით მოითხოვებოდა ფიზიკური მიწოდება და ანგარიშვალდებულ ერთეულს არ ექნებოდა ნეტო ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორების ან შენობის გადაცემის და გადაცემიდან მოკლე ვადაში, დილერის მარჟის მოკლევადიანი ცვლილების ხარჯზე, მოგების მიღების პრაქტიკა, ხელშეკრულება არ აღირიცხებოდა წარმოებულის სახით.

განყოფილება ბ: განმარტებები

ბ.1 წარმოებულის განმარტება: წაროებულებისა და საბაზო აქტივების მაგალითები

გავრცელებული წარმოებულის ხელშეკრულებისა და იდენტიფიცირებული ბაზისის რა მაგალითები არსებობს?

ბასს 29-ში წარმოებული შემდეგნაირადაა განმარტებული:

წარმოებული არის ფინანსური ინსტრუმენტი ან სხვა ხელშეკრულება, რომელიც წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში შედის და ქვემოთ ჩამოთვლილი სამივე თვისება აქვს:

- (ა) რომლის ღირებულება იცვლება განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთის, ფასიანი ქაღალდის კურსის, საქონლის ფასის, ვალუტის გაცვლითი კურსის, ფასების ინდექსის ან განაკვეთების, საკრედიტო რეიტინგის ან საკრედიტო ინდექსის ან მსგავსი ცვლადის (ზოგჯერ მათ უწოდებენ “ბაზისს”) ცვლილების შედეგად;

- (ბ) რომელსაც არ სჭირდება საწყისი ნეტო ინვესტიცია ან საჭიროებს მცირე საწყის ნეტო ინვესტიციას სხვა ხელშეკრულებებისაგან განსხვავებით, რომლებიც მსგავს რეაგირებას ახდენენ საბაზრო პირობების ცვლილებებზე; და
- (გ) რომლის მიხედვით ანგარიშსწორება ხდება მომავალში”.

კონტრაქტის ტიპი	ფასწარმოქმნის - ანგარიშსწორების ძირითადი ცვლადი (საბაზისო ცვლადი)
საპროცენტო განაკვეთის სვოპი	საპროცენტო განაკვეთები
სავალუტო სვოპი (სავალუტო კურსის სვოპი)	სავალუტო კურსები
საქონლის სვოპი	საქონლის ფასები
წილობრივი კაპიტალის სვოპი	წილობრივი კაპიტალის ფასი (სხვა ერთეულის წილობრივი კაპიტალი)
საკრედიტო სვოპი	საკრედიტო რეიტინგი, საკრედიტო ინდექსი ან კრედიტის ფასი
მთლიანი უკუგების სვოპი	დაკავშირებული აქტივების მთლიანი რეალური ღირებულება და საპროცენტო განაკვეთები
შემძენილი ან “გამოწერილი სახაზინო ობლიგაციის ოფციონი” (მყიდველის ან გამყიდველის)	საპროცენტო განაკვეთები
შემძენილი ან “გამოწერილი სავალუტო ოფციონი” (მყიდველის ან გამყიდველის)	სავალუტო კურსები
შემძენილი ან “გამოწერილი სასაქონლო ოფციონი” (მყიდველის ან გამყიდველის)	საქონლის ფასები
შემძენილი ან “გამოწერილი სააქციო ოფციონი” (მყიდველის ან გამყიდველის)	წილობრივი კაპიტალის ფასი (სხვა ერთეულის წილობრივი კაპიტალი)
სახელმწიფო ვალთან მიბმული ფიუჩერსული საპროცენტო განაკვეთი (სახაზინო ფიუჩერსი)	საპროცენტო განაკვეთები
სავალუტო ფიუჩერსი	სავალუტო კურსები
სასაქონლო ფიუჩერსი	საქონლის ფასები
სახელმწიფო ვალთან მიბმული ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთი (სახაზინო ფორვარდი)	საპროცენტო განაკვეთები
სავალუტო ფორვარდი	სავალუტო კურსები

კონტრაქტის ტიპი

სასაქონლო ფორვარდი

წილობრივი კაპიტალის ფორვარ-
დი

**ფასწარმოქმნის - ანგარიშსწორების
ძირითადი ცვლადი (საბაზისო
ცვლადი)**

საქონლის ფასები

წილობრივი კაპიტალის ფასი
(სხვა ერთეულის წილობრივი კა-
პიტალი)

ზემოთ მოცემული ჩამონათვალი იმ ხელშეკრულებების სიაა, რომლებიც, საზოგადოდ, სსბასს 29-ში მოცემული წარმოებულის განმარტებას აკმაყოფილებს. ეს ჩამონათვალი ამომწურავი არ არის. ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელსაც ბაზისი გააჩნია, შეიძლება იყოს წარმოებული. უფრო მეტიც, ინსტრუმენტმა წარმოებული ხელშეკრულების განმარტება რომც დააკმაყოფილოს, შეიძლება მასზე ვრცელდებოდეს სსბასს 29-ში მოცემული სპეციალური დებულებები, მაგალითად, “ამინდის წარმოებული ინსტრუმენტი” (იხ. ბასს 29. მგ5), ისეთი არაფინანსური მუხლის ყიდვის ან გაყიდვის ხელშეკრულებაა, როგორიცაა საქონელი (იხ. ბასს 29.5 და ბასს 29.მგ22) ან ერთეულის საკუთარი აქციებით ანგარიშსწორებული ხელშეკრულება (იხ. ბასს 28.25-სსბასს 28.29). ამგვარად, ერთეულმა უნდა შეაფასოს ხელშეკრულება იმისათვის, რომ დაადგინოს, წარმოებულის თვისებები გააჩნია თუ არა და გაარკვიოს ხომ არ ვრცელდება მასზე სპეციალური დებულებები.

ბ.2 წარმოებულის განმარტება: სამომავლო თარიღით ანგარიშსწორება, საპროცენტო განაკვეთის სვოპი ნეტო ან ბრუტო ანგარიშსწორებით

სსბასს 29-ის შესაბამისად, იმის დასადგენად, საპროცენტო განაკვეთის სვოპი წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტია თუ არა, აქვს თუ არა მნიშვნელობა, მხარეები პროცენტის თანხას ერთმანეთს გადაუხდიან (ბრუტო ანგარიშსწორება), თუ ნეტო საფუძველზე განახორციელებენ ანგარიშსწორებას?

არაწარმოებულის განმარტება დამოკიდებული არ არის ბრუტო ან ნეტო ანგარიშსწორებაზე.

საილუსტრაციოდ: ABC ერთეული მეორე მხარესთან (XYZ) დებს საპროცენტო განაკვეთის სვოპს, რომლითაც მოითხოვება, რომ ABC-მ ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთი, 8 პროცენტი გადაუხადოს და მიიღოს სამთვიან LIBOR-ზე დამოკიდებული ცვალებადი ოდენობის თანხა, რომელიც კვარტალურად შეიცვლება. ფიქსირებული და ცვალებადი თანხების ოდენობა განისაზღვრება პირობითად აღებულ თანხაზე 100 მილიონ ფე-ზე. ABC და XYZ არ ცვლიან პირობით თანხას. ABC ყოველ კვარ-

ტალში, 8 პროცენტსა და სამთვიან LIBOR-ს შორის სხვაობის საფუძველზე, იხდის ან იღებს ნეტო თანხას, საპირისპიროდ, ანგარიშსწორება შეიძლება განხორციელდეს ბრუტო საფუძველზე.

მოცემული ხელშეკრულება აკმაყოფილებს წარმოებულის განმარტებას, მიუხედავად იმისა, ანგარიშსწორება მოხდება ნეტო ანგარიშსწორებით თუ ბრუტო ანგარიშსწორებით, რადგან ანგარიშსწორების ოდენობა იცვლება ბაზისის (LIBOR) ცვლილების შედეგად, არ არსებობს საწყისი ინვესტიცია და ანგარიშსწორება მომავალში ხორციელდება.

ბ.3 წარმოებულის განმარტება: წინასწარგადახდილი საპროცენტო განაკვეთის სვოპი (ფიქსირებულგანაკვეთიანი გადახდის ვალდებულების წარმოშობისას ან შემდგომ წინასწარგადახდა)

სვოპი წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს წარმოადგენს თუ არა, როდესაც რომელიმე მხარე წინასწარ იხდის თავის ვალდებულებას გადახდა-ფიქსირებული, მიღება-ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ხელშეკრულებით ურთიერთობის დაწყებისას?

დიახ.

საილუსტრაციოდ: შ ერთეული დებს 100 მილიონიან ფე გადახდა-ფიქსირებულ, მიღება-ცვალებად საპროცენტო განაკვეთის სვოპს მეორე მხარესთან, C-თან. სვოპის ცვალებადი ნაწილის საპროცენტო განაკვეთი ყოველკვარტალურად დგინდება სამთვიანი LIBOR-ის საფუძველზე. სვოპის ფიქსირებულგანაკვეთიანი ნაწილის საპროცენტო განაკვეთია 10 პროცენტი. შ ერთეული წინასწარ, სვოპის დადებისას, იხდის თავის ფიქსირებულ, სვოპის შედეგად წარმოქმნილ ვალდებულებას 50 მილიონ ფე-ს, (100 მილიონი ფე X 10 პროცენტი X 5 წელი), დისკონტირებულს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთებით, იმავდროულად ინარჩუნებს სვოპის ვადის განმავლობაში სამთვიანი LIBOR-ის საფუძველზე ყოველკვარტალურად დადგენილი საპროცენტო განაკვეთის შესაბამისი თანხის მიღების უფლებას 100 მილიონ ფე-ზე.

მოცემული საპროცენტო განაკვეთის სვოპის საწყისი ნეტო ინვესტიცია მნიშვნელოვნად ნაკლებია პირობით თანხაზე, რომლის მიხედვით გამოითვლება ცვალებადი ოდენობის გადახდების სიდიდე. ხელშეკრულებით მოითხოვება მცირე ნეტო ინვესტიციის გაკეთება იმასთან შედარებით, რაც მოითხოვებოდა სხვა ტიპის ხელშეკრულებებით, რომელთა მიხედვით მსგავსი რეაგირება ბაზარზე ისეთი ფაქტორების ცვლილების შედეგად მოითხოვებოდა, როგორიცაა, მაგალითად, ცვალებადგანაკვეთიანი

ობლიგაცია. ამგვარად, აღნიშნული ხელშეკრულება აკმაყოფილებს სსბასს 29-ის შემდეგ დებულებას: “არ სჭირდება საწყისი ნეტო ინვესტიცია ან საჭიროებს მცირე საწყის ნეტო ინვესტიციას სხვა ხელშეკრულებებისაგან განსხვავებით, რომლებიც მსგავს რეაგირებას ახდენენ საბაზრო პირობების ცვლილებებზე”. მიუხედავად იმისა, რომ შ ერთეულს არ გააჩნია სამომავლო ვალდებულებები, ხელშეკრულების საბოლოო ანგარიშსწორება სამომავლო თარიღით განხორციელდება და ხელშეკრულების თანხა შეიცვლება LIBOR-ის ინდექსის ცვლილების საფუძველზე. აქედან გამომდინარე, ხელშეკრულება მიიჩნევა წარმოებულ ხელშეკრულებად.

ფიქსირებულგანაკვეთიანი გადახდის ვალდებულების წინასწარი გადახდა საწყისი აღიარების შემდგომ რომ განხორციელებულიყო, პასუხი განსხვავებული ხომ არ იქნებოდა?

თუ ხელშეკრულების ფიქსირებული ნაწილის წინასწარი გადახდა იმ დროის განმავლობაში მოხდებოდა, რომელიც ძველი სვოპის დასრულებად მიიჩნეოდა და ახალი ინსტრუმენტი წარმოიქმნებოდა, მაშინ აღნიშნული მდგომარეობა სსბასს 29-ის შესაბამისად შეფასდებოდა.

ბ.4 წარმოებულის განმარტება: წინასწარი გადახდა - ცვალებადი, მიღება - ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთის სვოპი.

სვოპი წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი არის თუ არა მაშინ, როდესაც რომელიმე მხარე წინასწარ იხდის თავის ვალდებულებას გადახდა - ცვალებადი, მიღება - ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ხელშეკრულების შესაბამისად ურთიერთობის დაწყებისას ან შემდგომ?

არა. გადახდა-ფიქსირებული, მიღება-ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთის სვოპი არ არის წარმოებული, როდესაც წინასწარგადახდა ხორციელდება ურთიერთობის დაწყებისას და აღარ არის წარმოებული, თუ წინასწარგადახდა ხორციელდება ურთიერთობის დაწყების შემდგომ, რადგან უზრუნველყოფს უკუგების მიღებას წინასწარგადახდილ (ინვესტირებულ) თანხაზე, რაც ფიქსირებული ფულადი სახსრების სავალო ინსტრუმენტზე უკუგების მსგავსია. წინასწარგადახდილი თანხა ვერ აკმაყოფილებს წარმოებულის შემდეგ კრიტერიუმს: - “არ სჭირდება საწყისი ნეტო ინვესტიცია, ან საჭიროებს მცირე საწყის ნეტო ინვესტიციას, სხვა ხელშეკრულებებისაგან განსხვავებით, რომლებიც მსგავსად რეაგირებენ საბაზრო პირობების ცვლილებებზე”.

საილუსტრაციოდ: S ერთეული დებს 100 მილიონ ფე პირობით თანხაზე გადახდა - ფიქსირებული, მიღება - ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთის

სვოპს მეორე მხარესთან, C-თან, სვოპის ცვალებადი ნაწილი დგინდება ყოველკვარტალურად, სამთვიანი LIBOR-ის საფუძველზე. ფიქსირებული პროცენტის თანხა გამოითვლება 10-პროცენტიანი წლიური საპროცენტო განაკვეთის სვოპის პირობით თანხაზე, ანუ 10 მილიონ ფე-ზე. ერთეული S წინასწარ იხდის თავის ვალდებულებას, სვოპის ცვალებადი ნაწილის შესაბამისად, იმავდროულად ინარჩუნებს ფიქსირებული წლიური 10%-იანი საპროცენტო განაკვეთით 100 მილიონ ფე-ზე გამოთვლილი პროცენტის თანხის მიღების უფლებას.

ხელშეკრულების საფუძველზე ფულადი სახსრების შემოსვლა ფიქსირებულიანუიტეტის ფინანსური ინსტრუმენტის ფულადი სახსრების შემოსვლის ექვივალენტურია, რადგან ერთეული შ-მა იცის, რომ წლიურად 10 მილიონ ფე-ს მიიღებს სვოპის ვადის განმავლობაში. ამგვარად, რადგან სხვა ყველაფერი მსგავსია, ხელშეკრულების საწყისი ინვესტიცია ტოლი უნდა იყოს სხვა, ფიქსირებულგანაკვეთიანი ანუიტეტის ფინანსური ინსტრუმენტების საწყისი ინვესტიციებისა. მაშასადამე, გადახდა - ცვალებადი, მიღება - ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთის სვოპის საწყისი ნეტო ინვესტიცია არაწარმოებული ხელშეკრულების, რომელიც მსგავსად რეაგირებს საბაზრო პირობებზე, საჭირო ინვესტიციის ოდენობის ტოლია. ამიტომ, აღნიშნული ინსტრუმენტი ვერ აკმაყოფილებს სსბასს 29-ის შემდეგ დებულებას: - “არ სჭირდება საწყისი ნეტო ინვესტიცია ან საჭიროებს მცირე საწყის ნეტო ინვესტიციას, სხვა ხელშეკრულებებისაგან განსხვავებით, რომლებიც მსგავსად რეაგირებენ საბაზრო პირობების ცვლილებებზე”. მაშასადამე, ხელშეკრულების ფინანსური აღრიცხვა სსბასს 29-ის შესაბამისად არ განხორციელდება როგორც წარმოებულის. ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთით გადახდის მოვალეობას თუ გამოვრიცხავთ, შ ერთეული, ფაქტობრივად, სესხს აძლევს პარტნიორ C-ს.

ბ.5 წარმოებულის განმარტება: ურთიერთგადასაყვანი სესხები

A ერთეული ხუთწლიან, ფიქსირებულგანაკვეთიან სესხს აძლევს B ერთეულს, ხოლო B ერთეული იმავდროულად იმავე ოდენობის ხუთწლიან ცვალებად საპროცენტოგანაკვეთიან სესხს აძლევს A-ს. აღნიშნული ორი სესხის გაცემისას პირითადი თანხების გადაცემა არ ხდება, რადგან A-ს და B-ს ურთიერთგადასაყვანის ხელშეკრულება აქვთ დადებული. სსბასს 29-ის შესაბამისად, ეს წარმოებული იქნება თუ არა?

დიახ. აღნიშნული მდგომარეობა აკმაყოფილებს წარმოებულის განმარტებას (ანუ, არსებობს საბაზისო ცვლადი და არ არსებობს საწყისი ნეტო ინვესტიცია, ან საწყისი მცირე ნეტო ინვესტიცია, რომელიც მსგავს რეაგირებას მოახდენს საბაზრო პირობების ცვლილებებზე(ე)). აღნიშნული სა-

სესხო ხელშეკრულებების შედეგი საწყისი ინვესტიციის გარეშე საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ხელშეკრულების ექვივალენტურია. არაწარმოებული გარიგებები ერთიანდება და განიხილება წარმოებულად, როდესაც გარიგებების შედეგი არსებითად წარმოებულია. აღნიშნულის ინდიკატორები მოიცავს შემდეგს:

- ერთდროულად იდება ერთიმეორის გათვალისწინებით;
- მათში ერთი და იმავე მხარე მონაწილეობს;
- იმავე რისკთან არის დაკავშირებული;
- არ არსებობს გამოკვეთილი ეკონომიკური საჭიროება ან არსებითიზნესის მიზანი გარიგებების ცალ-ცალკე დასადებად, შესაძლებელია იმავე შედეგის ერთი გარიგებით მიღწევა.

პასუხი იგივე იქნებოდა, A და B ერთეულებს ურთიერთგადაფარვის შეთანხმება რომ არ ჰქონდეთ, რადგან ბასს 29.10-ში მოცემული წარმოებული ინსტრუმენტის განმარტებით, ნეტო ანგარიშსწორება არ მოითხოვება.

ბ.6 წარმოებულის განმარტება: ოფციონები, რომელთა განხორციელება არ არის მოსალოდნელი

ბასს 29.10-ში მოცემული წარმოებული ინსტრუმენტის განმარტებით მოითხოვება: “ანგარიშსწორება განხორციელდეს მომავალი თარიღით”. დაკმაყოფილება თუ არა აღნიშნული კრიტერიუმი, როდესაც ოფციონის განხორციელება მოსალოდნელი არ არის, მაგალითად, იმიტომ, რომ წამებია?

დიახ. ოფციონის ანგარიშსწორება ხდება განხორციელებისას ან დაფარვის ვადის დადგომისას. ოფციონის ვადის ამოწურვა არის ანგარიშსწორების ფორმა, მიუხედავად იმისა, რომ ფასეულობები დამატებით არ გაიცვლება.

ბ.7 წარმოებულის განმარტება: გაყიდვის მოცულობაზე დაფუძნებული სავალუტო ხელშეკრულება

სამხრეთაფრიკული ერთეული XYZ, რომლის ძირითადი საბრუნავი ვალუტა სამხრეთაფრიკული რანდია, ელექტროენერგიას მოზამბიკში ამერიკულ დოლარებში ყიდის. XYZ ხელშეკრულებას დებს საინვესტიციო ბანკთან ფიქსირებული სავალუტო კურსით დოლარის რანდზე კონ-

ვერტაციისათვის. აღნიშნული ხელშეკრულებით მოითხოვება, რომ XYZ-მა ბანკში შეიტანოს მოზამბიკში რანდებში განსაზღვრული გაყიდვებიდან ამონაგები და მიიღოს აშშ დოლარები ფიქსირებული კურსით 6.00. არის თუ არა აღნიშნული ხელშეკრულება წარმოებული?

დიახ. ხელშეკრულებას ორი ცვლადი ბაზისი (სავალუტო კურსი და გაყიდვების მოცულობა) აქვს, არ სჭირდება საწყისი ნეტო ინვესტიცია ან საჭიროა მცირე საწყისი ნეტო ინვესტიცია, სხვა ხელშეკრულებებისაგან განსხვავებით, რომლებიც მსგავსად რეაგირებენ საბაზრო პირობების ცვლილებებზე და არ სჭირდება გადახდის ანარიცხები. სსბას 29-ის შესაბამისად, მისი მოქმედების სფეროდან არ გამოირიცხება წარმოებულები, რომელთა საფუძველს გაყიდვების მოცულობა წარმოადგენს.

ბ.8 წარმოებულის განმარტება: წინასწარგადახდილი ფორვარდი

ერთეული ფორვარდული ფასით აქციების შეძენაზე ერთწლიან ფორვარდულ ხელშეკრულებას დებს. ფორვარდული ურთიერთობის დასაწყისში აქციების მიმდინარე ფასის შესაბამისად ახდენს წინასწარ გადახდებს. არის თუ არა აღნიშნული ფორვარდული ხელშეკრულება წარმოებული?

არა. მოცემული ფორვარდული ხელშეკრულება ვერ აკმაყოფილებს წარმოებულის შემდეგ ტესტს: “არ სჭირდება საწყისი ნეტო ინვესტიცია, ან საჭიროებს მცირე საწყისი ნეტო ინვესტიციას, სხვა ხელშეკრულებებისაგან განსხვავებით, რომლებიც მსგავსად რეაგირებენ საბაზრო პირობების ცვლილებებზე”.

საილუსტაციოდ: ერთეული XYZ ფორვარდულ ხელშეკრულებას დებს ერთი წლის განმავლობაში T – სთან ერთი მილიონი აქციის შეძენაზე. ერთი აქციის მიმდინარე საბაზრო ფასია 50 ფე; აქციის ერთწლიანი ფორვარდული ფასია 55 ფე. XYZ-ს მოეთხოვება, ურთიერთობის დასაწყისში წინასწარ გადაიხადოს ფორვარდული ხელშეკრულების საწყისი ინვესტიცია 50 მილიონი ფე-ის ოდენობით. ფორვარდული ხელშეკრულების საწყისი ინვესტიცია, 50 მილიონი ფე, ბაზისზე დამოკიდებულ პირობით თანხაზე ნაკლებია. ერთი მილიონი აქცია, თითოეული - 55 ფე-ად, ანუ 55 მილიონი ფე. მაგრამ საწყისი ნეტო ინვესტიციის ოდენობა უახლოვდება საჭირო ინვესტიციის ოდენობას იმ ხელშეკრულებების შემთხვევაში, რომლებიც მსგავს რეაგირებას მოახდენდნენ საბაზრო პირობების ცვლილებაზე. ურთიერთობის დასაწყისში თ-ს აქციების შეძენა შესაძლებელია იმავე ფასად, თითოეული - 50 ფე-ად. შესაბამისად, აღნიშნული წინასწარგადახდილი ფორვარდული ხელშეკრულება არ აკმაყოფილებს წარმოებული ინსტრუმენტის ნეტო ინვესტიციის კრიტერიუმს.

ბ.9 წარმოებულის განმარტება: საწყისი ნეტო ინვესტიცია

მრავალი წარმოებული ინსტრუმენტი, როგორც არის ფიუჩერული ხელშეკრულება და ბირჟაზე კვოტირებული გამოწერილი ოფციონები, მოითხოვენ მარგინალურ ანგარიშებს. არის თუ არა მარგინალური ანგარიში საწყისი ნეტო ინვესტიციის ნაწილი?

არა. მარგინალური ანგარიში არ არის წარმოებულ ინსტრუმენტში საწყისი ნეტო ინვესტიციის ნაწილი. მარგინალური ანგარიშები წარმოადგენს გირაოს ფორმას პარტნიორის ან საკლირინგო პალატებისათვის და შეიძლება ჰქონდეთ ფულადი სახსრების, ფასიანი ქაღალდების ან სხვა განსაზღვრული აქტივების, როგორც წესი, ლიკვიდური აქტივების, ფორმა. მარგინალური ანგარიშები განცალკევებული აქტივებია და მათი ფინანსური აღრიცხვა ცალკე წარმოებს.

ბ.10 სავაჭროდ გამიზნულის განმარტება: პორტფელი ბოლოდროინდელი მოკლევადიანი მოგების ისტორიით

ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების განმარტებაში მოცემულია, რომ ფინანსური აქტივი უნდა კლასიფიცირდეს სავაჭროდ გამიზნულ აქტივად, თუ ... ერთიანად მართული იმ განსაზღვრული პორტფელის ნაწილია, რომლისთვისაც უახლოეს წარსულში მოკლევადიანი მოგების მიღების მტკიცებულება არსებობს. აღნიშნული განმარტებისათვის რას ნიშნავს “პორტფელი”?

მართალია, ტერმინი “პორტფელი” ბასს 39-ში პირდაპირ არ არის განმარტებული, მაგრამ აღნიშნული ტერმინის კონტექსტიდან გამომდინარე, შეიძლება ითქვას პორტფელი არის იმ ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების ჯგუფი, რომლებიც ისე იმართება, როგორც ჯგუფის ნაწილი (სსბასს 29.10). თუ მსგავსი პორტფელის ფინანსური ინსტრუმენტებიდან უახლეს წარსულში მოკლევადიანი მოგების მიღების მტკიცებულება არსებობს, მაშინ აღნიშნული ფინანსური ინსტრუმენტები აკმაყოფილებს სავაჭროდ გამიზნული ფინანსური ინსტრუმენტების კრიტერიუმებს, მიუხედავად იმისა, რომ ინდივიდუალური ფინანსური ინსტრუმენტი შესაძლოა, ფაქტობრივად, უფრო ხანგრძლივი ვადით იქნეს ფლობილი.

ბ.11 სავაჭროდ გამიზნულის განმარტება: პორტფელის დაბალანსება

ერთეული ფლობს სავალო და წილობრივი ინსტრუმენტების საინვესტიციო პორტფელს. პორტფელის მართვის დოკუმენტირებულ მითითებებში მოცემულია, რომ პორტფელში წილობრივი კაპიტალის წილი 30-50%-ის ფარგლებში უნდა იყოს. პორტფელის ინვესტიციების მენეჯერს, წილობრივი და სავალო ინსტრუმენტების ყიდვისა და გაყიდვის საშუალებით, პორტფელის განსაზღვრული მითითებების მიხედვით დაბალანსების უფლებამოსილება გააჩნია. აქვს თუ არა ერთეულს ინსტრუმენტებისთვის გასაყიდად არსებულის კლასიფიკაციის მინიჭების უფლება?

ეს დამოკიდებულია ერთეულის განზრახვასა და დანერგილ პრაქტიკაზე. თუ პორტფელის მენეჯერი უფლებამოსილია, ინსტრუმენტები იყიდოს და გაყიდოს პორტფელის რისკის დასაბალანსებლად, მაგრამ არ აქვს ვაჭრობის განზრახვა და არ არსებობს მოკლევადიანი მოგების მიზნით ვაჭრობის პრაქტიკა, აღნიშნული ინსტრუმენტები შეიძლება კლასიფიცირდეს გასაყიდად არსებულ ინსტრუმენტებად. თუ პორტფელის მენეჯერი აქტიურად ყიდულობს და ყიდის ინსტრუმენტებს მოკლევადიანი მოგების მიღების მიზნით, პორტფელის ფინანსური ინსტრუმენტები კლასიფიცირდება სავაჭროდ გამიზნულ ფინანსურ ინსტრუმენტებად.

ბ.12 დაფარვის ვადამდე ფლობილი ფინანსური აქტივების განმარტება: ინდექსთან მიბმული ძირითადი თანხა

A ერთეული 12 ფე-ად ყიდულობს კაპიტალის ინდექსთან მიბმულ ხუთწლიან თამასუქებს, რომელთა საწყისი ფასი გამოშვებისას იყო 10 ფე, რაც თამასუქის ფასია შეძენის მომენტში. თამასუქის დაფარვის ვადამდე პროცენტის თანხის გადახდა არ მოითხოვება. თამასუქის დაფარვის ვადის გასვლისას მოითხოვება საწყისი გამოშვების ფასს, 10 ფე-ის მიმატებული დამატებითი გამოსყიდვის თანხის გადახდა, რაც დამოკიდებულია იმაზე, აქციის ფასის ინდექსი აღემატება თუ არა დაფარვის ვადის ამოწურვისას წინასწარგანსაზღვრულ დონეს. თუ აქციის ფასი არ აღემატება ან ტოლია წინასწარგანსაზღვრული დონის, არავითარი დამატებითი გამოსყიდვის თანხის გადახდა არ ხდება. თუ აქციის ფასი აღემატება აღნიშნულ წინასწარგანსაზღვრულ დონეს, დამატებითი გამოსყიდვის თანხის ოდენობა იქნება 1.15-ისა და დაფარვისას აქციის ფასის ინდექსსა და თამასუქის გამოშვებისას აქციის ფასის ინდექსს შორის სხვაობის გამოშვებისას აქციის ინდექსთან ფარდობის ნამრავლი. თამასუქების დაფარვის ვადამდე ფლობა A ერთეულს განზრახულივ აქვს და ამის უნარიც შესწევს. შეუძლია თუ არა A ერთეულს, აღნიშნულ თამასუქებს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების კლასიფიკაცია მიანიჭოს?

დიახ. დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციად თამასუქის კლასიფიცირება შეიძლება, რადგან გადასახდელია ფიქსირებული თანხა 10 ფე, ფიქსირებული დაფარვის ვადა გააჩნია და A ერთეულს განზრახული აქვს და უნარიც შესწევს, რომ თამასუქს ფლობდეს დაფარვის ვადამდე (სსბასს 29.10). მაგრამ, კაპიტალის ინდექსის ნაწილი წარმოადგენს მყიდველის ოფციონს, რომელიც მჭიდროდ არ არის დაკავშირებული ძირითად სავალო ინსტრუმენტთან და სსბასს 29.12-ის შესაბამისად უნდა განცალკევდეს, როგორც ჩართული წარმოებული. შემენის ფასი, 12 ფე, გადანაწილება ძირითად სავალო ინსტრუმენტსა და აღნიშნულ ჩართულ წარმოებულს შორის. მაგალითად, ჩართული ოფციონის რეალური ღირებულება შემენისას არის 4 ფე, საწყისი აღიარებისას სავალო ინსტრუმენტის ღირებულება შეფასდება 8 ფე-ით. ასეთ შემთხვევაში, 2 ფე დისკონტი, რომელიც იგულისხმება ძირითად თამასუქში (ძირითად თანხას, 10 ფე, გამოკლებული საწყისი საბალანსო ღირებულება 8 ფე, თამასუქის დაფარვის პერიოდში, ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით ამორტიზებული იქნება ნამეტად ან დეფიციტად აღიარებით.

ბ.13 დაფარვის ვადამდე ფლობილი ფინანსური აქტივების განმარტება:
ინდექსთან მიბმული საპროცენტო განაკვეთი

შეიძლება თუ არა დაფარვის ვადის დასრულებისას ფიქსირებული გადახდისა და ფიქსირებული დაფარვის ვადის მქონე ობლიგაცია კლასიფიცირდეს, როგორც დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია, თუ ობლიგაციის პროცენტის გადახდები მიბმულია საქონლის ან კაპიტალის ფასთან და ერთეულს განზრახული აქვს და უნარიც შესწევს, რომ ობლიგაციას დაფარვის ვადამდე ფლობდეს?

დიახ. თუმცა, საქონლის ინდექსთან, ან კაპიტალის ინდექსთან მიბმული პროცენტის გადახდები წარმოქმნის ჩართულ წარმოებულს, რომელიც განცალკევდება და აღირიცხება, როგორც წარმოებული რეალური ღირებულებით (სსბასს 29.12). სსბასს 29.14 არ ვრცელდება ასეთ შემთხვევაში, რადგან ძირითადი სავალო ინსტრუმენტი (ფიქსირებული თანხის გადახდა დაფარვის ვადის გასვლისა(ს) უნდა განცალკევდეს ჩართული წარმოებულისაგან (ინდექსთან მიბმული პროცენტის თანხის გადახდები).

ბ.14 დაფარვის ვადამდე ფლობილი ფინანსური აქტივების განმარტება:
რეიტინგის დაცემის შემდგომი გაყიდვა

სარეიტინგო სააგენტოს რეიტინგის შემცირების შემდეგ, დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციის გაყიდვა, საეჭვოს ხომ არ გახდის ერთეულის მიერ სხვა ინვესტიციების დაფარვის ვადამდე ფლობის განზრახვას?

აუცილებელი არ არის. რეიტინგის დაცემა, სავარაუდოდ, მიანიშნებს გამომშვების კრედიტუნარიანობის გაუარესებაზე. სსბას 29-ში მითითებულია, რომ გამომშვების კრედიტუნარიანობის მნიშვნელოვნად გაუარესების გამო, გაყიდვა შეიძლება ბასს 29-ში მოცემულ პირობას აკმაყოფილებდეს და, ამდენად, არ წამოიჭრება ერთეულის მიერ სხვა ინვესტიციების დაფარვის ვადის გასვლამდე შენარჩუნების განზრახვის საკითხი. თუმცა, კრედიტუნარიანობის გაუარესება მნიშვნელოვანი უნდა იყოს საწყისი აღიარებისას, საკრედიტო რეიტინგთან მიმართებაში. ამასთან, ბასს 29-ში მოცემული პირობის დასაკმაყოფილებლად, რეიტინგის გაუარესების დანამდვილებით წინასწარგანჭვრეტა შესაძლებელი არ უნდა ყოფილიყო მაშინ, როდესაც ერთეულმა ინვესტიციებს დაფარვის ვადამდე ფლობილის კლასიფიკაცია მიანიჭა. მიიჩნევა, რომ კრედიტუნარიანობის გაუარესება მოცემული საკრედიტო რეიტინგის ჯგუფის ფარგლებში, ან ერთი საკრედიტო რეიტინგის ჯგუფიდან მეორე, უფრო დაბალი საკრედიტო რეიტინგის ჯგუფში ჩამოქვეითება ხშირად წინასწარგანჭვრეტადია. თუ რეიტინგის გაუარესება სხვა ინფორმაციასთან ერთობლიობაში გაუფასურების მტკიცებულებას იძლევა, კრედიტუნარიანობის გაუარესება, ხშირ შემთხვევაში, მნიშვნელოვნად მიიჩნევა.

ბ.15 დაფარვის ვადამდე ფლობილი ფინანსური აქტივების განმარტება:
ნებდართული გაყიდვები

მენეჯმენტის ცვლილების გამო დაფარვის ვადამდე ფლობილი ფინანსური აქტივების გაყიდვა ხომ არ ნიშნავს სხვა ფინანსური აქტივების დაფარვის ვადამდე ფლობის კლასიფიკაციაში ეჭვის შეტანას?

დიახ. ბასს 29.მგ 35-ში ხელმძღვანელობის ცვლილება არ განიხილება მდგომარეობად, როდესაც დაფარვის ვადამდე ფლობილი ფინანსური აქტივების გაყიდვა ან ტრანსფერი არ ნიშნავს დაფარვის ვადამდე ფლობილის კლასიფიკაციაში ეჭვის შეტანას. ამდენად, მსგავსი ცვლილების გამო, გაყიდვა საეჭვოს ხდის ერთეულის მიერ ინვესტიციების დაფარვის ვადამდე ფლობას.

საილუსტრაციოდ: X ერთეულს აქვს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ფინანსური აქტივების პორტფელი. მიმდინარე პერიოდში, დირექტორთა საბჭოს მითითებით, შეიცვალა ზედა რგოლის ხელმძღვანელობა. ახალ ხელმძღვანელს სურს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ფინანსური აქტივების ნაწილის გაყიდვა, რათა განახორციელოს დირექტორთა საბჭოს მიერ დასახული გაფართოების სტრატეგია. მიუხედავად იმისა, რომ წინა ხელმძღვანელობა ერთეულს დაფუძნებიდან მართავდა და X ერთეულში არასოდეს განხორციელებულა რესტრუქტურირება, აღნიშნული გაყიდ-

ვა კითხვის ნიშნის ქვეშ აყენებს ერთეულის მიერ დარჩენილი დაფარვის ვადამდე ფლობილი ფინანსური აქტივების დაფარვის ვადამდე ფლობის განზრახვას.

ბ.16 დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების განმარტება: გაყიდვები ერთეულისათვის სპეციფიკურ კაპიტალზე მოთხოვნის გამო

ზოგიერთ ქვეყანაში ბანკების ან სხვა სექტორების მარეგულირებელმა დაწესებულებებმა შეიძლება დაადგინონ ერთეულისათვის სპეციფიკური კაპიტალის მოთხოვნები, რომლებიც მოცემულ სექტორში რისკის შეფასებაზეა დაფუძნებული. სსბასს 29.გმ35(ე)-ით მითითებულია, რომ ერთეულმა, რომელიც დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციებს ყიდის მარეგულირებლის მიერ სექტორში კაპიტალის მოთხოვნის გაუთვალისწინებელი გაზრდის გამო, შეიძლება ეს გააკეთოს ბასს 29-ის შესაბამისად, მის მიერ დანარჩენი ინვესტიციების დაფარვის ვადამდე ფლობის განზრახვის კითხვის ნიშნის ქვეშ დაუყენებლად. მარეგულირებლის მიერ ერთეულისათვის სპეციფიკური კაპიტალის მოთხოვნის (ანუ კაპიტალის მოთხოვნა, რომელიც მხოლოდ მოცემულ ერთეულს ეხება და არა მთელ სექტორ(ს) გამო დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების გაყიდვა მსგავს ექვს ხომ არ წარმოშობს?

დიახ, მსგავსი გაყიდვა ექვსქვეშ აყენებს ერთეულის მიერ სხვა ფინანსური აქტივების დაფარვის ვადამდე ფლობის განზრახვას. გამონაკლისია შემთხვევა, როდესაც ერთეული აჩვენებს, რომ აღნიშნული გაყიდვა აკმაყოფილებს ბასს 29.10-ში მოცემულ პირობას კაპიტალის მოთხოვნის გაზრდის გამო გაყიდვების განხორციელებასთან დაკავშირებით. ეს არის განცალკევებული მოვლენა, რომელსაც ერთეული ვერ აკონტროლებს, არ არის განმეორებადი და შეუძლებელია მისი გონივრულად წინასწარგანჭვრეტა.

ბ.17 დაფარვის ვადამდე ფლობილი ფინანსური აქტივების განმარტება: გირაო, გამოსყიდვის შეთანხმებები (რეპო და ფასიანი ქაღალდების გასესხების შეთანხმებები

ერთეულს არ შეიძლება ჰქონდეს ინვესტიციის დაფარვის ვადამდე ფლობის დემონსტრირების უნარი, თუ მასზე მოქმედებს შეზღუდვა, რომელსაც შეუძლია აღნიშნულ უნარზე უარყოფითად იმოქმედოს. ნიშნავს თუ არა აღნიშნული, რომ გირაოში ჩადებული ან სხვა მზარისათვის რეპო შეთანხმებით გადაცემული სავალო ინსტრუმენტი ან ფასიანი ქაღალდების

გასესხების გარიგება, რომელთა აღიარება გრძელდება, ვერ კლასიფიცირდება დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციად?

არა. ერთეულის მიერ სავალო ინსტრუმენტების დაფარვის ვადამდე ფლობის განზრახულობა და უნარი აუცილებელი არ არის, იზღუდებოდეს, თუ აღნიშნული ინსტრუმენტები გირაოში ჩაიდება ან რეპო და ფასიანი ქაღალდების გასესხების შეთანხმებების საგანი გახდება. მაგრამ ერთეულს სავალო ინსტრუმენტების დაფარვის ვადამდე ფლობის განზრახვა და უნარი არ აქვს, როდესაც მოსალოდნელი არ არის, მის მიერ აღნიშნული ინსტრუმენტების ხელმისაწვდომობის შენარჩუნება და აღდგენა.

ბ.18 დაფარვის ვადამდე ფლობილი ფინანსური აქტივების განმარტება: განზრახვის კომპრომეტირება

ნებაყოფლობითი სატენდერო შეთავაზების შედეგად A ერთეული კარგი ეკონომიკური პირობებით ყიდის დაფარვის ვადამდე ფლობილად კლასიფიცირებულ მნიშვნელოვანი ოდენობის ფინანსურ აქტივებს. ერთეული აღნიშნული გაყიდვის შემდეგ შეძენილ ფინანსურ აქტივებს დაფარვის ვადამდე ფლობილის კლასიფიკაციას არ ანიჭებს. მაგრამ იგი არ ახორციელებს დარჩენილი დაფარვის ვადამდე ფლობილი ფინანსური ინვესტიციების რეკლასიფიკაციას, რადგან მას ჯერ კიდევ განზრახული აქვს მათი დაფარვის ვადის გასვლამდე ფლობა. A ერთეული სსბასს 29-ის შესაბამისად მოქმედებს?

არა. როდესაც უმნიშვნელოზე დიდი ოდენობით დაფარვის ვადამდე ფლობილი ფინანსური აქტივების გაყიდვების გამო ბასს 29.10-ში და ბასს 29.მგ35-ში მოცემული პირობები არ კმაყოფილდება, აღნიშნული კლასიფიკაცია არ უნდა მიენიჭოს არც ერთ ინსტრუმენტს. შესაბამისად, ყველა დარჩენილი დაფარვის ვადამდე ფლობილი აქტივი უნდა რეკლასიფიცირდეს გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივებად. აღნიშნული რეკლასიფიკაცია აღირიცხება იმ საანგარიშო პერიოდში, როდესაც გაყიდვას ან გადაცემას ჰქონდა ადგილი და მისი აღრიცხვა, როგორც კლასიფიკაციის შეცვლა, ბასს 29.60-ის შესაბამისად მოხდება. ბასს 29.10-ში ნათლად არის განმარტებული, რომ ორი წელი მაინც უნდა გავიდეს, სანამ ერთეულის ფინანსური აქტივების კვლავ დაფარვის ვადამდე ფლობილ ფინანსურ აქტივებად კლასიფიკაციის უფლება ექნება.

ბ.19 დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების განმარტება: - "დაეკვების" წესის გამოყენების მიზნით ქვეკატეგორიებად დაყოფა

შეუძლია თუ არა ერთეულს, ბასს 29.10-ში მოცემული დაფარვის ვადამდე ფლობილი კატეგორიების კლასიფიკაციის კრიტერიუმები, ცალ-ცალკე გამოიყენოს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ფინანსური აქტივების სხვადასხვა კატეგორიისთვის, მაგალითად, როგორიცაა აშშ დოლარებში და ევროში განსაზღვრული სავალო ინსტრუმენტები?

არა. სსბასს 29.10-ში გარკვევით არის მოცემული “განზრახვის კომპრომეტირების” წესი. როდესაც ერთეული უმნიშვნელოზე დიდი ოდენობით დაფარვის ვადამდე ფლობილ ფინანსურ აქტივებს ყიდის ან სხვა კლასიფიკაციას ანიჭებს, მას არ შეუძლია რომელიმე ფინანსური აქტივის დაფარვის ვადამდე ფლობილ ფინანსურ აქტივად კლასიფიცირება.

ბ.20 დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების განმარტება: “განზრახვის კომპრომეტირების” წესის გამოყენება კონსოლიდირებული მისას

შეუძლია თუ არა ერთეულს ბასს 29.10-ში მოცემული კრიტერიუმები ცალ-ცალკე გამოიყენოს კონსოლიდირებული ჯგუფის სხვადასხვა ერთეულისათვის, მაგალითად, თუ აღნიშნული ერთეულები სხვადასხვა ქვეყანაშია და განსხვავებულ იურიდიულ და ეკონომიკურ გარემოში ფუნქციონირებენ?

არა. როდესაც ერთეული კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში კლასიფიცირებულ, დაფარვის ვადამდე ფლობილ ფინანსურ აქტივებს უმნიშვნელოზე დიდი ოდენობით ყიდის ან სხვა კლასიფიკაციას ანიჭებს, მას არ შეუძლია რომელიმე ფინანსური აქტივის დაფარვის ვადამდე ფლობილ ფინანსურ აქტივად კლასიფიცირება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ ბასს 39.9-ში მოცემული კრიტერიუმები არ დაკმაყოფილდება.

ბ.21 სესხისა და კუთვნილი მისაღები თანხების განსაზღვრა: წილობრივი ინსტრუმენტი

შეიძლება თუ არა, წილობრივი ინსტრუმენტი, როგორიც არის პრივილეგიური აქცია ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადახდებით, მფლობელის მიერ სესხებად და მისაღებ კუთვნილ თანხებად კლასიფიცირდეს?

დიახ. როდესაც არაწარმოებული სავალო ინსტრუმენტი გამომშვების მიერ აღირიცხება, როგორც ვალდებულება და მას აქვს ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადახდები და კოტირებული არ არის აქტიურ ბაზარზე, შესაძლებელია მისი კლასიფიცირება სესხისა და მისაღები კუთვნილი

თანხების სახით მფლობელის მიერ, თუკი მოცემული განსაზღვრების სხვა პირობები დაკმაყოფილებულია. სსბასს 27.13-ში, სსბასს 27.27-ში მოცემულია გამომშვების მიერ ფინანსური ინსტრუმენტის ვალდებულების ან კაპიტალის სახით კლასიფიცირების მითითებები. როდესაც ინსტრუმენტი აკმაყოფილებს წილობრივი ინსტრუმენტის განსაზღვრას სსბასს 28-ის შესაბამისად, მფლობელის მიერ მისი სესხისა და მისაღები კუთვნილი თანხის სახით კლასიფიცირება დაუშვებელია.

ბ.22 სესხის და კუთვნილი მისაღები თანხების განმარტება: ბანკების დეპოზიტები სხვა ბანკებში

ბანკებს აქვთ ვადიანი დეპოზიტები ცენტრალურ ბანკში ან სხვა ბანკებში. ზოგჯერ ანაზრის მტკიცებულება შეთანხმებადია, ზოგჯერ კი - არა. მაშინაც კი, როდესაც შეთანხმებადია, დეპოზიტორ ბანკს შეიძლება ჰქონდეს ან არ ჰქონდეს მათი გაყიდვის სურვილი. მსგავსი ანაზრები, ბასს 29.10-ის შესაბამისად, სესხისა და მისაღები კუთვნილი თანხების განსაზღვრას აკმაყოფილებენ თუ არა?

მსგავსი ანაზრები აკმაყოფილებენ სესხისა და კუთვნილი მისაღები თანხების განმარტებას, მიუხედავად იმისა, დეპოზიტის მტკიცებულება შეთანხმებადია თუ არა, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც დეპოზიტორ ბანკს განზრახული აქვს აღნიშნული ინსტრუმენტების მაშინვე გაყიდვა. ამ შემთხვევაში დეპოზიტი კლასიფიცირდება სავაჭროდ გამიზნულ ფინანსურ აქტივად.

ბ.24 ამორტიზებული თვითღირებულების განმარტება: შეუზღუდავადიანი სავალო ინსტრუმენტები, ფიქსირებული ან ბაზარზე დაფუძნებული ცვალებადი განაკვეთით

ზოგჯერ ერთეულები ყიდულობენ ან უშვებენ სავალო ინსტრუმენტებს, რომლებიც მოითხოვება, ამორტიზებადი თვითღირებულებით შეფასდეს და რომელთა მიმართ ემიტენტს არა აქვს ძირითადი თანხის გადახდის ვალდებულება. პროცენტის თანხა შეიძლება გადახდილ იქნეს ფიქსირებული ან ცვალებადი განაკვეთით. ნულისა (“დაფარვის თანხა”) და მიღებულ ან გადახდილ საწყის თანხას შორის სხვაობა, აღიარებისას მაშინვე ამორტიზდება თუ არაამორტიზირებული ღირებულების განსაზღვრისას, საპროცენტო განაკვეთი თუ ფიქსირებულია ან განისაზღვრება, როგორც საბაზრო პირობებზე დაფუძნებული ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთი?

არა. რადგან ძირითადი თანხის გადახდა არ ხდება, საწყის თანხასა და დაფარვის თანხას შორის სხვაობის ამორტიზაცია არ ხორციელდება, თუკი

საპროცენტო განაკვეთი ფიქსირებულია ან განისაზღვრება, როგორც საბაზრო პირობებზე დაფუძნებული ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთი. რადგან გადასახდელი პროცენტის თანხა ფიქსირებულია ან საბაზრო პირობებზე დაფუძნებული და გადახდილი იქნება განუსაზღვრელი ვადის განმავლობაში, ამორტიზებული ღირებულება (სამომავლო ფულადი სახსრების გადახდების ნაკადის ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით დისკონტირებული ღირებულება) ყველა პერიოდში ძირითადი თანხის ტოლია (ბასს 29.10).

ბ.24 ამორტიზებული ღირებულების განმარტება: განუსაზღვრელვადიანი სავალო ინსტრუმენტები კლებადი საპროცენტო განაკვეთით

როდესაც განუსაზღვრელვადიანი სავალო ინსტრუმენტის საპროცენტო განაკვეთი დროის განმავლობაში მცირდება, ამორტიზებული ღირებულება ყოველ პერიოდში ძირითადი თანხის ტოლი იქნება თუ არა?

არა. ეკონომიკური თვალსაზრისით, პროცენტის ზოგიერთი ან ყველა გადახდა წარმოადგენს ძირითადი თანხის დაბრუნებას. მაგალითად, საპროცენტო განაკვეთი შეიძლება განისაზღვროს 16 პროცენტით პირველი ათი წლის განმავლობაში და ნული პროცენტით შემდგომ პერიოდებში. ასეთ შემთხვევაში, საწყისი თანხა ამორტიზდება ნულამდე პირველი ათი წლის განმავლობაში ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით, რადგან პროცენტის თანხის გადახდის ნაწილი წარმოადგენს ძირითადი თანხის დაბრუნებას. ამორტიზებული ღირებულება 10 წლის შემდეგ ნულის ტოლი იქნება, რადგან სამომავლო ფულადი გადახდების ნაკადის დისკონტირებული ღირებულება ნულის ტოლია (შემდეგ პერიოდებში არ ხორციელდება არავითარი გადახდა, არც ძირითადი თანხის და არც პროცენტის).

ბ.25 ამორტიზებული ღირებულების გამომანგარიშების მაგალითი: ფინანსური აქტივები

ფინანსური აქტივები, რომელთა რეალური ღირებულება არ ფასდება და რომელთაც აქვთ ფიქსირებული დაფარვის ვადა, ამორტიზებული ღირებულებით უნდა შეფასდეს. როგორ გამოითვლება ამორტიზებული ღირებულება?

ბასს 29-ის მიხედვით, ამორტიზებული ღირებულება გამოითვლება ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით. ფინანსური ინსტრუმენტის ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული შეფასებული ფულადი ნაკადები დისკონტირდება

მოცემული ინსტრუმენტის მომსახურების ვადის განმავლობაში, ან საჭიროებისამებრ, უფრო მოკლე პერიოდის განმავლობაში, საწყისი აღიარების ნეტო საბალანსო ღირებულებამდე. გამოთვლისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს გადახდილი ან მიღებული ყველა საკომისიო და მოსაკრებელი, პირდაპირ მიკუთვნებადი გარიგების დანახარჯები და ყველა საკომისიო ან ფასდაკლება.

ქვემოთ მოცემულ მაგალითში ილუსტრირებულია ეფექტური საპროცენტო მეთოდით ამორტიზებული ღირებულების გამოთვლა. A ერთეული 1,000 ფე-ად (გარიგების დანახარჯების ჩათვლით ყიდულობს სავალო ინსტრუმენტს, რომლის დაფარვის ვადის ამოწურვამდე ხუთი წელია დარჩენილი. მოცემული ინსტრუმენტის ძირითადი თანხა შეადგენს 1,250 ფეს, ხოლო ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთი - 4.7 პროცენტს, რომელიც გადაიხდება ყოველწლიურად (1,250 ფე X 4.7 პროცენტი = 59 ფე. ხელშეკრულებით ასევე განსაზღვრულია, რომ მსესხებელს შეუძლია აგრეთვე ინსტრუმენტის გადასახდელი თანხების წინასწარ გადახდა და ამისათვის არ დაჯარიმდება. ურთიერთობის დაწყებისას ერთეული ვარაუდობს, რომ მსესხებელი წინასწარ არ გადაიხდის.

შეიძლება ვაჩვენოთ, რომ საპროცენტო გადახდებისა და საწყისი დისკონტის სავალო ინსტრუმენტის დაფარვის ვადაზე საბალანსო ღირებულების მუდმივი განაკვეთით გადასანაწილებლად უნდა მოხდეს მათი დარიცხვა წლიური 10 პროცენტით. ქვემოთ მოცემულ ცხრილში ასახულია ინფორმაცია სავალო ინსტრუმენტის შესახებ თითოეული საანგარიშგებო ამორტიზებული ღირებულების, საპროცენტო შემოსავლისა და ფულადი სახსრების ნაკადების პერიოდში.

წელი (ა)	ამორტიზებული ღირებულება წლის დასაწყისში	(ბ = ა X 10%) საპროცენტო შემოსავალი	(გ) ფულადი ნაკადები	(დ = ა + ბ - (გ) ამორტიზებული ღირებულება წლის ბოლოს
20X0	1,000	100	59	1,041
20X1	1,041	104	59	1,086
20X2	1,086	109	59	1,136
20X3	1,136	113	59	1,190
20X4	1,190	119	1,250+59	-

20X2 წლის პირველ დღეს ერთეული გადასინჯავს ფულადი სახსრების შეფასებას. ახლა იგი ვარაუდობს, რომ ძირითადი თანხის 50 პროცენტი წინასწარ იქნება გადახდილი 20X2 წლის ბოლოს, ხოლო დარჩენილი 50 პროცენტი კი - 20X4 წლის ბოლოს. ბასს 29.მგ20-ის შესაბამისად, ხდება სავალ ინსტრუმენტის 20X2 წლის საწყისი ნაშთის შესწორება. შესწორებული თანხის ოდენობა გამოითვლება იმ თანხის ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის (10 პროცენტი) დისკონტირებით, რომლის მიღებას ერთეული 20X2 და შემდგომ წლებში ვარაუდობს. აღნიშნულის შედეგად, 20X2 წლისათვის მიიღება ახალი საწყისი ნაშთი 1,138 ფე. 52 ფე-ით (1,138 ფე – 1,086 ფე შესწორება აისახება 20X2 წლის ნამეტში ან დეფიციტში. ქვემოთ მოცემულ ცხრილში ასახულია შეფასებების ცვლილების შედეგად შესწორებული ინფორმაცია სავალ ინსტრუმენტის ამორტიზებული ღირებულების, საპროცენტო შემოსავლისა და ფულადი ნაკადების შესახებ, თითოეულ საანგარიშგებო პერიოდში.

წელი	(ა) (ბ = $a \times 10\%$)	(გ)	(დ = ა + ბ - (გ))
	ამორტიზებული ღირებულება წლის დასაწყისში	საპროცენტო შემოსავალი	ფულადი ნაკადები
20X0	1,000	100	59
20X1	1,041	104	59
20X2	1,086 + 52	114	625 + 59
20X3	568	57	30
20X4	595	60	625 + 30
			–

თუ სავალ ინსტრუმენტი გაუფასურდება, მაგალითად, 20X3 წლის ბოლოს, გაუფასურების ზარალი გამოითვლება, როგორც მიმდინარე ღირებულებასა (595 ფე და თავდაპირველი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით (10 პროცენტი) დისკონტირებული შეფასებული სამომავლო ფულადი ნაკადების მოძრაობას შორის სხვაობა.

ბ.26 ამორტიზებული ღირებულების გამოანგარიშების მაგალითი: სავალ ინსტრუმენტები პროცენტის თანხის ეტაპობრივი გადახდით

ზოგჯერ ერთეულები სავალ ინსტრუმენტებს ყიდულობენ ან უშვებენ წინასწარგანსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთით, რომელიც სავალ ინსტრუმენტის დაფარვის ვადის განმავლობაში პროგრესულად იზრდება ან მცირდება ("ეტაპობრივი პროცენტი"). თუ ეტაპობრივი საპროცენტო განაკვეთიანი სავალ ინსტრუმენტი, ჩართული წარმოებულის გარეშე, გამოშვებულია 1,250 ფე ღირებულებით და 1,250 ფე დაფარვის ღირებულებით, თითოეულ საანგარიშგებო პერიოდში მისი ამორ-

ტიზებული ღირებულება სავალო ინსტრუმენტის დაფარვის ვადის განმავლობაში დისკონტირებული 1,250 ფე-ის ტოლია?

არა. მიუხედავად იმისა, რომ საწყისი თანხა და დაფარვის თანხა ერთი და იგივეა, ერთეული იყენებს ეფექტურ საპროცენტო მეთოდს პროცენტის გადახდების სავალო ინსტრუმენტის ვადაზე გადასანაწილებლად, რათა საბალანსო ღირებულებაზე მუდმივი განაკვეთი მიიღოს (სსბასს 29.10).

ქვემოთ განხილულ მაგალითში ილუსტრირებულია, თუ როგორ გამოითვლება ამორტიზებული ღირებულება ეფექტური საპროცენტო მეთოდით იმ ინსტრუმენტისათვის, რომლის წინასწარგანსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთი სავალო ინსტრუმენტის ვადის განმავლობაში იზრდება ან მცირდება ("ეტაპობრივი პროცენტი").

2000 წლის 1 იანვარს A ერთეულმა 1,250 ფე-ად გამოუშვა სავალო ინსტრუმენტი. ძირითადი თანხაა 1,250 ფე, სავალო ინსტრუმენტი გადასახდელია 2004 წლის 31 დეკემბერს. სავალო ხელშეკრულებაში პროცენტის თანხა განსაზღვრულია, როგორც ძირითადი თანხის შემდეგი პროცენტი: 6.0 პროცენტი 2000 წელს, (75 ფე, 8.0 პროცენტი 2001 წელს (100 ფე, 10.0 პროცენტი 2002 წელს (125 ფე, 12.0 პროცენტი 2003 წელს (150 ფე და 16.4 პროცენტი 2004 წელს (205 ფე. ამ შემთხვევაში, საპროცენტო განაკვეთი, რომლითაც დაფარვის ვადის განმავლობაში სამომავლო ფულადი სახსრების გადახდების დისკონტირება ხდება, არის 10 პროცენტი. ამგვარად, პროცენტის გადახდები გადანაწილდება სავალო ინსტრუმენტის ვადის განმავლობაში, თითოეულ პერიოდში ამორტიზებული ღირებულების განსაზღვრის მიზნით. თითოეულ პერიოდში ამორტიზებული ღირებულება პერიოდის დასაწყისში მრავლდება 10-პროცენტიან ეფექტურ საპროცენტო განაკვეთზე და ემატება ამორტიზებულ ღირებულებას. მოცემულ პერიოდში განხორციელებული ფულადი სახსრების ნებისმიერი გადახდა აკლდება შედეგად მიღებულ რიცხვს. შესაბამისად, თითოეულ პერიოდში ამორტიზებული ღირებულება:

წელი	(ა) ამორტიზებული ღირებულება დასაწყისში	(ბ = ა X 10%) საპროცენტო წლის შემოსავალი	(გ) ფულადი სახსრების მოძრაობა	(დ = ა + ბ - (გ) ამორტიზებული ღირებულება წლის ბოლოს
2000	1,250	125	75	1,300
2001	1,300	130	100	1,330

2002	1,330	133	125	1,338
2003	1,338	134	150	1,322
2004	1,322	133	1,250+205	-

ბ.27 ჩვეულებრივი ხელშეკრულებები: ჩამოყალიბებული ბაზარი არ არსებობს

შეიძლება თუ არა, რომ ფინანსური აქტივის შესყიდვის ხელშეკრულება წარმოადგენდეს ჩვეულებრივ ხელშეკრულებას, თუ ბაზარი მსგავსი ხელშეკრულებებით ვაჭრობისთვის ჩამოყალიბებული არ არის?

დიახ. სსბასს 29.10-ში მოცემულია პირობები, რომელთა მიხედვით მოითხოვება მოცემული ბაზრის მარეგულირებელი აქტით ან კონვენციით დადგენილი ვადის განმავლობაში აქტივის მიწოდება. ტერმინი ბაზარი, როგორც ეს ბასს 29.10-ში არის გამოყენებული, არ შემოიფარგლება მხოლოდ საფონდო ბირჟით ან ბაზრის გარე გარიგებით. იგი ნიშნავს იმ გარემოს, რომელშიც ფინანსური აქტივის გაცვლა ხდება. მისაღები ვადა იქნება პერიოდი, რომელიც დასაბუთებულად და ჩვეულებრივი წესით არის საჭირო მხარეების მიერ გარიგების დასრულებისა და საბოლოო დოკუმენტების მომზადება შესრულებისათვის.

მაგალითად, ფინანსური ინსტრუმენტების ბაზარი შეიძლება წარმოადგენდეს "ბაზარს".

ბ.28 ჩვეულებრივი სტანდარტული ხელშეკრულებები: ფორვარდული ხელშეკრულებები

ერთეული **ABC** ფორვარდულ ხელშეკრულებას დებს ორი თვის განმავლობაში **M**-ის ერთი მილიონი აქციის, თითოეულის **10** ფე-ად, შეძენაზე. ხელშეკრულება ბაზარზე სავაჭრო ობიექტს არ წარმოადგენს. ხელშეკრულებით მოითხოვება, რომ ერთეული **ABC**-მ ფიზიკურად მიიღოს აქციები და პარტნიორს გადაუხადოს **10** მილიონი ფე ნალდი ფული. დღეში საფონდო ბირჟაზე **M**-ის **100,000** აქცია იყიდება. ჩვეულებრივი მიწოდების ვადაა სამი დღე. მოცემული ფორვარდული ხელშეკრულება მიიჩნევა თუ არა ჩვეულებრივ ხელშეკრულებად?

არა. აღნიშნული კონტრაქტი უნდა აღირიცხოს, როგორც წარმოებული, რადგან ანგარიშსწორება არ ხორციელდება მოცემული ბაზრის რეგულირებით ან კონვენციებით.

ბ.29 ჩვეულებრივი სტანდარტული ხელშეკრულებები: ტრადიციული ანგარიშსწორების რომელი დებულებები გამოიყენება?

როდესაც ერთეულის ფინანსური ინსტრუმენტები ერთზე მეტ აქტიურ ბაზარზე იყიდება და ანგარიშსწორების პირობები სხვადასხვა აქტიურ ბაზარზე განსხვავებულია, რომელი პირობების გამოყენებით ფასდება აღნიშნული ფინანსური ინსტრუმენტების შესყიდვის ხელშეკრულება და ჩვეულებრივ ხელშეკრულებას წარმოადგენს თუ არა?

გამოიყენება იმ ბაზრისათვის არსებული პირობები, სადაც შეძენა, ფაქტობრივად, განხორციელდა.

საილუსტრაციოდ: ერთეული XYZ ყიდულობს ერთეული ABC-ის ერთ მილიონ აქციას აშშ-ის საფონდო ბირჟაზე, დავუშვათ, ბროკერის საშუალებით. ხელშეკრულებით ანგარიშსწორება ექვსი დღის შემდეგ უნდა განხორციელდეს. აშშ-ის საფონდო ბირჟაზე აქციებით მოვაჭრეები, ტრადიციულად, სამი სამუშაო დღის განმავლობაში ახორციელებენ ანგარიშსწორებას. რადგან ანგარიშსწორება ექვს დღეში უნდა განხორციელდეს, ხელშეკრულება ვერ აკმაყოფილებს ჩვეულებრივი ვაჭრობის პირობებს.

მაგრამ თუ XYZ იმავე გარიგებას ისეთ ბირჟაზე განახორციელებდა, სადაც ტრადიციული ვადა ექვსი დღეა, მაშინ ხელშეკრულება დააკმაყოფილებდა აღნიშნულ პირობებს.

ბ.30 ჩვეულებრივი სტანდარტული ხელშეკრულებები: აქციების შეძენა მყიდველის ოფციონით

ერთეული **A** გამყიდველის ოფციონს ყიდულობს ღია ბაზარზე, რაც მას უფლებას აძლევს, **XYZ-ის 100** აქცია ნებისმიერ დროს იყიდოს მომდევნო სამი თვის განმავლობაში, თითოეული **100** ფე-ად. თუ **A** ერთეული გამოიყენებს ოფციონით მიღებულ უფლებას, მას **14** დღე აქვს ანგარიშსწორებისათვის, ღია ბაზრების რეგულირებისა და კონვენციების მიხედვით. **XYZ** -ს აქციები იყიდება ბირჟაზე, სადაც ანგარიშსწორების სამ დღეში განხორციელება მოითხოვება. აქციების აღნიშნული შესყიდვა ოფციონის განხორციელებით არის თუ არა აქციების ჩვეულებრივი შესყიდვა?

დიახ. ოფციონის ანგარიშსწორება მოცემული ბაზრის რეგულირებით ან კონვენციებით ხორციელდება და, ამდენად, ოფციონის განხორციელებისას იგი, როგორც წარმოებული, აღარ აღირიცხება, რადგან **14** დღის განმავლობაში აქციების მიწოდებით ანგარიშსწორება ჩვეულებრივ გარიგებას წარმოადგენს.

ბ.31 აღიარება და აღიარების შეწყვეტა ვაჭრობის გარიგების თარიღით ან ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვისას.

სსბასს **29**-ში მოცემულია ვაჭრობის თარიღით ან ანგარიშსწორების თარიღით ფინანსური აქტივების აღიარებისა და აღიარების შეწყვეტის სპეციალური წესები. ვრცელდება თუ არა აღნიშნული წესები იმ ფინანსური ინსტრუმენტებით გარიგებებზე, რომლებიც კლასიფიცირდება ფი-

ნანსურ ვალდებულებებზე, როგორც არის, მაგალითად, სადეპოზიტო ვალდებულებებისა და სავაჭრო ვალდებულებების გარიგებები?

არა. სსბასს 29 არ მოიცავს რაიმე კონკრეტულ მოთხოვნას ვაჭრობის თარიღით ან ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვის შესახებ იმ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან მიმართებაში, რომლებიც ფინანსურ ვალდებულებებზე კლასიფიცირდება. ამდენად, გამოიყენება სსბასს 29.18-ში და სსბასს 29.41-ში მოცემული ზოგადი მითითებები. სსბასს 29.16-ში განმარტებულია, რომ ფინანსური ვალდებულებების აღიარება ხდება იმ თარიღით, როდესაც "ერთეული გახდება მოცემული ინსტრუმენტის ხელშეკრულების მონაწილე მხარე". მსგავსი ხელშეკრულებები, საზოგადოდ, არ აღიარდება, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ერთ-ერთი მხარე შეასრულებს სახელშეკრულებო მოთხოვნებს ან ხელშეკრულება წარმოადგენს წარმოებულ ხელშეკრულებას, რომელიც არ გამოირიცხება სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროდან. სსბასს 29.41-ში განმარტებულია, რომ ფინანსური ვალდებულებების აღიარება მხოლოდ მაშინ წყდება, როდესაც ვალდებულება აღარ არსებობს, ანუ როდესაც ხელშეკრულებაში მითითებული ვალდებულება დაიფარება, გაუქმდება ან ვადა გაუვა.

განყოფილება გ: ჩართული წარმოებულები

გ.1 ჩართული წარმოებულები: ძირითადი სავალო ინსტრუმენტის განცალკევება

თუ მოითხოვება, რომ ჩართული არაოფციონი წარმოებული უნდა განცალკევდეს ძირითადი სავალო ინსტრუმენტისაგან, როგორ უნდა განისაზღვროს ძირითადი სავალო ინსტრუმენტისა და ჩართული წარმოებულის პირობები? მაგალითად, ძირითადი სავალო ინსტრუმენტი ფიქსირებულგანაკვეთიანი ინსტრუმენტი იქნება, ცვალებადგანაკვეთიანი თუ ინსტრუმენტი ნულოვანი კუპონით?

ძირითადი სავალო ინსტრუმენტის პირობები ასახავს ჰიბრიდული ინსტრუმენტის გაცხადებულ ან ნაგულისხმევ პირობებს. ნაგულისხმევი ან გაცხადებული პირობების არარსებობის შემთხვევაში, ერთეული თვითონ განსაზღვრავს პირობებს. თუმცა, ერთეულმა შეიძლება ვერ მოახერხოს იმ კომპონენტის იდენტიფიცირება, რომელიც მითითებული არ არის ან შეიძლება ისე ვერ დაადგინოს ძირითადი სავალო ინსტრუმენტის პირობები, ჩართული წარმოებულის განცალკევება რომ გამოიწვიოს, რომელიც ჯერ ნათლად არ ფიგურირებს ჰიბრიდულ ინსტრუმენტში, ანუ არ შეუძლია არარსებული ფულადი მოძრაობის შექმნა. მაგალითად, ხუთწლიანი სავალო ინსტრუმენტის ფიქსირებული პროცენტის თანხა ყოველწლიურად 40,000 ფეა, ხოლო ძირითადი თანხა გადაიხდება დაფარვის ვადის დასასრულს და შეადგენს 1,000,000 ფე-ს, გამრავლებულს აქციების ფასის ინდექსის ცვლილებაზე. სასურველია, განისაზღვროს ცვალებადგანაკვეთიანი ძირითადი ხელშეკრულება და ჩართული კაპიტალის სვოპი, რომელსაც აქვს მაკომპენსირებელი ნაწილი ცვალებადი განაკვეთით, ფიქსირებულგანაკვეთიანი ძირითადი

ხელშეკრულების განსაზღვრის ნაცვლად. მოცემულ მაგალითში ძირითადი ხელშეკრულება არის ფიქსირებულგანაკვეთიანი სავალო ინსტრუმენტი 40,000 ფე-იანი ყოველწლიური გადახდებით, რადგან მოცემულ ჰიბრიდულ ინსტრუმენტში არ არსებობს ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთის მქონე ფულადი ნაკადების მოძრაობა.

ამასთან, უნდა განისაზღვროს ჩართული არაოფციონი წარმოებულის პირობები, როგორც არის, მაგალითად, ფორვარდი ან სვოპი, ისე, რომ შედეგად ჩართულ წარმოებულს ნულის ტოლი რეალური ღირებულება ჰქონდეს ჰიბრიდული ინსტრუმენტის წარმოქმნისას. ჩართული არაოფციონი წარმოებულის სხვა პირობებით განცალკევება დაშვებულია რომ იყოს, ერთი ჰიბრიდული ინსტრუმენტის დაშლა შესაძლებელი იქნებოდა ძირითადი სავალო ინსტრუმენტებისა და ჩართული წარმოებულების უსასრულო რაოდენობად. იგულისხმება ჩართული წარმოებულების განცალკევება, რომლის პირობები წარმოქმნის ეფექტს ლევერიჯის, ასიმეტრიის ან რაიმე სხვა რისკის, რომელიც მოცემულ ჰიბრიდულ ინსტრუმენტში ჯერ წარმოდგენილი არ არის. ამგვარად, მისაღები არ არის ჩართული არაოფციონი წარმოებულის ისეთი პირობებით განცალკევება, რის შედეგადაც ჰიბრიდული ინსტრუმენტის წარმოქმნისას ნულისაგან განსხვავებული რეალური ღირებულება მიიღება. ჩართული წარმოებულის პირობების განსაზღვრის საფუძველია ფინანსური ინსტრუმენტის გამოშვებისას არსებული პირობები.

გ.2 ჩართული წარმოებულები: ჩართული ოფციონის განცალკევება

გ.1 კითხვაზე პასუხში მოცემულია, რომ ჩართული არაოფციონი წარმოებულის პირობები ისე უნდა განისაზღვროს, რომ შედეგად მიღებულ ჩართულ წარმოებულს ნულის ტოლი რეალური ღირებულება ჰქონდეს, ჰიბრიდული ინსტრუმენტის საწყისი აღიარებისას. ჩართული, ოფციონზე დაფუძნებული წარმოებულის განცალკევებისას ჩართული წარმოებულის პირობები ისე უნდა განისაზღვროს, რომ შედეგად მიღებულ იქნეს ჩართული წარმოებულის ნულის ტოლი რეალური ღირებულება ან შინაგანი ღირებულება ჰქონდეს (ეს ნიშნავს, რომ განხორციელებადი(ა), ჰიბრიდული ინსტრუმენტის წარმოქმნისას?

არა. ოფციონზე დაფუძნებული ჩართული წარმოებულის შემცველი ჰიბრიდული ინსტრუმენტის ეკონომიკური მოქმედება დამოკიდებულია განხორციელების ფასზე (ან განხორციელების განაკვეთზე(ე), რომელიც ისეა განსაზღვრული ჰიბრიდული ინსტრუმენტის ოფციონის ნაწილისთვის, როგორც ქვემოთ არის აღწერილი. ამგვარად, ოფციონზე დაფუძნებული წარმოებულის (ჰიბრიდულ ინსტრუმენტში ჩართული მყიდველის, გამყიდველის, ქეფი, ფლორი, ქეფციონი, ფლორციონი, სვოფციონი ოფციონების ჩათვლით განცალკევება დამოკიდებულია ჰიბრიდული ინსტრუმენტის პირობებში დოკუმენტირებული ოფციონის ნაწილის პირობებზე. შედეგად, აუცილებელი არ არის, რომ ჩართულ

წარმოებულს ნულის ტოლი რეალური ღირებულება ან შინაგანი ღირებულება ჰქონდეს, ჰიბრიდული ინსტრუმენტის საწყისი აღიარებისას.

ერთეულს რომ მოეთხოვებოდეს ჩართული, ოფციონზე დაფუძნებული წარმოებულის ისეთი პირობების განსაზღვრა, რომ მიღებულ იქნეს ნულის ტოლი რეალური ღირებულების ჩართული წარმოებული, განხორციელების ფასი (ან განხორციელების განაკვეთი), როგორც წესი, ისე უნდა განისაზღვროს, რომ შედეგად ოფციონი არ განხორციელდეს. ეს გულისხმობს ოფციონის ნაწილის განხორციელების ნულის ტოლ ალბათობას. მაგრამ, რადგან ჰიბრიდული ინსტრუმენტის ოფციონის ნაწილის განხორციელების ალბათობა არ არის ნულის ტოლი, შეუსაბამო იქნებოდა ჰიბრიდული ინსტრუმენტის სავარაუდო ეკონომიკური მოქმედებისათვის იმის დაშვება, რომ რეალური ღირებულება ნულის ტოლია. ანალოგიურად, ერთეულს რომ მოეთხოვებოდეს ჩართული, ოფციონზე დაფუძნებული წარმოებულის ისეთი პირობების განსაზღვრა, რომ მიღებულ იქნეს ნულის ტოლი შინაგანი ღირებულების ჩართული წარმოებული, უნდა დავუშვათ, რომ განხორციელების ფასი (ან განხორციელების განაკვეთი) ჰიბრიდული ინსტრუმენტის საწყისი აღიარებისას საბაზისო ცვლადის ფასის (ან განაკვეთის ტოლი იქნება. ასეთ შემთხვევაში, ოფციონის რეალური ღირებულება მხოლოდ დროითი ღირებულებისაგან შედგება. მაგრამ მსგავსი დაშვება, ოფციონის განხორციელების ალბათობის გათვალისწინებით, ჰიბრიდული ინსტრუმენტის ეკონომიკური მოქმედების შესაბამისი არ იქნება, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეთანხმებული განხორციელების ფასი ნამდვილად უდრის საბაზისო ცვლადის ფასს (ან განაკვეთს), ჰიბრიდული ინსტრუმენტის საწყისი აღიარებისას.

ოფციონზე დაფუძნებული ჩართული წარმოებულის ეკონომიკური არსი ფუნდამენტურად განსხვავდება ფორვარდზე დაფუძნებული ჩართული წარმოებულის (ფორვარდის და სვოპის ჩათვლით არსისაგან. ფორვარდული ხელშეკრულების პირობები ისეთია, რომ ბაზისის ფასისა და ფორვარდული ფასის სხვაობაზე დაფუძნებული გადახდა განსაზღვრული თარიღით ხორციელდება. ოფციონის პირობები ისეთია, რომ ბაზისის ფასსა და განხორციელების ფასს შორის განსხვავებაზე დაფუძნებული გადახდა შეიძლება განხორციელდეს ან არ განხორციელდეს, შეთანხმებულ განხორციელების ფასსა და სამომავლო თარიღით ან თარიღებით განსაზღვრულ ბაზისის ფასს შორის ურთიერთობის მიხედვით. ამგვარად, ოფციონზე დაფუძნებული წარმოებულის განხორციელების ფასის შესწორება ცვლის ჰიბრიდული ინსტრუმენტის არსს. მეორე მხრივ, თუ ძირითად სავალ ინსტრუმენტში არაოფციონზე დაფუძნებული ჩართული წარმოებულის პირობები ისე განისაზღვრა, რომ შედეგად ნულისაგან განსხვავებული თანხა იქნა მიღებული, ჰიბრიდული ინსტრუმენტის წარმოქმნისას, აღნიშნული თანხა არსებითად წარმოადგენს გაცემულ ან მიღებულ სესხს. შესაბამისად, როგორც გ.1- საკითხზე მსჯელობისას გაირკვა, შეუსაბამოა არაოფციონზე დაფუძნებული ჩართული წარმოებულის ძირითადი სავალ ინსტრუმენტისაგან ისეთი პირობე-

ბით განცალკევება, რომლის შედეგად ნულისაგან განსხვავებული რეალური ღირებულება მიიღება ჰიბრიდული ინსტრუმენტის საწყისი აღიარებისას.

გ.3 ჩართული წარმოებულები: კონვერტირებადი ობლიგაციების აღრიცხვა

როგორ უნდა აღირიცხოს ინვესტიცია ემიტენტის ან სხვა ერთეულის მიერ, დაფარვის ვადამდე გამოშვებულ, წილობრივ ინსტრუმენტში (ფინანსურ აქტივში) კონვერტირებად ობლიგაციებში?

საზოგადოდ, ინვესტიცია დაფარვის ვადამდე კონვერტირებად ობლიგაციაში არ შეიძლება კლასიფიცირდეს დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციად, რადგან ეს არ შეესაბამება მისი კონვერსიის თვისებას – დაფარვის ვადამდე წილობრივ კაპიტალში კონვერტაციის უფლებას.

ინვესტიცია კონვერტირებად ობლიგაციაში შეიძლება კლასიფიცირდეს, გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივად, იმის გათვალისწინებით, რომ იგი სავაჭრო მიზნებისთვის არ არის შემენილი. კაპიტალში კონვერტირების ოფციონი ჩართული წარმოებულა.

თუ მოცემული ობლიგაცია კლასიფიცირდება გასაყიდად არსებულად (ანუ რეალური ღირებულების ცვლილებები წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აისახება მანამ, სანამ ობლიგაცია გაიყიდება), კაპიტალში კონვერსიის ოფციონი (ჩართული წარმოებული) განცალკევდება. ობლიგაციაში გადახდილი თანხა განაწილდება კონვერტირების ოფციონის გარეშე სავალო ინსტრუმენტსა და წილობრივ კაპიტალში კონვერსიის ოფციონს შორის. კაპიტალში კონვერტაციის ოფციონის რეალური ღირებულების ცვლილებები აღიარდება ნამეტად ან ზარალად, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ოფციონი ფულადი სახსრების ჰეჯირების ურთიერთობის ნაწილია.

თუ კონვერტირებადი ობლიგაცია რეალური ღირებულებით შეფასდება, რეალური ღირებულების ცვლილებების ნამეტად ან ზარალად ასახვით, ჩართული წარმოებულის ძირითადი ობლიგაციისაგან განცალკევება ნებადართული არ არის.

გ.4 ჩართული წარმოებულები: კაპიტალის კიკერი

ზოგიერთ შემთხვევაში, სარისკო კაპიტალის ერთეულები, რომლებიც გასცემენ სუბორდინირებულ სესხებს, თანხმა არიან, რომ თუ მსესხებლის აქციები საფონდო ბირჟაზე კოტირდება, სარისკო კაპიტალის ერთეულს უფლება ექნება, მსესხებელი ერთეულის აქციები უფასოდ ან ძალიან დაბალ ფასად მიიღოს ("კაპიტალის კიკერი"), პროცენტის თანხისა და ძირითადი თანხის გადახდის გარდა. კაპიტალის კიკერის თვისების შედეგად სუბორდინირებულ სესხებზე საპროცენტო განაკვეთი გაცილებით დაბალია, ვიდრე სხვა შემთხვევაში იქნებოდა. თუ, სუბორდინირებული სესხი რეალური ღირებულებით არ შეფასდა, რეალური

ღირებულების ცვლილებები კი ნამეტად ან დეფიციტად აღიარდება (ბასს 29.12(გ), კაპიტალის კიკერის თვისება დააკმაყოფილებს თუ არა ჩართული წარმოებულის განმარტებას მიუხედავად იმისა, რომ იგი დამოკიდებულია მსესხებლის სამომავლო კოტირებაზე?

დიახ. კაპიტალის უკუგების ეკონომიკური მახასიათებლები და რისკი მჭიდროდ არ არის დაკავშირებული ძირითადი სავალო ინსტრუმენტის ეკონომიკურ მახასიათებლებსა და რისკთან (ბასს 29.12(ა). კაპიტალის კიკერი წარმოებულის განმარტებას იმიტომ აკმაყოფილებს, რომ მას აქვს ღირებულება, რომელიც იცვლება მსესხებლის აქციების ფასის ცვლილების შედეგად, სჭირდება საწყისი ნეტო ინვესტიცია ან საჭიროებს მცირე საწყის ნეტო ინვესტიციას სხვა ხელშეკრულებებისაგან განსხვავებით, რომლებიც მსგავსად რეაგირებენ საბაზრო პირობების ცვლილებებზე და ანგარიშსწორება მომავალი თარიღით ხორციელდება (ბასს 29.12(ბ) და ბასს 29.10(ა). კაპიტალის კიკერის თვისება წარმოებულის განმარტებას აკმაყოფილებს, მიუხედავად იმისა, რომ აქციების მიღების უფლება დამოკიდებულია მსესხებლის სამომავლო კოტირებაზე. სსბასს 29.მგ21-ში განმარტებულია, რომ წარმოებულის შემთხვევაში შესაძლებელია გადახდა მომავალი მოვლენის შედეგად, რომელიც დაკავშირებული არ არის პირობით თანხასთან. კაპიტალის კიკერის თვისება აგრეთვე წარმოებულის მსგავსია, გარდა იმისა, რომ ის იძლევა არა ფიქსირებული გადახდის მიღების უფლებას, არამედ ოფციონის უფლებას, თუ მომავალში მოცემული მოვლენა მოხდება.

გ.5 ჩართული წარმოებულები: სავალო ან წილობრივი ძირითადი ხელშეკრულება

A ერთეული ყიდულობს ხუთწლიან “სავალო” ინსტრუმენტს, რომელიც გამოშვებულია **B** ერთეულის მიერ **1** მილიონი ფე ძირითადი თანხით, რომელიც მიბმულია **C** ერთეულის აქციების ფასთან. დაფარვის ვადის გასვლისას, **A** ერთეული **B** ერთეულისგან მიიღებს აღნიშნულ ძირითად თანხას, გაზრდილს ან შემცირებულს **C** ერთეულის **10,000** აქციის რეალური ღირებულების ცვლილებით. აღნიშნული აქციის მიმდინარე ფასია **110** ფე. **B** ერთეული დამატებით არავითარ პროცენტს არ იხდის. შეძენის ღირებულებაა **1** მილიონი ფე. **A** ერთეული მოცემულ სავალო ინსტრუმენტს ანიჭებს გასაყიდად არსებულის კლასიფიკაციას. **A** ერთეული ასკვნის, რომ მოცემული ინსტრუმენტი ჰიბრიდული ინსტრუმენტია ჩართული წარმოებულის, კაპიტალზე ინდექსირებული ძირითადი თანხის გამო. ჩართული წარმოებულის განცალკევებისათვის ძირითადი ხელშეკრულება წილობრივი ინსტრუმენტია თუ სავალო ინსტრუმენტი?

ძირითადი ხელშეკრულება სავალო ინსტრუმენტია, რადგან ჰიბრიდულ ინსტრუმენტს აქვს დაფარვის განსაზღვრული ვადა, ანუ წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებას ვერ აკმაყოფილებს (სსბასს 28.9 და სსბასს 28.14). იგი აღირიცხება, როგორც ნულოვანი კუპონის მქონე სავალო ინსტრუმენტი. ამგვარად, ძირითადი ინსტრუმენტის ფინანსური აღ-

რიცხვისათვის **A** ერთეული ითვლის პროცენტს 1 მილიონ ფე-ზე ხუთი წლის განმავლობაში, საწყისი აღიარებისას არსებული საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის საშუალებით. ჩართული არაოფციონი წარმოებულის განცალკევება ისე უნდა განხორციელდეს, რომ საწყისი რეალური ღირებულება ნულს გაუტოლდეს (იხ. კითხვა გ.1).

გ.6 ჩართული წარმოებულები: სინთეზური ინსტრუმენტები

ერთეული ყიდულობს **B** ერთეულის მიერ გამოშვებულ ხუთწლიან მცოცავგანაკვეთიან სავალო ინსტრუმენტს. იმავდროულად, იგი დებს ხუთწლიან გადახდა - ცვალებად, მიღება - ფიქსირებულ საპროცენტო განაკვეთის სვოპს **C** ერთეულთან. **A** ერთეული სავალო ინსტრუმენტისა და სვოპის გაერთიანებას მიიჩნევს სინთეზურ ფიქსირებულგანაკვეთიან ინსტრუმენტად და ანიჭებს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციის კლასიფიკაციას, რადგან განზრახული აქვს და უნარი შესწევს, დაფარვის ვადამდე ფლობდეს აღნიშნულ ინსტრუმენტს. **A** ერთეული არ ეთანხმება მოსაზრებას, რომ სვოპის ცალკე ფინანსური აღრიცხვა არ არის მისაღები, რადგან სსბასს 29.მგ 46(ა)-თი მოითხოვება, ჩართული წარმოებულები კლასიფიცირდეს ძირითად ინსტრუმენტთან ერთად, თუ მოცემული წარმოებულები მიზნულია საპროცენტო განაკვეთთან. ამის გამო შესაძლებელია პროცენტის თანხის ოდენობის შეცვლა, რაც სხვა შემთხვევაში გადაიხდებოდა ან მიიღებოდა ძირითადი სავალო ხელშეკრულების შესაბამისად. სწორია ერთეულის ანალიზი?

არა. ჩართულ წარმოებულ ინსტრუმენტებს არაწარმოებულ ძირითად ხელშეკრულებებში ასახული პირობები აქვთ. საზოგადოდ, მიღებული არ არის ორი ან მეტი ცალკე ფინანსური ინსტრუმენტის ერთ კომბინირებულ ინსტრუმენტად ("სინთეზური ინსტრუმენტის" აღრიცხვა) განხილვა, ბასს 39-ის გამოყენების თვალსაზრისით. თითოეულ ფინანსურ ინსტრუმენტს საკუთარი პირობები აქვს და თითოეული ცალკე შეიძლება გაიცვალოს ან ანგარიშსწორებულ იქნეს. ამგვარად, სავალო ინსტრუმენტი და სვოპი ცალ-ცალკე კლასიფიცირდებიან. აქ აღწერილი გარიგებები განსხვავდება ბ.5 კითხვაში აღწერილისაგან, რომლებსაც სხვა მნიშვნელობა არ ჰქონდათ, საპროცენტო განაკვეთის სვოპის მიღების გარდა.

გ.7 ჩართული წარმოებულები: ყიდვისა და გაყიდვის ხელშეკრულებები სავალუტო ინსტრუმენტებში

მიწოდების ხელშეკრულებით განსაზღვრულია ვალუტით გადახდა, გარდა შემდეგი ვალუტებისა: (ა) ხელშეკრულების მონაწილე რომელიმე მხარის სამუშაო ვალუტა, (ბ) ვალუტა, რომელშიც მოცემული საქონლის კომერციული გარიგებები, საზოგადოდ, მთელ მსოფლიოშია განსაზღვრული და (გ) ვალუტა, რომელიც, ჩვეულებრივ, გამოიყენება არაფინანსური საქონლის ყიდვისა და გაყიდვის ხელშეკრულებებისთვის იმ ეკონომიკურ გარემოში, სადაც გარიგება ხორციელდება. არის თუ არა

მოცემულ შემთხვევაში ჩართული წარმოებული, რომელიც სსბასს 29-ის შესაბამისად უნდა განცალკევდეს?

დიახ. საილუსტრაციოდ: ნორვეგიული ერთეული თანახმაა, საფრანგეთში არსებულ ერთეულს მიჰყიდოს ნავთობი. ნავთობის ხელშეკრულება განსაზღვრულია შვედურ ფრანკებში, მიუხედავად იმისა, რომ ნავთობის ხელშეკრულებები, როგორც წესი, კომერციულ გარიგებებში მთელ მსოფლიოში აშშ დოლარებშია განსაზღვრული და ნორვეგიული კრონა გამოიყენება ნორვეგიაში არაფინანსური საქონლის ყიდვა-გაყიდვისას. არც ერთი ერთეული არ ახორციელებს მნიშვნელოვან სამეურნეო საქმიანობას შვედურ ფრანკებში. მასეთ შემთხვევაში, ნორვეგიული ერთეული მიწოდების ხელშეკრულებას მიიჩნევს ძირითად ხელშეკრულებად, შვედური ფრანკების გაყიდვის ჩართული სავალუტო წარმოებულით. ორივე ერთეული ვალუტის ფორვარდის რეალური ღირებულების ცვლილებას ასახავს ნამეტში/დეფიციტში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ანგარიშვალდებული ერთეული მას მიაჩნდება ფულადი ნაკადების მოძრაობის ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაციას, თუ მისაღებია.

გ.8 ჩართული უცხოური ვალუტის წარმოებულები: უცხოურ ვალუტაში გარიგების პირობები, რომლებიც ძირითად ხელშეკრულებასთან არ არის დაკავშირებული

A ერთეული, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მუხლებს ევროებში ასახავს (მისი სამუშაო ვალუტა), ექვს თვეში **1,000** აშშ დოლარად ნავთობის შეძენაზე ხელშეკრულებას **B** ერთეულთან დებს, რომლის სამუშაო ვალუტაა ნორვეგიული კრონა. ნავთობის ძირითად ხელშეკრულებაზე არ ვრცელდება სსბასს 29, რადგან იგი დაიდო არაფინანსური საქონლის მიწოდებაზე, ერთეულის მოსალოდნელი შესყიდვის, გაყიდვის ან მოხმარების მიზნით და მომავალშიც შენარჩუნებული იქნება იგივე მიზანი (სსბასს 29.4 და სსბასს 29.მგ22). აღნიშნული ნავთობის ხელშეკრულება მოიცავს ლევერიჯებულ სავალუტო პირობას, რომლის მიხედვით მხარეებმა, ნავთობის მიწოდების და მიწოდებული ნავთობისთვის გადახდის გარდა, პირობითად **100,000** დოლარზე გაანგარიშებული თანხა დოლარი-კრონის სავალუტო კურსის ცვლილების საფუძველზე უნდა გაცვალონ. სსბასს 29.12-ის შესაბამისად, ჩართული წარმოებული (ლევერიჯებული სავალუტო პირობა) ნავთობის ძირითად ხელშეკრულებასთან მჭიდროდ დაკავშირებულად განიხილება თუ არა?

არა. აღნიშნული ლევერიჯებული სავალუტო პირობა განცალკევდება ნავთობის ძირითადი ხელშეკრულებისგან, რადგან იგი მჭიდროდ არ არის დაკავშირებული ნავთობის ძირითად ხელშეკრულებასთან (ბასს 29.46(დ)).

ნავთობის ძირითადი ხელშეკრულებით განსაზღვრული 1,000 აშშ დოლარის გადახდის პირობა შეიძლება განხილულ იქნეს აგრეთვე სავალუ-

ტო წარმოებულად, რადგან აშშ დოლარი არც A ერთეულის და არც B ერთეულის სამუშაო ვალუტა არ არის. აღნიშნული სავალუტო წარმოებული განცალკევდება, რადგან სსბასს 29.მგ45(დ)-დან გამომდინარეობს, რომ ნავთობის ხელშეკრულება, რომლითაც აშშ დოლარებში გადახდა მოითხოვება, სავალუტო წარმოებულით ძირითად ხელშეკრულებად არ მიიჩნევა.

ლევერიჯებული სავალუტო პირობის შესაბამისად, მხარეებმა, ნავთობის გარიგებით მოთხოვნილი თანხის გადახდის გარდა, უნდა გაცვალონ დოლარი-კრონა სავალუტო კურსის ცვლილების საფუძველზე 100,000 დოლარ პირობით თანხაზე გაანგარიშებული თანხა. აღნიშნულიც არ არის დაკავშირებული ნავთობის ძირითად ხელშეკრულებასთან და, მაშასადამე, უნდა განცალკევდეს და აღირიცხოს ჩართულ წარმოებულად, სსბასს 29.12-ის შესაბამისად.

გ.9 ჩართული სავალუტო წარმოებულები: საერთაშორისო ვაჭრობის ვალუტა

სსბასს 29.მგ46(დ) ეხება ვალუტას, რომელშიც, როგორც წესი, დაკავშირებულ საქონელზე და მომსახურებაზე ფასები განსაზღვრულია კომერციულ გარიგებებში, მთელი მსოფლიოს მასშტაბით. შეიძლება თუ არა, აღნიშნული ვალუტა გარკვეული პროდუქციის ან მომსახურების კომერციულ გარიგებებში ხელშეკრულების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი მონაწილე მხარის ლოკალურ არეალში გამოიყენებოდეს?

არა. კომერციული გარიგებებისთვის მთელ მსოფლიოში, და არა მხოლოდ ლოკალურად, გამოიყენება ვალუტა, რომელშიც, როგორც წესი, დაკავშირებულ საქონელსა და მომსახურებაზე ფასებია განსაზღვრული. მაგალითად, როდესაც ამერიკაში ქვეყნებს შორის ბუნებრივ გაზზე გარიგებები განსაზღვრულია აშშ დოლარებში, ხოლო მსგავსი გარიგებები ევროპაში ევროებშია განსაზღვრული, მაშინ არც დოლარი და არც ევრო არ არის ვალუტა, რომელშიც საქონელი და მომსახურება კომერციულ გარიგებებში მსოფლიოს მასშტაბით არის განსაზღვრული.

გ.10 ჩართული წარმოებულები: მფლობელს უფლება აქვს, მაგრამ არ მოეთხოვება ანგარიშსწორების განხორციელება თავისი აღიარებული ინვესტიციების მნიშვნელოვანი ნაწილის ამოუღებლად.

როდესაც კომბინირებული ინსტრუმენტის პირობებით ნებადართულია, მაგრამ არ მოითხოვება მფლობელის მიერ ანგარიშსწორების იმგვარად განხორციელება, რომ გამოიწვიოს მისი ყველა აღიარებული ინვესტიციის მნიშვნელოვანი ნაწილის არამოდება და ემიტენტს არ აქვს მსგავსი უფლება (მაგალითად, გაყიდვადი სავალო ინსტრუმენტი), ასეთი ხელშეკრულება აკმაყოფილებს თუ არა სსბასს 29.მგ46(ა)-ში მოცემულ პირობას, რომ მფლობელი ვერ ამოიღებს ყველა თავისი აღიარებული ინვესტიციის მნიშვნელოვან ნაწილს?

არა. პირობა, რომ "მფლობელი არ ამოიღებს ყველა თავისი აღიარებული ინვესტიციის მნიშვნელოვან ნაწილს" - დაკმაყოფილებული არ არის, როდესაც კომბინირებული ინსტრუმენტით შესაძლებელია, მაგრამ არ მოითხოვება ინვესტორის მიერ კომბინირებული ინსტრუმენტის ანგარიშსწორების ისე განხორციელება, რომ გამოიწვიოს მის მიერ გაწეული ყველა აღიარებული ინვესტიციის არამოღება და ემიტენტს მსგავსი უფლება არ აქვს. შესაბამისად, პროცენტიანი ძირითადი ხელშეკრულება, ჩართული საპროცენტო განაკვეთის წარმოებულობით და მსგავსი პირობებით, განიხილება ძირითად ხელშეკრულებასთან მჭიდროდ დაკავშირებულად. პირობა, რომ "მფლობელი არ ამოიღებს თავისი ყველა აღიარებული ინვესტიციის მნიშვნელოვან ნაწილს", ვრცელდება სიტუაციებზე, როდესაც მფლობელი შეიძლება აიძულოს, ანგარიშსწორება ისეთი ოდენობის თანხით განახორციელოს, რომ მფლობელმა ვერ შეძლოს ყველა თავისი აღიარებული ინვესტიციის მნიშვნელოვანი ნაწილის ამოღება.

გ.11 ჩართული წარმოებულები: რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა

თვითღირებულებით შეფასდება თუ არა ჩართული წარმოებული, რომლის განცალკევება მოითხოვება, საიმედოდ შეფასება კი შეუძლებელია, რადგან მისი ანგარიშსწორება არაკოტირებული წილობრივი ინსტრუმენტებით განხორციელდება, რომელთა რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია?

არა. ასეთ შემთხვევაში, მთლიანი კომბინირებული ხელშეკრულება განიხილება სავაჭროდ გამოზნულ ფინანსურ ინსტრუმენტად (სსბასს 29.14). თუ შესაძლებელია კომბინირებული ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, კომბინირებული ხელშეკრულება შეფასდება რეალური ღირებულებით. თუმცა, ერთეულმა შეიძლება დაასკვნას, რომ კომბინირებული ინსტრუმენტის წილობრივი კომპონენტი საკმარისად მნიშვნელოვანია იმისათვის, რომ მთლიანი ინსტრუმენტის საიმედოდ შეფასება შეძლოს. ასეთ შემთხვევაში, კომბინირებული ინსტრუმენტი შეფასდება თვითღირებულებით, შემცირებული გაუფასურების ზარალით.

განყოფილება დ: აღიარება და აღიარების შეწყვეტა

დ.1 საწყისი აღიარება

დ.1.1 აღიარება: ფულადი სახსრების გირაო

B ერთეული ფულად სახსრებს გირაოს სახით გადასცემს **A** ერთეულს მასთან დადებული სხვა გარიგებისათვის (მაგალითად, ფასიანი ქაღალდების სესხის აღების გარიგება). აღნიშნული ფულადი სახსრები იურიდიულად გამოყოფილი არ არის **A** ერთეულის აქტივებისაგან. **A** ერთეულმა გირაოს სახით მიღებული აღნიშნული ფულადი სახსრები აქტივად უნდა აღიაროს თუ არა?

დიახ. ფინანსური აქტივის საბოლოო რეალიზება არის მისი კონვერსია ფულად სახსრებში, მაშასადამე, საჭიროა შემდგომი ტრანსფორმაცია, სანამ B ერთეულის მიერ გადაცემული ფულადი სახსრებისაგან A ერთეული ეკონომიკურ სარგებელს მიიღებს. ამგვარად, A ერთეული ფულად სახსრებს აღიარებს აქტივის სახით, რომელიც გადასახდელია B ერთეულისათვის, ხოლო B ერთეული შეწყვეტს აღნიშნული ფულადი სახსრების აღიარებას და აღიარებს A ერთეულისგან მისაღებ კუთვნილ თანხებს.

დ.2 ფინანსური აქტივის ჩვეულებრივი სტანდარტული შეძენა თუ გაყიდვა

დ.2.1 ვაჭრობის თუ ანგარიშსწორების თარიღი: შესყიდვის თანხის ასახვა

როგორ გამოიყენება აღნიშნული სტანდარტით ვაჭრობისა და ანგარიშსწორების თარიღით ფინანსური აღრიცხვის პრინციპები ფინანსური აქტივის შესყიდვისას?

ქვემოთ მოცემული მაგალითი გვიჩვენებს ვაჭრობისა და ანგარიშსწორების თარიღით ფინანსური აღრიცხვის პრინციპების გამოყენებას ფინანსური აქტივის შეძენისას, მოცემული სტანდარტის შესაბამისად. 20X1 წლის 29 დეკემბერს ერთეულმა ფინანსური აქტივის შეძენის ვალდებულება 1,000 ფე -ად, რაც ვალდებულების აღების (ვაჭრობის თარიღით მის რეალურ ღირებულებას წარმოადგენს, აიღო. გარიგების დანახარჯები არამატერიალურია, 20X1 წლის 31 დეკემბერს (ფინანსური წლის დასასრული) და 20X2 წლის 4 იანვარს (ანგარიშსწორების თარიღი) აქტივის რეალური ღირებულებებია 1,002 ფე და 1,003 ფე, შესაბამისად, თანხა, რომლითაც აქტივი აისახება, დამოკიდებულია იმაზე, თუ როგორ კლასიფიკაციას მიანიჭებს მას ერთეული და იმაზეც, აღრიცხვას ვაჭრობის თარიღით გამოიყენებს, თუ ანგარიშსწორების თარიღით, როგორც ეს ქვემოთ მოცემულ ცხრილშია მითითებული.

ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვა			
ნაშთები	ამორტიზებული ღირებულებით ასახული დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია	რეალური ღირებულებით ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ასახვით, გასაყიდად არსებული აქტივები	ნამეტში ან დეფიციტში რეალური ღირებულებით ასახული აქტივები, რეალური ღირებულება ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით

ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვა			
ნაშთები	ამორტიზებული ღირებულებით ასახული დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია	რეალური ღირებულებით ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ასახვით, გასაყიდად არსებული აქტივები	ნამეტში ან დეფიციტში რეალური ღირებულებით ასახული აქტივები, რეალური ღირებულება ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების წმინდა აქტივებში ან დეფიციტში ასახვით
20X1 წ. 29 დეკემბერი			
ფინანსური აქტივი	–	–	–
ფინანსური ვალდებულება	–	–	–
20X1 წ. 31 დეკემბერი			
დებიტორული დავალიანება	–	2	2
ფინანსური აქტივი	–	–	–
ფინანსური ვალდებულება	–	–	–
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი (რეალური ღირებულების შესწორება)	–	(2)	–
გაუნაწილებელი ნამეტი (ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით)	–	–	(2)
20X2 წ. 4 იანვარი			
დებიტორული დავალიანება	–	–	–
ფინანსური აქტივი	1,000	1,003	1,003
ფინანსური ვალდებულება	–	–	–
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი (რეალური ღირებულების შესწორება)	–	(3)	–
გაუნაწილებელი ნამეტი	–	–	(3)

ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვა			
ნაშთები	ამორტიზებული ღირებულებით ასახული დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია	რეალური ღირებულებით ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ასახვით, გასაყიდად არსებული აქტივები	ნამეტში ან დეფიციტში რეალური ღირებულებით ასახული აქტივები, რეალური ღირებულება ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით
(ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით)			

ვაჭრობის თარიღით აღრიცხვა			
ნაშთები	ამორტიზებული ღირებულებით ასახული დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია	რეალური ღირებულებით ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ასახვით, გასაყიდად არსებული აქტივები	ნამეტში ან დეფიციტში რეალური ღირებულებით ასახული აქტივები, რეალური ღირებულება ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით
20X1 წ. 29 დეკემბერი			
ფინანსური აქტივი	1,000	1,000	1,000
ფინანსური ვალდებულება	(1,000)	(1,000)	(1,000)
20X1 წ. 31 დეკემბერი			
დებიტორული დავალიანება	–	–	–
ფინანსური აქტივი	1,000	1,002	1,002
ფინანსური ვალდებულება	(1,000)	(1,000)	(1,000)
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი (რეალური ღირებულების შესწორება)	–	(2)	–
გაუნაწილებელი ნამეტი (ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით)	–	–	(2)
20X2 წ. 4 იანვარი			
დებიტორული დავალიანება	–	–	–
ფინანსური აქტივი	1,000	1,003	1,003
ფინანსური ვალდებულება	–	–	–
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი (რეალური ღირებულებით)	–	(3)	–

ვაჭრობის თარიღით აღრიცხვა			
ნაშთები	ამორტიზებული ღირებულებით ასახული დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია	რეალური ღირებულებით ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ასახვით, გასაყიდად არსებული აქტივები	ნამეტში ან დეფიციტში რეალური ღირებულებით ასახული აქტივები, რეალური ღირებულება ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით
ბის შესწორება)			
გაუნაწილებელი ნამეტი (ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით)	–	–	(3)

დ.2.2 ვაჭრობის თარიღი თუ ანგარიშსწორების თარიღი: როდესაც გაყიდვის თანხა აღნიშნული სტანდარტით ვაჭრობისა და ანგარიშსწორების თარიღით აისახება, როგორ გამოიყენება ფინანსური აღრიცხვის პრინციპები ფინანსური აქტივის გაყიდვისას?

ქვემოთ მოცემული მაგალითი გვიჩვენებს ვაჭრობისა და ანგარიშსწორების თარიღით ფინანსური აღრიცხვის პრინციპების გამოყენებას, ფინანსური აქტივის გაყიდვისას მოცემული სტანდარტის შესაბამისად. 20X2 წლის 29 დეკემბერს (ვაჭრობის თარიღი) ერთეული ხელშეკრულებას დებს ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულებით, 1,010 ფე-ად გაყიდვაზე. აღნიშნული აქტივი 1,000 ფე-ად იქნა შეძენილი ერთი წლის წინ და მისი ამორტიზებული ღირებულებაა 1,000 ფე. 20X2 წლის 31 დეკემბერს (ფინანსური წლის დასასრული) აქტივის რეალური ღირებულებაა 1,012 ფე, 20X3 წლის 4 იანვარს (ანგარიშსწორების თარიღი) კი - 1,013 ფე. თანხა, რომლითაც აისახება აქტივი, დამოკიდებულია იმაზე, თუ როგორ კლასიფიკაციას მიანიჭებს მას ერთეული და ვაჭრობის თარიღით აღრიცხვას გამოიყენებს, თუ ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვას, როგორც ეს ქვემოთ მოცემულ ორ ცხრილშია მითითებული (აქტივზე სავარაუდოდ დარიცხული ნებისმიერი პროცენტის თანხა უგულებელყოფილია).

ჩვეულებრივი გაყიდვის საფუძველზე გაყიდული ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების ცვლილება არ აისახება ფინანსურ ანგარიშზე-

ბაში ვაჭრობისა და ანგარიშსწორების თარიღებს შორის დროის პერიოდში, თუნდაც ერთეული ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვას იყენებდეს, რადგან გამყიდველის მიერ რეალური ღირებულების შეცვლის უფლება ძალას კარგავს ვაჭრობის თარიღით.

ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვა			
ნაშთები	ამორტიზებული ღირებულებით ასახული დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია	რეალური ღირებულებით ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ასახვით, გასაყიდად არსებული აქტივები	ნამეტში ან დეფიციტში რეალური ღირებულებით ასახული აქტივები, რეალური ღირებულებით ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით
20X2 წ. 29 დეკემბერი			
დებიტორული დავალიანება	–	–	–
ფინანსური აქტივი	1,000	1,010	1,010
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი (რეალური ღირებულების შესწორება)	–	10	–
გაუნაწილებელი ნამეტი (ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით)	–	–	10
20X2 წ. 31 დეკემბერი			
დებიტორული დავალიანება	–	–	–
ფინანსური აქტივი	1,000	1,010	1,010
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი (რეალური ღირებულების შესწორება)	–	10	–
გაუნაწილებელი ნამეტი (ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით)	–	–	10
20X3 წ. 4 იანვარი			
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი (რეალური ღირებულების შესწორება)	–	–	–

ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვა			
ნაშთები	ამორტიზებული ღირებულებით ასახული დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია	რეალური ღირებულებით ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ასახვით, გასაყიდად არსებული აქტივები	ნამეტში ან დეფიციტში რეალური ღირებულებით ასახული აქტივები, რეალური ღირებულებით ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით
გაუნაწილებელი ნამეტი (ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით)	10	10	10

ვაჭრობის თარიღით აღრიცხვა			
ნაშთები	ამორტიზებული ღირებულებით ასახული დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიცია	რეალური ღირებულებით ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ასახვით, გასაყიდად არსებული აქტივები	ნამეტში ან დეფიციტში რეალური ღირებულებით ასახული აქტივები, რეალური ღირებულებით ხელახლა შეფასებული, ცვლილებების ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით
20X2 წ. 29 დეკემბერი			
დებიტორული დავალიანება	1,010	1,010	1,010
ფინანსური აქტივი	–	–	–
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი (რეალური ღირებულების შესწორება)	–	–	–
გაუნაწილებელი ნამეტი (ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით)	10	10	10
20X2 წ. 31 დეკემბერი			
დებიტორული დავალიანება	1,010	1,010	1,010
ფინანსური აქტივი	–	–	–
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი (რეალური ღირებულების შესწორება)	–	–	–
გაუნაწილებელი ნამეტი (ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით)	10	10	10
20X3 წ. 4 იანვარი			
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი (რეალური ღირებულების შესწორება)	–	–	–
გაუნაწილებელი ნამეტი (ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით)	10	10	10

დ.2.3 ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვა: არაფულადი ფინანსური აქტივების გაცვლა

როდესაც ერთეული ფინანსური აქტივების გაყიდვას ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვის გამოყენებით აღიარებს, გაყიდული არაფულადი ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, მისაღები ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების ცვლილება სსბასს 29.66-ის შესაბამისად აღირიცხება?

გააჩნია, რა შემთხვევაში. მისაღები ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების ნებისმიერი ცვლილების ფინანსური აღრიცხვა სსბასს 29.66-ის შესაბამისად უნდა განხორციელდეს, თუ ერთეული მოცემული ჯგუფის ფინანსურ აქტივებს ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხავს. მაგრამ, როდესაც ერთეული მოცემულ მისაღებ ფინანსურ აქტივს იმ აქტივების ჯგუფში ასახავს, რომელთა აღრიცხვისათვის ვაჭრობის თარიღით აღრიცხვა გამოიყენება, მისაღები აქტივი აღიარდება ვაჭრობის თარიღით, სსბასს 29.67-ის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში, ერთეული მისაღები ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულების ექვივალენტურ თანხას ვალდებულების სახით აღიარებს, ანგარიშსწორების თარიღით.

საილუსტრაციოდ: 20X2 წლის 29 დეკემბერს (ვაჭრობის თარიღი) A ერთეული ხელშეკრულებას დებს თამასუქის, ვექსელის ამორტიზებული ღირებულებით ასახული A-ს გაყიდვაზე B ერთეულის ობლიგაციის სანაცვლოდ, რომელიც კლასიფიცირდება, სავაჭროდ გამიზნულად და შეფასდება რეალური ღირებულებით. 29 დეკემბერს ორივე აქტივის რეალური ღირებულება იყო 1,010 ფე, ხოლო A-ს თამასუქის ამორტიზებული ღირებულება კი - 1,000 ფე. A ერთეული სესხებისა და კუთვნილი მისაღები თანხების აღრიცხვისათვის იყენებს ანგარიშსწორების თარიღით აღრიცხვას, ხოლო სავაჭროდ გამიზნული აქტივებისათვის – ვაჭრობის თარიღით აღრიცხვას. 20X2 წლის 31 დეკემბერს (ფინანსური წლის დასასრული), აღნიშნული თამასუქის რეალური ღირებულება იყო 1,012 ფე, ხოლო B-ს ობლიგაციის რეალური ღირებულება - 1,009 ფე. 20X3 წლის 4 იანვარს თამასუქის რეალური ღირებულება იყო 1,013 ფე, ხოლო B-ს ობლიგაციის რეალური ღირებულება - 1,007 ფე. მოხდა შემდეგი გატარებები:

20X2 წ. 29 დეკემბერი

დ	ობლიგაცია, B	1,010ფე	
კ	კელიტორული დავალიანება		1,010ფე

20X2 31 დეკემბერი

დ	საქაჭრო მარალი	1ფე	
კ	ობლიგაცია B		1ფე

იანვარი 4, 20X3

დ	კრედიტორული დავალიანება	1,010ფე	
დ	სავაჭრო ზარალი	2ფე	
კ	დებიტ. დავალ. A		1,000ფე
კ	ობლიგაცია B		2ფე
კ	რეალიზაციის მოგება		1ფე0

განყოფილება ე: შეფასება

ე.1 ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების საწყისი შეფასება

ე.1.1 საწყისი შეფასება: გარიგების დანახარჯები

გარიგების დანახარჯები გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების საწყისი შეფასებაში, გარდა რეალური ღირებულებით შეფასებული ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების გარიგების დანახარჯებისა, რაც ნამეტში ან დეფიციტში უნდა აისახოს. როგორ უნდა დაკმაყოფილდეს აღნიშნული მოთხოვნა პრაქტიკაში?

ფინანსური აქტივებისათვის ნამეტი დანახარჯები, რომლებიც პირდაპირ უნდა მიეკუთვნოს მოცემული აქტივის შეძენას; მაგალითად, გადასახდელები და მოსაკრებლები, ემატება საწყისი აღიარების თანხას. ფინანსური ვალდებულებებისათვის სავალო ინსტრუმენტის გამოშვების პირდაპირი დანახარჯები თავდაპირველად აღიარებული ვალის ოდენობას აკლდება. რეალური ღირებულებით, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, აღიარებული ფინანსური ინსტრუმენტებისთვის გარიგების დანახარჯები რეალური ღირებულების თავდაპირველად შეფასებულ თანხას არ ემატება.

ამორტიზებული ღირებულებით ასახული ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის, როგორც არის, მაგ., დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები, სესხები და ამორტიზებული ღირებულებით ასახული მისაღები კუთვნილი თანხები და ფინანსური ვალდებულებები, გარიგების დანახარჯები გათვალისწინებული იქნება ამორტიზებულ ღირებულებაში ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით და, ფაქტობრივად, ამორტიზდება ნამეტის ან დეფიციტის საშუალებით, ინსტრუმენტის დაფარვის ვადის განმავლობაში.

გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების შემთხვევაში, გარიგების დანახარჯები აღიარდება სხვა წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, როგორც შემდგომი შეფასებისას რეალური ღირებულების ცვლილების ნაწილი. როდესაც გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივს ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადახდები აქვს და უსასრულო მომსახურების ვადა არ

აქვს, გარიგების დანახარჯები ამორტიზდება ნამეტისა და დეფიციტის ან-გარიშგების საშუალებით, ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით. როდესაც გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივს არ აქვს ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადახდები და უსასრულო მომსახურე-ბის ვადა აქვს, გარიგების დანახარჯები აღიარდება ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში, აქტივის აღიარების შეწყვეტის ან გაუფასურე-ბისას.

ფინანსური ინსტრუმენტის შეფასებაში არ უნდა იქნეს გათვალისწინებუ-ლი ფინანსური ინსტრუმენტის გადაცემის ან გასვლის მოსალოდნელი დანახარჯები.

ე.2 რეალური ღირებულების შეფასებისას გასათვალისწინებელი საკით-ხები

ე.2.1 რეალური ღირებულების შეფასებისას გასათვალისწინებელი სა-კითხები საინვესტიციო ფონდებისათვის

სსბასს 29.მგ104 განმარტავს, რომ მიმდინარე მოთხოვნის ფასი გამოყენე-ბულ უნდა იქნეს ფლობილი აქტივის რეალური ღირებულების შეფასები-სას. ზოგიერთ საინვესტიციო ფონდზე გავრცელებული წესების მიხედ-ვით, მოითხოვება, რომ ნეტო აქტივების ღირებულების შესახებ ინფორმა-ცია ინვესტორებს წარედგინოს საშუალო საბაზრო ფასების საფუძველზე. ასეთ პირობებში, მისაღები იქნება თუ არა საინვესტიციო ფონდის მიერ თავისი აქტივების საშუალო საბაზრო ფასით შეფასება?

არა. მარეგულირებელი წესების არსებობა, რომლებითაც კონკრეტული მიზნებისათვის სხვადასხვანაირი შეფასება მოითხოვება, არ ამართლებს სსბასს 29.მგ104-ში მოცემულ ზოგად მითითებებს, რაც გულისხმობს შესა-ფერისი ვალდებულების პოზიციის არარსებობის პირობებში შეთავაზე-ბული ფასის გამოყენებას. საინვესტიციო ფონდმა აქტივები თავის ფინან-სურ ანგარიშგებაში მიმდინარე შეთავაზებული ფასით უნდა შეაფასოს. ინვესტორებისათვის თავისი ნეტო აქტივების ღირებულების წარსადგე-ნად საინვესტიციო ფონდს შეიძლება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული რეალური ღირებულებებისა და ნეტო აქტი-ვების ღირებულების გამოთვლისას გამოყენებული ფასების ერთმანეთ-თან შეჯერების სურვილი ჰქონდეს.

ე.2.2 რეალური ღირებულების შეფასება: მსხვილი მფლობელობა

A ერთეული B ერთეულის სააქციო კაპიტალის 15 პროცენტს ფლობს. აღ-ნიშნული აქციები ღია საფონდო ბირჟაზე იყიდება. მიმდინარე კოტირე-ბული ფასია 100 ფე. ყოველდღიური ბრუნვის მოცულობა აქციების 0.1 პროცენტია. რადგან A ერთეული დარწმუნებულია, რომ B ერთეულის აქ-ციების რეალური ღირებულება, ერთიანად პაკეტით გაყიდვის შემთხვევა-ში, კოტირებული საბაზრო ფასიზე მაღალი იქნება, A ერთეული იღებს იმ

ფასის რამდენიმე დამოუკიდებელ შეფასებას, რომელსაც გადაუხდიან მის მიერ ფლობილი აქციების გაყიდვის შემთხვევაში. აღნიშნული შეფასებები გვიჩვენებს, რომ A ერთეული შეძლებს 105 ფე-ის, ანუ კოტირებული ფასის დამატებული 5-პროცენტის პრემიის, მიღებას. რომელი თანხა უნდა გამოიყენოს A ერთეულმა მის მიერ ფლობილი აქციების რეალური ღირებულების შესაფასებლად?

სსბასს 29.მგ103-ის შესაბამისად, აქტიურ ბაზარზე კოტირებული, გამოქვეყნებული ფასი რეალური ღირებულების საუკეთესო შეფასებაა. მაშასადამე, A ერთეული გამოიყენებს კოტირებულ, გამოქვეყნებულ ფასს (100 ფე). A ერთეულს კოტირებული საბაზრო ფასისაგან გადახვევა მხოლოდ იმის გამო არ შეუძლია, რომ დამოუკიდებელი შეფასებების მიხედვით, A ერთეული მიიღებს უფრო მაღალ (დაბალ) ფასს, ფლობილი აქციების ერთიანად გაყიდვის შემთხვევაში.

ე.3 შემოსულობები და ზარალი

ე.3.1 გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები: აქციების გაცვლა

A ერთეული B ერთეულის აქციების მცირე რაოდენობას ფლობს. აღნიშნული აქციები გასაყიდად არსებულად არის კლასიფიცირებული. 2000 წლის 20 დეკემბერს აქციების რეალური ღირებულება იყო 120 ფე, ხოლო წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული ჯამური შემოსულობა შეადგენდა 20 ფე-ს. იმავე დღეს C ერთეულმა შეიძინა B ერთეული. შედეგად, A ერთეული, B ერთეულის ექვივალენტური რეალური ღირებულების აქციების სანაცვლოდ, იღებს C ერთეულის აქციებს. A ერთეულმა სსბასს 29.64(ბ)-ს შესაბამისად აღნიშნული, წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული ჯამური შემოსულობა ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში უნდა აღიაროს თუ არა?

დიახ. აღნიშნული გარიგება აკმაყოფილებას სსბასს 29-ში მოცემულ აღიარების შეწყვეტის კრიტერიუმებს. სსბასს 29.64(ბ)-ით მოითხოვება, რომ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული, გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივებიდან მიღებული ჯამური შემოსულობა ან ზარალი უნდა აღიარდეს ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში მოცემული აქტივის აღიარების შეწყვეტის შემდეგ. აქციების სანაცვლოდ, A ერთეულიდან გადის B ერთეულის აქციები და იღებს C ერთეულის აქციებს.

ე.3.2 სსბასს 29 და სსბასს 4 - გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები: სავალუტო კომპონენტის განცალკევება

გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების შემთხვევაში, ერთეული სავალუტო კურსის ცვლილების შედეგად მიღებულ საბალანსო ღირებულების ცვლილებებს ასახავს ნამეტში ან დეფიციტში, სსბასს 4.27(ა)-ს და სსბასს 4.32-ის შესაბამისად, ხოლო საბალანსო ღირებულების სხვა ცვლილებებს ასახავს სსბასს 29-ის შესაბამისად, წმინდა

აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში. როგორ განისაზღვრება წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული ჯამური შემოსულობა და ზარალი?

ეს წარმოადგენს გასაყიდად არსებული ფულადი ფინანსური აქტივის საანგარიშგებო ერთეულის სამუშაო ვალუტაში გამოსახულ ამორტიზებულ ღირებულებას (გაუფასურებისათვის შესწორებულს, თუ გაუფასურებულ(ს) და რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობას. სსბას 4.32-ის გამოსაყენებლად მოცემული აქტივი განიხილება უცხოურ ვალუტაში ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებულ აქტივად.

საილუსტრაციოდ: 2001 წლის 31 დეკემბერს A ერთეულმა შეიძინა უცხოურ ვალუტაში (FC) განსაზღვრული ობლიგაცია მისი რეალური ღირებულების, FC1,000, ფასად. აღნიშნული ობლიგაციის ვადის გასვლამდე ხუთი წელია დარჩენილი, მისი ძირითადი თანხაა FC1,250 და აქვს ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთი - 4.7 პროცენტი, პროცენტის გადახდა ყოველწლიურად ხდება (FC1,250 X 4.7 პროცენტი = FC59 პროცენტი), ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი 10 პროცენტს შეადგენს. A ერთეული მოცემულ ობლიგაციას გასაყიდად არსებულის კლასიფიკაციას ანიჭებს და, მაშასადამე, შემოსულობებსა და ზარალს წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებს. ერთეულის სამუშაო ვალუტაა მისი ადგილობრივი ვალუტა (LC). სავალუტო კურსია FC1-LC1.5, ხოლო ობლიგაციის საბალანსო ღირებულებაა LC1,500 (= FC1,000 X 1.5).

დ	ობლიგაცია	LC1,500
კ	ფულადი სახსრები	LC1,500

2002 წლის 31 დეკემბერს უცხოური ვალუტა გამყარდა და სავალუტო კურსი გახდა FC1/LC2. ობლიგაციის რეალური ღირებულებაა FC1,060, ანუ მისი საბალანსო ღირებულება იქნება LC2,120 (= FC1,060 X 2). ამორტიზებული ღირებულებაა FC1,041 (= LC2,082). ამ შემთხვევაში, ჯამური შემოსულობა და ზარალი, რომელიც უნდა აღიარდეს და დაგროვდეს წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, 2002 წლის 31 დეკემბრისათვის რეალურ ღირებულებასა და საბალანსო ღირებულებას შორის სხვაობა, ანუ LC38 (= LC2,120 - LC2,082), იქნება.

2002 წლის 31 დეკემბერს ობლიგაციიდან მიღებული პროცენტის თანხაა FC59 (= LC118). ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით განსაზღვრული საპროცენტო შემოსავალია FC100 (= 1,000 X 10 პროცენტი). მოცემული წლის საშუალო სავალუტო კურსია FC1/LC1.75. ამ კიბეზის მიზნებისათვის დაშვებულია, რომ საშუალო სავალუტო კურსი მოცემული წლის საპროცენტო შემოსავლის დასარიცხად გამოსაყენებელი სპოტკურსის საიმედო მიახლოებითი კურსია (სსბას 4.25). ამგვარად, საანგარიშგებო საპროცენტო შემოსავალია LC175 (= FC100 X 1.75), საწყისი დისკონტის ზრდის, LC72 (= [FC100 - FC59] X

1.75), ჩათვლით. შესაბამისად, ობლიგაციიდან მიღებული სავალუტო სხვაობა, $LC510 (= LC2,082 - LC1,500 - LC72)$, აღიარდება ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში. გარდა ამისა, არსებობს აგრეთვე სავალუტო შემოსულობა მოცემულ წელს მისაღები პროცენტის თანხაზე $LC15 (= LC59 \times [2.00 - 1.75])$.

დ	ობლიგაცია	LC620	
დ	ფულადი სახსრები	LC118	
ჰ	საპროცენტო შემოსავალი		LC175
ჰ	სავალუტო შემოსულობა		LC525
ჰ	რეალური ღირებულების ცვლილება წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში		LC38

2003 წლის 31 დეკემბერს უცხოური ვალუტა კიდევ უფრო გამყარდა და სავალუტო კურსი გახდა $FC1/LC2.50$, ობლიგაციის რეალური ღირებულებაა $FC1,070$, ხოლო მისი საბალანსო ღირებულებაა $LC2,675 (= FC1,070 \times 2.50)$. ამორტიზებული ღირებულებათა $FC1,086 (= LC2,715)$. ჯამური შემოსულობა და ზარალი, რომელიც წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში გროვდება, 2003 წლის 31 დეკემბრისათვის იქნება რეალურ ღირებულებათა და ამორტიზებულ ღირებულებას შორის სხვაობა, ანუ უარყოფითი $LC40 (= LC2,675 - LC2,715)$. მაშასადამე, წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული თანხა 2003 წლის განმავლობაში მოცემულ სხვაობაში მომხდარი ცვლილების, $LC78 (= LC40 + LC38)$, ტოლია.

2002 წლის 31 დეკემბერს მიღებული პროცენტის თანხაა $FC59 (= LC148)$. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით განსაზღვრული საპროცენტო შემოსავალია $FC104 (= FC1,041 \times 10 \text{ პროცენტი})$. მოცემული წლის საშუალო სავალუტო კურსია $FC1/LC2.25$. მოცემული კითხვისათვის დაშვებულია, რომ საშუალო სავალუტო კურსი მოცემული წლის საპროცენტო შემოსავლის დასარიცხად გამოსაყენებელი სპოტკურსის საიმედო მიახლოებითი კურსია (სხბასს 4.25). ამგვარად, აღიარებული საპროცენტო შემოსავალი იქნება $LC234 (= FC104 \times 2.25)$ საწყისი დისკონტის ზრდის, $LC101 (= [FC104 - FC59] \times 2.25)$, ჩათვლით. შესაბამისად, ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში აღიარებული სავალუტო სხვაობა იქნება $LC532 (= LC2,715 - LC2,082 - LC101)$. გარდა ამისა, არსებობს აგრეთვე სავალუტო შემოსულობა მოცემულ წელს მისაღებ პროცენტის თანხაზე $LC15 (= FC59 \times [2.50 - 2.25])$.

დ	ობლიგაცია	LC555
დ	ფულადი სახსრები	LC148
დ	რეალური ღირებულების ცვლილება წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში	LC78
3	საპროცენტო შემოსავალი	LC234
3	სავალუტო შემოსულობა	LC547

ე.3.3 სსბასს 29 და სსბასს 4 – უცხოური ერთეულის ფინანსური საქმიანობის შედეგების გადაანგარიშებისას წარმოქმნილი სავალუტო კურსის სხვაობები: წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი თუ ნამეტი/დეფიციტი?

სსბასს 4.37-ით და სსბასს 4.57-ით განმარტებულია, რომ უცხოური სამეურნეო საქმიანობის ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშებისას მიღებული ყველა სავალუტო სხვაობა წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში უნდა აღიარდეს, მოცემული ნეტო ინვესტიციის გასვლამდე. ეს მოიცავს რეალური ღირებულებით ასახული ფინანსური ინვესტიციებიდან წარმოქმნილ სავალუტო სხვაობებს, რომლებშიც შედის როგორც რეალური ღირებულებით, ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგების გამოყენებით ასახული ფინანსური აქტივები, ისე გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები.

ბასს 29.64-ით მოითხოვება, რომ რეალური ღირებულებით, ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგების გამოყენებით, ასახული ფინანსური აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილება აღიარდეს ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში, ხოლო გასაყიდად არსებული ინვესტიციების რეალური ღირებულების ცვლილება აღიარდეს წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში.

როგორ უნდა იქნეს სსბასს 29.64 და სსბასს 4.44 გამოყენებული, როდესაც უცხოური ქვედანაყოფი არის შვილობილი ერთეული, რომლის ფინანსური ანგარიშგების კონსოლიდირება ხდება სათაო ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებასთან?

სსბასს 29 ვრცელდება უცხოური სამეურნეო საქმიანობის ფინანსურ ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვაზე, ხოლო სსბასს 4 ვრცელდება საანგარიშგებო ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით უცხოური სამეურნეო საქმიანობის ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშებაზე.

საილუსტრაციოდ: A ერთეული ფუნქციონირებს X ქვეყანაში, ხოლო მისი სამუშაო და საანგარიშგებო ვალუტაა X ქვეყნის ეროვნული ვალუტა (LCX). A-ს აქვს უცხოური შვილობილი ერთეული (B ერთეული Y ქვეყანაში. მისი სამუშაო ვალუტა არის Y ქვეყნის ადგილობრივი ვალუტა (LCY). B ფლობს სავაჭროდ

გამიზნულ და, მაშასადამე, სსბასს 29-ის შესაბამისად, რეალური ღირებულებით ასახულ სავალო ინსტრუმენტს.

B-ს 20X0 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში სავალო ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება და საბალანსო ღირებულება Y ქვეყნის ადგილობრივ ვალუტაში LCY100 შეადგენს. A-ს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში X ქვეყნის ადგილობრივ ვალუტაში მოცემული აქტივის ღირებულება საანგარიშგებო თარიღის სპოტსავალუტო კურსით (2.00) არის გადაყვანილი. ამგვარად, კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში საბალანსო ღირებულებაა LCX200 ($= \text{LCY100} \times 2.00$).

20X1 წლის ბოლოს სავალო ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება გაიზარდა LCY110-მდე Y ქვეყნის ეროვნულ ვალუტაში. B თავის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებს სავაჭრო აქტივს LCY110 ღირებულებით, ხოლო რეალური ღირებულების შემოსულობას, LCY10, აღიარებს ნამეტში ან დეფიციტში. მოცემული წლის განმავლობაში სავალუტო კურსი 2.00-დან 3.00-მდე გაიზარდა, რის შედეგად მოცემული ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება LCX200-დან LCX330-მდე ($= \text{LCY110} \times 3.00$) გაიზარდა X ქვეყნის ადგილობრივ ვალუტაში. მაშასადამე, A ერთეული კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში სავაჭრო აქტივს აღიარებს თანხით, LCX330.

A ერთეული B ერთეულის წმინდა აქტივების/საკუთარი კაპიტალის ანგარიშგებას გადაიანგარიშებს “გარიგებების განხორციელებისას არსებული სავალუტო კურსებით”(სსბასს 4.44(ბ)). რადგან მოცემული წლის განმავლობაში დაირიცხა რეალური ღირებულების შემოსულობა, A იყენებს საშუალო კურსს, როგორც პრაქტიკულ, მიახლოებით კურსს ($[3.00 + 2.00] / 2 = 2.50$, სსბასს 4.25-ის შესაბამისად). ამგვარად, რეალური ღირებულება გაიზარდა LCX130-ით ($= \text{LCX330} - \text{LCX200}$), მაგრამ A ერთეული აღნიშნული ნამეტისა და სსბასს 4.44(ბ)-ის შესაბამისად, კონსოლიდირებული ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში აღიარებს მხოლოდ LCX25-ს ($= \text{LCY10} \times 2.5$). შედეგად მიღებული საკურსო სხვაობა, ანუ სავალო ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ნამეტის დანარჩენი ნაწილი ($\text{LCX130} - \text{LCX25} = \text{LCX105}$), კლასიფიცირდება კაპიტალის სახით უცხოურ სამეურნეო საქმიანობაში წმინდა ინვესტიციის გასვლამდე, სსბასს 4.57-ის შესაბამისად.

ე.3.4 სსბასს 29 და სსბასს 4: ბასს 29-სა და სსბასს 4-ს შორის კავშირი

სსბასს 29 მოიცავს ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების შეფასებისა და შეფასებისას მიღებული შემოსულობების და ზარალის ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში აღიარების მოთხოვნებს. სსბასს 4 მოიცავს უცხოურ ვალუტაში გამოსახული

მუხლების ანგარიშგებისა და საკურსო სხვაობების ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში ასახვის მოთხოვნებს. რა თანმიმდევრობით გამოიყენება სსბასს 4 და სსბასს 29?

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

საზოგადოდ, სსბასს 29-ის შესაბამისად, ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულების შეფასება, პირველ რიგში, იმ ქვეყნის ვალუტაში ხორციელდება, რომელშიც მოცემული მუხლია განსაზღვრული. შემდეგ, უცხოურ ვალუტაში გამოსახული თანხის გადაყვანა ხდება საანგარიშო ვალუტაში, საბოლოო სავალუტო კურსის ან წარსული კურსის მეთოდით სსბასს 4-ის (სსბასს 4. მგ116) შესაბამისად. მაგალითად, როდესაც ფულადი ფინანსური აქტივი (როგორც არის, მაგალითად, სავალო ინსტრუმენტი) ასახულია ამორტიზებული ღირებულებით სსბასს 29-ის შესაბამისად, ამორტიზებული ღირებულება გამოითვლება იმ ვალუტაში, რომელშიც მოცემული ფინანსური აქტივია განსაზღვრული. შემდეგ უცხოურ ვალუტაში გამოსახული ღირებულება ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში საბოლოო სავალუტო კურსის მეთოდის გამოყენებით აღიარდება (სსბასს 4.27). აღნიშნული წესი გამოიყენება იმის მიუხედავად, ფულადი მუხლი უცხოურ ვალუტაში თვითღირებულებით არის შეფასებული, ამორტიზებული ღირებულებით, თუ რეალური ღირებულებით (სსბასს 4.28). არაფულადი ფინანსური აქტივის (როგორც არის, წილობრივ ინსტრუმენტში ინვესტიცი(ა) გადაანგარიშება ხორციელდება საბოლოო სავალუტო კურსის გამოყენებით, როდესაც აქტივი რეალური ღირებულებით არის შეფასებული უცხოურ ვალუტაში (სსბასს 4.27(გ) და წარსული სავალუტო კურსის გამოყენებით, როდესაც იგი რეალური ღირებულებით არ არის შეფასებული სსბასს 29-ის შესაბამისად, იმის გამო, რომ მისი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია (სსბასს 4.27(ბ) და სსბასს 29.48).

გამონაკლისის სახით, როდესაც ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულების სავალუტო კურსის ცვლილების რისკის ჰეჯირების ჰეჯირებულ მუხლად, სსბასს 29-ის შესაბამისად, ჰეჯირებული მუხლის ხელახლა შეფასება ხდება სავალუტო კურსის ცვლილებების ასახვისათვის, თუნდაც სხვა შემთხვევაში აღიარება წარსული სავალუტო კურსის გამოყენებით იქნეს აღრიცხული, სსბასს 4-ის (სსბასს 29.99) შესაბამისად, ანუ უცხოურ ვალუტაში გამოსახული თანხა აღიარდება საბოლოო სავალუტო კურსის გამოყენებით. აღნიშნული გამონაკლისი ეხება იმ არაფულად მუხლებს, რომლებიც ისტორიული ღირებულებით არის ასახული უცხოურ ვალუტაში და სავალუტო კურსის რისკის წინააღმდეგ არის ჰეჯირებული (სსბასს 4.27(ბ)).

ნამეტი ან დეფიციტი

ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ცვლილების ნამეტში ან დეფიციტში აღიარება დამოკიდებულია მრავალ ფაქტორზე, მათ შორის: სავალუტო სხვაობა თუ საბალანსო ღირებულების სხვა ცვლილება წარმოიქმნება ფულადი მუხლიდან (მაგ., სავალსო ინსტრუმენტების უმრავლესობა), თუ არაფულადი მუხლიდან (მაგ., წილობრივი ინსტრუმენტების უმრავლესობა), დაკავშირებული აქტივი ან ვალდებულება კლასიფიცირებულია, როგორც ფულადი ნაკადების ჰეჯირება სავალუტო კურსის ცვლილების საწინააღმდეგოდ და წარმოიქმნება თუ არა უცხოური სამეურნეო საქმიანობის ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშების შედეგად. უცხოური სამეურნეო საქმიანობის მიერ ფლობილი ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ცვლილების აღიარების საკითხს ეხება ცალკე კითხვა (იხ. კითხვა ე.3.3).

ნებისმიერი საკურსო სხვაობა, რომელიც წარმოიშობა ფულადი მუხლის იმ სავალუტო კურსის გარდა, რომლითაც იგი თავადაპირველად იქნა აღიარებული მოცემულ პერიოდში, ან წინა ფინანსურ ანგარიშგებაში იქნა აღიარებული სხვა კურსის გამოყენებით აღიარებისას, აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში ან წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, სსბასს 4-ის (სსბასს 29.მგ116, სსბასს 4.32 და სსბასს 4.37) შესაბამისად, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ფულადი მუხლი კლასიფიცირებულია ფულადი სახსრების ჰეჯირებად მაღალი ალბათობის მქონე პროგნოზირებული, უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული გარიგებისათვის, რომელზეც გავრცელდება სსბასს 29-ში (სსბასს 29.106) მოცემული ფულადი ნაკადების ჰეჯირების შემოსულობებისა და ზარალის აღიარების მოთხოვნები. სხვაობები, რომლებიც ფულადი მუხლის უცხოურ ვალუტაში აღიარებისას ადრე აღიარებული თანხისაგან განსხვავებულია, აღირიცხება ისეთივე სახით, რადგან სავალუტო კურსის ცვლილებასთან დაკავშირებული საბალანსო ღირებულების ყველა ცვლილება თანმიმდევრულად უნდა აღირიცხოს. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ფულადი სახსრების შეფასების ყველა სხვა ცვლილება აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში, ან წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში (სსბასს 29.64(ბ)). ერთეული სავალუტო კურსის დაკავშირებული ცვლილების შედეგად საბალანსო ღირებულების ცვლილებებს მაინც ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებს (სსბასს 4.27(ა)).

არაფულადი მუხლის საბალანსო ღირებულების ნებისმიერი ცვლილება აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში ან წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, სსბასს 29-ის (სსბასს 29.მგ116) შესაბამისად. მაგალითად, გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების საბალანსო ღირებულების მთლიანი ცვლილება, სავალუტო კურსის

ცვლილების შედეგად წარმოქმნილი ცვლილების ჩათვლით, აისახება წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში. როდესაც არაფულად მუხლს უღიარებელი მყარი ვალდებულების ან მაღალი ალბათობის მქონე პროგნოზირებული, უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული გარიგების ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაცია აქვს მინიჭებული, სსბასს 29-ში (სსბასს 29.106) მოცემული ფულადი ნაკადების ჰეჯირების შემოსულობებისა და ზარალის აღიარების მოთხოვნები გამოიყენება.

როდესაც საბალანსო ღირებულების ცვლილების ნაწილი წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარდება, ხოლო ნაწილი კი - ნამეტში ან დეფიციტში, მაგალითად, როდესაც გასაყიდად არსებული კლასიფიკაციის, უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული ობლიგაციის ამორტიზებული ღირებულება უცხოურ ვალუტაში იზრდება (მიღებული შემოსულობა აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში), მაგრამ მისი რეალური სამართლიანი ღირებულება სამუშაო ვალუტაში მცირდება (ზარალი აღიარდება წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში), ერთეულს არ შეუძლია აღნიშნული ორი კომპონენტის ურთიერთგადაფარვა იმ შემოსულობებისა და ზარალის განსაზღვრად, რაც ნამეტში ან დეფიციტში ან წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში უნდა აღიარდეს.

ე.4 ფინანსური აქტივების გაუფასურება და ამოუღებლობა

ე.4.1 გაუფასურების ობიექტური მტკიცებულება

სსბასს 29-ის მიხედვით, ერთეულს მოეთხოვება თუ არა ერთადერთი, განცალკევებული წარსული მოვლენის იდენტიფიცირება, რამაც ფინანსური აქტივის გაუფასურების ზარალი გამოიწვია?

არა. სსბასს 29.68-ში განმარტებულია, რომ “დასაშვებია, შესაძლებელი არ იყო ერთადერთი, განცალკევებული მოვლენის იდენტიფიცირება, რომელმაც გაუფასურების ზარალი გამოიწვია”. ამასთან, სსბასს 29.69-ში განმარტებულია, რომ ერთეულის საკრედიტო რეიტინგის გაუარესება თავისთავად არ წარმოადგენს გაუფასურების მტკიცებულებას, თუმცა, ის შეიძლება გაუფასურების მტკიცებულებას წარმოადგენდეს, თუ სხვა არსებულ ინფორმაციასთან ერთად განვიხილავთ”. სხვა ფაქტორები, რომლებსაც ერთეული ითვალისწინებს იმის გასარკვევად, არსებობს თუ არა გაუფასურების ობიექტური მტკიცებულება, არის ინფორმაცია დებიტორების ან ემიტენტების ლიკვიდობის, გადახდისუნარიანობის და სამეწარმეო და ფინანსური რისკის, მსგავსი ფინანსური აქტივების მდგომარეობისა და ტენდენციის, ეროვნული და ადგილობრივი ეკონომიკური მდგომარეობისა და ტენდენციების და გირაოს და გარანტიების რეალური ღირებულების შესახებ. აღნიშნული და სხვა ფაქტორები, ინდივი-

დუალურად ან ერთად აღებული, ფინანსური აქტივის ან ფინანსური აქტივების ჯგუფის გაუფასურების ობიექტურ მტკიცებულებას იძლევა.

ე.4.2 გაუფასურება: სამომავლო ზარალი

სსპასს 29-ით სესხის გაცემის შემთხვევაში, დაშვებულია თუ არა გაუფასურების ზარალის აღიარება სამომავლო ზარალის ანარიცხების შექმნის საშუალებით? მაგალითად, თუ A ერთეული B-ზე 1,000 ფეის ოდენობით სესხს გასცემს, შეუძლია თუ არა მას მაშინვე აღიაროს 10 ფე გაუფასურების ზარალი, როდესაც ერთეული, წარსული გამოცდილების საფუძველზე, მოელის, რომ გაცემული სესხების 1 პროცენტის ამოღება არ მოხერხდება?

არა. სსპასს 29.45-ით მოითხოვება, რომ ფინანსური აქტივის საწყისი აღიარება მოხდეს რეალური ღირებულებით. სასესხო აქტივისათვის რეალური ღირებულება არის გასესხებული თანხა, შესწორებული ნებისმიერი გადასახდელის ან დანახარჯების ოდენობით (თუ მოცემული თანხის ნაწილი არ არის გასესხებული სხვა გაცხადებული ან ნაგულისხმევი უფლებებით და პრივილეგიებით. ამასთან, სსპასს 29.67-ით გაუფასურების ზარალის აღიარება მხოლოდ იმ შემთხვევაში მოითხოვება, როდესაც არსებობს საწყისი აღიარების შემდგომ მომხდარი, გაუფასურების ზარალის გამომწვევი წარსული მოვლენის ობიექტური მტკიცებულება. შესაბამისად, სასესხო აქტივის საწყისი აღიარებისას გაუფასურების ზარალის მაშინვე აღიარება შესაბამისობაში არ არის სსპასს 29.45-თან და სსპასს 29.67-თან.

ე.4.3 გაუფასურების შეფასება: ძირითადი თანხა და პროცენტი

A ერთეულს კლიენტის B ერთეულის, ფინანსური სირთულეების გამო, A ერთეული შიშობს, რომ B ვერ შეძლებს სესხის ძირითადი თანხისა და პროცენტის დროულად გადახდას. იგი მოლაპარაკებებს აწარმოებს სესხის რესტრუქტურიზაციისათვის. A ერთეული ვარაუდობს, რომ B რესტრუქტურიზაციის შემდეგ შეძლებს ვალდებულებების დაფარვას. უნდა აღიაროს თუ არა A ერთეულმა გაუფასურების ზარალი, თუ რესტრუქტურიზაციის პირობები იქნება ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან ერთ-ერთი?

- (ა) B ერთეული საწყისი სესხის მთლიან ძირითად თანხას გადაიხდის თავდაპირველი სესხის დაბრუნების თარიღიდან ხუთი წლის შემდეგ, მაგრამ გადასახდელი არ ექნება თავდაპირველი სესხის პირობებით განსაზღვრული პროცენტის თანხა.
- (ბ) B ერთეული საწყისი სესხის მთლიან ძირითად თანხას გადაიხდის თავდაპირველი სესხის დაბრუნების თარიღით, მაგ-

რამ გადასახდელი არ ექნება თავდაპირველი სესხის პირობებით განსაზღვრული პროცენტის თანხა.

- (გ) B ერთეული საწყისი სესხის მთლიან ძირითად თანხას გადაიხდის თავდაპირველი სესხის დაბრუნების თარიღით, ხოლო პროცენტის თანხას გადაიხდის გათვალისწინებულზე დაბალი პროცენტით.
- (დ) B ერთეული გადაიხდის საწყისი სესხის მთლიან ძირითად თანხას თავდაპირველი სესხის დაბრუნების თარიღიდან ხუთი წლის შემდეგ და აგრეთვე სესხის თავდაპირველი პირობებით დარიცხულ პროცენტის მთლიან თანხას, მაგრამ არა დამატებითი პერიოდის პროცენტს.
- (ე) B ერთეული გადაიხდის საწყისი სესხის მთლიან ძირითად თანხას თავდაპირველი სესხის დაბრუნების თარიღიდან ხუთი წლის შემდეგ და აგრეთვე როგორც სესხის თავდაპირველი ვადის, ისე გახანგრძლივებული ვადის დროს დარიცხულ პროცენტის მთლიან თანხას.

სსბასს 29.67-ით მითითებულია, რომ გაუფასურების ზარალი არსებობს, თუ არსებობს გაუფასურების ობიექტური მტკიცებულება. ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებული სესხის გაუფასურების ზარალის თანხა არის სესხის საბალანსო ღირებულებასა და ძირითადი თანხის და პროცენტის სესხის თავდაპირველი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით დისკონტირებულ სამომავლო გადახდების დისკონტირებულ ღირებულებას შორის სხვაობა. ზემოთ მოცემულ (ა)-(დ) შემთხვევებში, ძირითადი თანხისა და პროცენტის სესხის თავდაპირველი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით დისკონტირებული სამომავლო გადახდების დისკონტირებული ღირებულება სესხის საბალანსო ღირებულებაზე დაბალი იქნება. მაშასადამე, აღნიშნულ შემთხვევებში გაუფასურების ზარალი აღიარდება.

(ე) შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ გადახდების ვადები შეიცვალა, მსესხებელი პროცენტს მიიღებს პროცენტის დარიცხულ თანხაზე და ძირითადი თანხისა და პროცენტის სესხის თავდაპირველი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით დისკონტირებული სამომავლო გადახდების დისკონტირებული ღირებულება სესხის საბალანსო ღირებულების ტოლი იქნება. მაშასადამე, არ არსებობს გაუფასურების ზარალი. თუმცა, აღნიშნული პირობები არარეალურია, თუ გავითვალისწინებთ B-ს ფინანსურ სიმძნელებს.

ე.4.4 გაუფასურების შეფასება: რეალური ღირებულების ჰეჯირება

ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთის მქონე სესხი ჰეჯირებულია საპროცენტო განაკვეთის რისკის საპირისპიროდ მიღება - ცვალებადი, გადახდა - ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთის სვოპით. აღ-

ნიშნული ჰეჯირების ურთიერთობა აკმაყოფილებს რეალური ღირებულების ჰეჯირების პირობებს და ხდება მისი, როგორც რეალური ღირებულების ჰეჯირების ანგარიშგება. ამგვარად, სესხის საბალანსო ღირებულება მოიცავს საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებებით გამოწვეულ რეალური ღირებულების ცვლილებებს. სესხის გაუფასურების შეფასებისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს თუ არა საპროცენტო განაკვეთის რისკის გამო რეალური ღირებულების შესწორება?

დიახ. სესხის თავდაპირველი, ჰეჯირებამდე არსებული ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი შეუსაბამო ხდება საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებებზე მიკუთვნებადი რეალური ღირებულების ცვლილებებით, სესხის საბალანსო ღირებულების შესწორების შემდეგ. მაშასადამე, შესწორდება სესხის თავდაპირველი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი და ამორტიზებული ღირებულება, რათა გათვალისწინებულ იქნეს აღიარებული რეალური ღირებულების ცვლილებები. შესწორებული ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი გამოითვლება სესხის შესწორებული საბალანსო ღირებულების გამოყენებით.

ჰეჯირებული სესხის გაუფასურების ზარალი გამოითვლება, როგორც ჰეჯირებული რისკით გამოწვეული რეალური ღირებულების ცვლილებებით შესწორებულ საბალანსო ღირებულებასა და შესწორებული ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით დისკონტირებულ სესხის შეფასებულ სამომავლო ფულად ნაკადებს შორის სხვაობა. როდესაც სესხი პორტფელის საპროცენტო განაკვეთის ჰეჯირების ნაწილია, ერთეულს შეუძლია ჰეჯირებული პორტფელის რეალური ღირებულების ცვლილების იმ სესხებზე (ან მსგავსი სესხების ერთობლიობებზე) გადანაწილება, რომელთა გაუფასურება სისტემურ და რაციონალურ საფუძველზე ფასდება.

ე.4.5 გაუფასურება: ანარიცხების მატრიცა

ფინანსური ინსტიტუტი სესხებისა და მისაღები კუთვნილი თანხების არაუზრუნველყოფილი ნაწილის გაუფასურებას აფასებს ანარიცხების მატრიცის საფუძველზე, რომელშიც განსაზღვრულია ფიქსირებული ანარიცხის განაკვეთი მოცემული დღეების რაოდენობისათვის, რომლის განმავლობაში სესხი (0 პროცენტი 90 დღეზე ნაკლების შემთხვევაში, 20 პროცენტი 90-180 დღეზე, 50 პროცენტი 181-365 დღეზე და 100 პროცენტი 365-ზე მეტ დღეზე) იყო კლასიფიცირებული, როგორც უმოქმედო. შეიძლება თუ არა მიღებული შედეგები ჩაითვალოს სესხებისა და მისაღები კუთვნილი თანხების გაუფასურების ზარალის გამოთვლისათვის შესაფერისად, სსბასს 39.72-ის შესაბამისად?

არ არის აუცილებელი. სსბასს 39.72-ით მოითხოვება, რომ გაუფასურების ან უიმედო ვალების ზარალი გამოთვლილ იქნეს, როგორც სხვაობა აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და ფინანსური ინ-

სტრუმენტის თავდაპირველი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით დისკონტირებული, სამომავლო ფულადი ნაკადები დისკონტირებულ ღირებულებას შორის.

ე.4.6 გაუფასურება: ნამეტი ზარალი

სსბასს 29-ით ნებადართულია თუ არა ერთეულის მიერ, იდენტიფიცირებული ფინანსური აქტივების ან მსგავსი ფინანსური აქტივების იდენტიფიცირებული ჯგუფების, ობიექტური მტკიცებულების საფუძველზე განსაზღვრული, გაუფასურების ზარალზე ნამეტი უიმედო ვალების ზარალის ან გაუფასურების აღიარება?

არა. სსბასს 29-ით ნებადართული არ არის გაუფასურების ან უიმედო ვალების ზარალის აღიარება იმ გაუფასურების ზარალის ნამეტით, რომელიც მიკუთვნებულია ინდივიდუალურად იდენტიფიცირებული ფინანსური აქტივების ან მსგავსი საკრედიტო რისკის მახასიათებლების (სსბასს 29.73) ფინანსური აქტივების იდენტიფიცირებული ჯგუფების გაუფასურების ობიექტური მტკიცებულების საფუძველზე (სსბასს 29.67). ერთეულების მიერ ფინანსური აქტივების დამატებითი გაუფასურებისათვის თანხების, მაგალითად, რეზერვების გადადების სურვილის მხარდასაჭერად ობიექტური მტკიცებულება არ არსებობს და მათი აღიარება გაუფასურების ან უიმედო ვალების ზარალის სახით, სსბასს 29-ის შესაბამისად, არ შეიძლება. თუმცა, როდესაც ერთეული განსაზღვრავს, რომ არ არსებობს ინდივიდუალური ფინანსური აქტივის გაუფასურების ობიექტური მტკიცებულება, იგი აღნიშნულ აქტივს მაინც მიაკუთვნებს მსგავსი საკრედიტო რისკის მქონე ფინანსურ აქტივებს (სსბასს 29.73).

ე.4.7 გაუფასურების აღიარება პორტფელის საფუძველზე

სსბასს 29.72-ის მიხედვით, ამორტიზებული ღირებულებით ასახული ფინანსური აქტივების გაუფასურების ზარალის აღიარება მოითხოვება. სსბასს 29.73 განმარტავს, რომ გაუფასურების ზარალი შეიძლება შეფასდეს და აღიარდეს როგორც ინდივიდუალურად, ისე პორტფელის საფუძველზე, მსგავსი ფინანსური აქტივების ჯგუფისათვის. როდესაც ჯგუფის ერთი აქტივი გაუფასურებულია, მაგრამ ჯგუფის სხვა აქტივის რეალური ღირებულება მისი ამორტიზაციის ღირებულებას აღემატება, ნებადართულია თუ არა სსბასს 29-ით აღნიშნული პირველი აქტივის გაუფასურების აღიარება?

არა. როდესაც ერთეულმა იცის, რომ ამორტიზებული ღირებულებით ასახული ინდივიდუალური ფინანსური აქტივი გაუფასურებულია, სსბასს 29.72-ში მოცემული მოთხოვნების შესაბამისად, მოცემული აქტივის გაუფასურება უნდა აღიარდეს. მასში ნათქვამია: ““გაუფასურების ზარალი შეფასდება, როგორც სხვაობა მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და ეფექტური საპროცენტო გა-

ნაკვეთით დისკონტირებული სესხის შეფასებული სამომავლო ფულადი ნაკადების (სამომავლო საკრედიტო ზარალის გარდა, რომელიც ჯერ არ არსებობს) დისკონტირებულ ღირებულებას შორის”. პორტფელის საფუძველზე გაუფასურების შეფასება, სსბასს 29.73-ის შესაბამისად, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მცირენაშთიანი მუხლების ჯგუფებისათვის და იმ აქტივებისათვის, რომელთა გაუფასურება ინდივიდუალურად შეფასდა და აღმოჩნდა, რომ არ არის გაუფასურებული, როდესაც არსებობს მინიშნება მსგავსი აქტივების ჯგუფის გაუფასურებაზე და მოცემული ჯგუფის ინდივიდუალური აქტივების გაუფასურების იდენტიფიკაცია შეუძლებელია.

ე.4.8 გაუფასურება: გირაოს აღიარება

შესაძლებელია თუ არა გირაოს გაუფასურებული აქტივისაგან განცალკევებულ აქტივად აღიარება, როდესაც გაუფასურებული აქტივი უზრუნველყოფილია გირაოთი, რომელიც სხვა სტანდარტების მიხედვით, აქტივად აღიარების კრიტერიუმს არ აკმაყოფილებს?

არა. გაუფასურებული ფინანსური აქტივის შეფასებაში გათვალისწინებულია გირაოს რეალური ღირებულება. გირაო, გაუფასურებული აქტივიდან გამოცალკავებით, ცალკე აქტივად არ აღიარდება, სანამ სხვა სტანდარტების მიხედვით არ დააკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს.

ე.4.9 არაფულადი, სავაჭროდ გამიზნული ფინანსური აქტივის გაუფასურება

როდესაც გაუფასურდება არაფულადი ფინანსური აქტივი, როგორიც არის რეალური ღირებულებით შეფასებული წილობრივი ინსტრუმენტი, და მისი შემოსულობები და ზარალი წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარდება, წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული ჯამური ნეტო ზარალი, სავალუტო კურსის ცვლილებებზე მიკუთვნებული ნებისმიერი ნაწილის ჩათვლით, წმინდა აქტივებიდან/საკუთარი კაპიტალიდან ნამეტში ან დეფიციტში, რეკლასიფიკაციის შესწორების სახით, უნდა იყოს თუ არა რეკლასიფიცირებული?

დიახ. სსბასს 29.76 განმარტავს: როდესაც გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების შემცირება წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარდება და მოცემული აქტივის გაუფასურების ობიექტური მტკიცებულება არსებობს, ჯამური ნეტო ზარალი, რომელიც ადრე აღიარდა წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში, მიუხედავად იმისა, რომ აქტივის აღიარება არ შეწყვეტილა. სავალუტო კურსის ცვლილებას მიკუთვნებული ნებისმიერი ცვლილება, რომელიც წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული ჯამური ნეტო ზარალის ნაწილს შეადგენს, ასევე აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში. ნებისმიერი შემდგომი ზარალი, სავალუტო კურსის ცვლილებაზე მი-

კუთვნიებული ნებისმიერი ნაწილის ჩათვლით, ასევე აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში, სანამ აქტივის აღიარება არ შეწყდება.

ე.4.10 გაუფასურება: შეიძლება თუ არა, რომ კაპიტალში ასახული გასაყიდად არსებული რეზერვი უარყოფითი იყოს?

სსბასს 29-ით მოითხოვება, რომ გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობები და ზარალი წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარდეს. როდესაც მსგავსი აქტივების მთლიანი რეალური ღირებულება მათ მთლიან საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლებია, წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული მთლიანი ნეტო ზარალი ხომ არ უნდა იქნეს აღიარებული ნამეტში ან დეფიციტში?

არ არის აუცილებელი. შესაფერისი კრიტერიუმი არის არა ის, მთლიანი რეალური ღირებულება ნაკლებია თუ არა მთლიან საბალანსო ღირებულებაზე, არამედ ფინანსური აქტივის ან აქტივების ჯგუფის გაუფასურების მტკიცებულების არსებობა. სსბასს 29.68-70-ის შესაბამისად, ერთეული ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აფასებს, არსებობს თუ არა ფინანსური აქტივის ან აქტივების ჯგუფის შესაძლო გაუფასურების ობიექტური მტკიცებულება. სსბასს 39.60 განმარტავს, რომ ერთეულის საკრედიტო რეიტინგის გაუარესება, თავისთავად, არ წარმოადგენს გაუფასურების მტკიცებულებას, თუმცა, იგი შეიძლება გაუფასურების მტკიცებულებას წარმოადგენდეს, თუ სხვა არსებულ ინფორმაციასთან ერთად განვიხილავთ. ამასთან, ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების მის თვითღირებულებამდე ან ამორტიზებულ ღირებულებამდე შემცირება ყოველთვის არ წარმოადგენს გაუფასურების მტკიცებულებას (მაგ., სავალო ინსტრუმენტში ინვესტიციის რეალური ღირებულების შემცირება, რის შედეგად საბაზისო, რისკისაგან თავისუფალი საპროცენტო განაკვეთი იზრდება).

განყოფილება ვ: ჰეჯირება

3.1 ჰეჯირების ინსტრუმენტები

3.1.1 უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული ობლიგაციის რეალური ღირებულების ჰეჯირება

J ერთეულმა, რომლის სამუშაო ვალუტა იაპონური იენია, გამოუშვა 5 მილიონი ხუთდოლარიანი ფიქსირებულ საპროცენტო განაკვეთიანი ვალი. ამასთან, იგი ფლობს 5-მილიონიან, ხუთწლიან, ფიქსირებულგანაკვეთიან, აშშ დოლარებში განსაზღვრულ ობლიგაციას, რომელსაც გასაყიდად არსებულის კლასიფიკაცია აქვს მიანიჭებული. შეუძლია თუ არა J ერთეულს თავისი აშშ დოლარებში განსაზღვრული ვალდებულება განიხილოს, როგორც რეალური ღირებულების ჰეჯირების ინსტრუმენტი აშშ დოლარებში, რომელიც

განსაზღვრულია ობლიგაციის მთლიანი რეალური ღირებულების რისკის ჰეჯირებისათვის?

არა. სსბასს 29.81-ის მიხედვით, არაწარმოებულის ჰეჯირების ინსტრუმენტად გამოყენება ნებადართულია მხოლოდ სავალუტო რისკის ჰეჯირების შემთხვევაში. ყ ერთეულის ობლიგაციას აქვს რეალური ღირებულების სავალუტო რისკი, საპროცენტო განაკვეთისა და საკრედიტო რისკები.

საპირისპიროდ, შეიძლება თუ არა აშშ დოლარებში განსაზღვრული ვალდებულება განხილულ იქნეს ობლიგაციის სავალუტო ნაწილის რეალური ღირებულების ჰეჯირებად ან ფულადი სახსრების ჰეჯირებად?

დიახ. თუმცა, ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება არ არის საჭირო, რადგან ჰეჯირების ინსტრუმენტის ამორტიზებული ღირებულება და ჰეჯირებული მუხლი ხელახლა შეფასდება საბოლოო საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით. იმისდა მიუხედავად, ყ ერთეული მოცემულ ურთიერთობას ფულადი ნაკადების ჰეჯირების თუ რეალური ღირებულების ჰეჯირების კლასიფიკაციას მიანიჭებს, ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაზე ერთი და იმავე გავლენას მოახდენს. ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაციის მქონე არაწარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტისაგან მიღებული ნებისმიერი შემოსულობა ან ზარალი მაშინვე აღიარდება ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში, სსბასს 4-ში მოცემული ჰეჯირებული მუხლის სპოტ-კურსის ცვლილების, ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში აღიარების მოთხოვნებთან შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად.

ვ.1.2 არაწარმოებული ფინანსური აქტივით ან ვალდებულებით ჰეჯირება

ქ ერთეულის სამუშაო ვალუტა იაპონური იენია. მან გამოუშვა ფიქსირებულგანაკვეთიანი სავალო ინსტრუმენტი, რომლითაც პროცენტის თანხის ნახევარ წელიწადში ერთხელ გადახდა მოითხოვება. მისი დაფარვის ვადა ორი წელია. ძირითადი თანხა, 5 მილიონი აშშ დოლარი, გადახდილ უნდა იქნეს დაფარვის ვადის დასასრულს. მან აგრეთვე ფიქსირებული ფასით 5 მილიონი აშშ დოლარის გაყიდვის ვალდებულება აიღო, რომლის დაფარვის ვადა ორ წელიწადში დადგება და რომელსაც წარმოებულის სახით არ აღრიცხავს, რადგან იგი აკმაყოფილებს მე-4 პუნქტში მოცემულ, ჩვეულებრივი გაყიდვებიდან გამორიცხვის კრიტერიუმებს. შეუძლია თუ არა ყ ერთეულს აშშ დოლარებში განსაზღვრული ვალდებულება განიხილოს რეალური ღირებულების ჰეჯირებად ფიქსირებულფასიანი გაყიდვის ვალდებულების რისკის ჰეჯირებისათვის და დააკმაყოფილოს ჰეჯირების აღრიცხვის მოთხოვნები?

არა. სსბასს 29.81-ის მიხედვით, არაწარმოებულის ჰეჯირების ინსტრუმენტად გამოყენება მხოლოდ სავალუტო რისკის ჰეჯირების შემთხვევაში არის ნებადართული.

საპირისპიროდ, შეუძლია თუ არა ჟ ერთეულს აშშ დოლარებში განსაზღვრული ვალდებულება განიხილოს ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად ფიქსირებულფასიანი გაყიდვის ვალდებულების მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების სავალუტო რისკის ჰეჯირებისათვის?

დიახ. სსბასს 29-ის მიხედვით, ნებადართულია არაწარმოებული აქტივის ან ვალდებულების ჰეჯირების ინსტრუმენტად გამოყენება ფულადი ნაკადების ან მყარი ვალდებულების რეალური ღირებულების უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილების რისკის ჰეჯირებისათვის (სსბასს 29.97). იმ არაწარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტის ნებისმიერი შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც აღიარდა წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში სამომავლო გაყიდვის წინა პერიოდში, აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში, გაყიდვის მომენტში (სსბასს 29.106).

საპირისპიროდ, შეუძლია თუ არა ჟ ერთეულს გაყიდვის აღნიშნული ვალდებულება, ჰეჯირებული მუხლის ნაცვლად, ჰეჯირების ინსტრუმენტად განიხილოს?

არა. უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირების ინსტრუმენტი შეიძლება მხოლოდ წარმოებული ინსტრუმენტი ან არაწარმოებული ფინანსური აქტივი ან ვალდებულება იყოს. მყარი ვალდებულება არ შეიძლება ჰეჯირების ინსტრუმენტად იქნეს მიჩნეული. თუმცა, როდესაც უცხოური ვალუტის ნაწილის, როგორც ჩართული წარმოებულის გაყიდვების ვალდებულებისაგან განცალკევება მოითხოვება, სსბასს 29.12-ის და სსბასს 29.მგ46-ის შესაბამისად, იგი შეიძლება მიჩნეულ იქნეს ჰეჯირების ინსტრუმენტად ვალის დაფარვის თანხის რეალური ღირებულების უცხოური ვალუტის ცვლილებებზე მიკუთვნებადი რისკის ჰეჯირებისთვის.

ვ.1.3 ჰეჯირების აღრიცხვა: გამოწერილი გამოშვებული ოფციონების ჰეჯირების ჰიბრიდულ ინსტრუმენტებში გამოყენება

საკითხი (ა) – სსბასს 29.მგ127-ის მიხედვით, დაუშვებელი ხომ არ არის საპროცენტო განაკვეთის ქოლარ-ის ან სხვა წარმოებული ინსტრუმენტის, რომელშიც გამოწერილი ოფციონი და შესყიდვის ოფციონია გაერთიანებული, ჰეჯირების ინსტრუმენტად გამოყენება?

გააჩნია, რა შემთხვევაში. შეუძლებელია, საპროცენტო განაკვეთის ქოლარი ან გამოწერილი ოფციონის მომცველი წარმოებული ინსტრუმენტი, ჰეჯირების ინსტრუმენტად განიხილებოდეს, თუ ეს გამოწერილი ოფციონია. სსბასს 29.მგ127-ით დაუშვებელია გამოწერილი ოფციონის ჰეჯირების ინსტრუმენტად გამოყენება, გარდა იმ

შემთხვევისა, როდესაც იგი განკუთვნილია შესყიდული ოფციონის გადაფარვისათვის. თუმცა, საპროცენტო განაკვეთის ქოლარი ან გამოწერილი ოფციონის მომცველი წარმოებული ინსტრუმენტი შეიძლება ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირდეს, თუ აღნიშნული გაერთიანება ნეტო შესყიდული ოფციონი ან ნულოვანი ღირებულების ქოლარია.

საკითხი (ბ) – რა ფაქტორები მიგვანიშნებს, რომ საპროცენტო განაკვეთის ქოლარი ან წარმოებული ინსტრუმენტი, რომელიც გამოწერილ ოფციონს და შესყიდულ ოფციონს აერთიანებს, გამოწერილი ოფციონი არ არის?

ქვემოთ მოცემული ფაქტორები, ერთად აღებული, მიგვანიშნებს, რომ საპროცენტო ან წარმოებული ინსტრუმენტი, რომელიც გამოწერილ და შესყიდულ ოფციონებს აერთიანებს, გამოწერილი ოფციონი არ არის.

- (ა) ოფციონების აღნიშნული გაერთიანების წარმოქმნის ან მომსახურების ვადის განმავლობაში ნეტო პრემია არ მიიღება. გამოწერილი ოფციონის დამახასიათებელი თვისებაა გამომწერისათვის რისკის საკომპენსაციოდ პრემიის მიღება.
- (ბ) განხორციელების ფასების გარდა, გამოწერილი და შესყიდული ოფციონების კომპონენტები ერთი და იგივეა (საბაზისო ცვლადის ან ცვლადების, ვალუტისა და დაფარვის ვადის ჩათვლით. ამასთან, გამოწერილი ოფციონის კომპონენტის პირობითი თანხა არ აღემატება შესყიდული ოფციონის კომპონენტის პირობით თანხას.

3.1.4 შიდაჯგუფური ჰეჯირება

ზოგიერთი ერთეული იყენებს შიდაჯგუფურ წარმოებულ ხელშეკრულებებს (შიდაჯგუფური ჰეჯირება) ერთი იურიდიული პირისთვის, ერთეულთა ჯგუფის შიგნით ერთეულებს ან დანაყოფებს შორის რისკის გადასაცემად. ასეთ შემთხვევებში, სსბასს 29.82-ით ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება აკრძალულია?

დიახ, როდესაც წარმოებული ხელშეკრულებები ანგარიშვალდებულ ერთეულთა ჯგუფის შიდა ხელშეკრულებებს წარმოადგენს. სსბასს 29-ით განმარტებული არ არის, როგორ უნდა მართოს ერთეულმა რისკი. მაგრამ მასში განმარტებულია, რომ შიდაჯგუფური ჰეჯირების გარიგებები არ აკმაყოფილებს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს. აღნიშნული ვრცელდება, როგორც (ა) შიდაჯგუფური ჰეჯირების გარიგებების კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ისე (ბ) ინდივიდუალური ერთეულის ცალკე ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ, ერთეულის შიგნით დანაყოფებს შორის ჰეჯირების გარიგებების ფინანსურ ანგარიშგებაზე. სსბასს 6.49-ში მოცემული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადე-

ბის მითითებები მოითხოვს, რომ “შიდაჯგუფური ნაშთები, გარიგებები, მოგება და დანახარჯები სრულად ელიმინირდეს”.

მეორე მხრივ, ეკონომიკური ერთეულის ინდივიდუალურ ან ცალკე ფინანსურ ანგარიშგებაში შიდაჯგუფური ჰეჯირების გარიგებას შეიძლება მიენიჭოს ჰეჯირების კლასიფიკაცია, როდესაც აღნიშნული შიდაჯგუფური გარიგება, ეკონომიკური ერთეულის თვალსაზრისით, გარე გარიგებას წარმოადგენს. ამასთან, როდესაც შიდა ხელშეკრულების გადაფარვა ხდება გარეშე მხარის მიერ, გარე ხელშეკრულება შეიძლება განხილულ იქნეს ჰეჯირების ინსტრუმენტად და ჰეჯირების მოცემულმა ურთიერთობამ შეიძლება დააკმაყოფილოს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები.

ქვემოთ მოცემულია შიდაჯგუფური ჰეჯირების გარიგებების დროს სსბასს 29-ის გამოყენების რეზიუმე.

- სსბასს 29, რისკის მართვის მიზნების მისაღწევად, ერთეულის შიდა წარმოებული ხელშეკრულებების დადებას და აგრეთვე ხაზინის დონეზე ან სხვა ცენტრალურ ადგილზე შიდა წარმოებულების დაგროვებას არ უზღუდავს. თანაც მოცემული რისკის მართვა უნდა განხორციელდეს მთლიანი ერთეულის მასშტაბით ან ინდივიდუალურ ერთეულსა თუ დანაყოფზე უფრო მაღალ დონეზე.
- კონსოლიდირებულ ერთეულთა ჯგუფის ორ ცალკეულ ერთეულს შორის შიდაჯგუფური წარმოებული ხელშეკრულებები შეიძლება აკმაყოფილებდეს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს თავიანთ ინდივიდუალურ ან ცალკეული ფინანსურ ანგარიშგებებში, მიუხედავად იმისა, რომ შიდა გარიგებები არ გადაიფარება ეკონომიკური ერთეულის გარეშე მხარის წარმოებული ხელშეკრულებებით.
- ერთი იურიდიული პირის ორ ცალკეულ დანაყოფს შორის შიდაჯგუფურმა წარმოებულმა ხელშეკრულებებმა შეიძლება დააკმაყოფილოს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები, მოცემული იურიდიული პირის ინდივიდუალურ ან განცალკევებულ ფინანსურ ანგარიშგებებში მხოლოდ მაშინ, როდესაც აღნიშნული წარმოებული ხელშეკრულებები მოცემული ერთეულისათვის გარეშე მხარის მიერ გადაიფარება.
- იურიდიული პირის ცალკეულ დანაყოფს შორის შიდაჯგუფური წარმოებული ხელშეკრულებები და კონსოლიდირებულ ერთეულთა ჯგუფის ეკონომიკურ ერთეულს შორის შიდაჯგუფური წარმოებული ხელშეკრულებები შეიძლება აკმაყოფილებდეს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებებში მხოლოდ მაშინ, როდესაც შიდაჯგუფური ხელშეკრულებები ეკონომიკური ერთეულისათვის გარე-

შე მხარესთან დადებული წარმოებული ხელშეკრულებებით გადაიფარება.

- როდესაც შიდაჯგუფური წარმოებული ხელშეკრულებები გარე-შე მხარესთან დადებული წარმოებული ხელშეკრულებებით არ იფარება, იმ ინდივიდუალური ერთეულებისა და დანაყოფების კონსოლიდირებისას, რომლებიც შიდაჯგუფურ ხელშეკრულებებსა და ჰეჯირების აღრიცხვას იყენებენ, ჰეჯირების აღრიცხვის უკუაღიარება უნდა განხორციელდეს.

საილუსტრაციოდ: A ერთეულის სახაზინო დანაყოფი იმავე ერთეულის სხვა დანაყოფთან სესხის პორტფელის (ან მსგავსი სესხების ჯგუფის სესხის საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირებისათვის შიდაჯგუფური საპროცენტო განაკვეთის სვოპს დებს. სვოპის შესაბამისად, სახაზინო დანაყოფი სავაჭრო დანაყოფს ფიქსირებული პროცენტის თანხას უხდის და სანაცვლოდ ცვალებად საპროცენტოგანაკვეთიან გადახდებს იღებს.

როდესაც ჰეჯირების ინსტრუმენტი გარეშე მხარისაგან არ არის შეძენილი, სსბასს 29-ით დაშვებული არ არის სახაზინო და სხვა დანაყოფების მიერ განხორციელებული ჰეჯირების გარიგებისათვის ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება. სსბასს 29.82-ით მითითებულია, რომ მხოლოდ ის წარმოებულები შეიძლება იქნეს მიჩნეული ჰეჯირების ინსტრუმენტებად, რომლებშიც ერთეულისთვის გარეშე მხარეები მონაწილეობენ და, ამასთან, შიდაჯგუფური ან ერთეულთა შორისი გარიგებების შედეგად წარმოქმნილი ნებისმიერი შემოსულობები და ზარალი ელიმინირებულ უნდა იქნეს კონსოლიდირებისას. ამგვარად, A ერთეულს სხვადასხვა დანაყოფებს შორის დადებული გარიგებები არ აკმაყოფილებს A ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს. ანალოგიურად, ერთეულთა ჯგუფის წევრ ერთეულებს შორის დადებული გარიგებები არ აკმაყოფილებს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს.

მაგრამ როდესაც ზემოთ მოცემულ მაგალითში, შიდაჯგუფური სვოპის გარდა, სავაჭრო დანაყოფი საპროცენტო განაკვეთის სვოპს ან სხვა ხელშეკრულებას გარეშე მხარესთან შიდაჯგუფური სვოპით ჰეჯირებული რისკის გადასაფარად დადებს, სსბასს 29-ით ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება დაშვებულია. სსბასს 29-ის პერსპექტივიდან მოცემული ჰეჯირებული მუხლი არის სესხი (ან მსგავსი სესხების ჯგუფი) სახაზინო დანაყოფში, ხოლო ჰეჯირების ინსტრუმენტი არის გარეშე საპროცენტო განაკვეთის სვოპი ან სხვა ხელშეკრულება.

სავაჭრო დანაყოფს შეუძლია გააერთიანოს რამდენიმე შიდაჯგუფური სვოპი ან მათი ნაწილები, რომლებიც ერთმანეთს არ გადაფარავს, აგრეთვე მესამე მხარესთან დადოს ერთადერთი წარმოებული ხელ-

შეკრულება, რომელიც გაერთიანებულ რისკს გადაფარავს. სსბასს 29-ის შესაბამისად, მსგავსი ჰეჯირების გარიგებები შეიძლება აკმაყოფილებდეს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს, თუ სახაზინო დანაყოფში ჰეჯირებული მუხლების იდენტიფიკაცია მოხდება და დაკმაყოფილებული იქნება ჰეჯირების აღრიცხვის სხვა მოთხოვნები. უნდა აღინიშნოს, რომ სსბასს 29.88-ით დაშვებული არ არის დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციებისათვის ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება, თუ ჰეჯირებული რისკი საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების რისკს წარმოადგენს.

ვ.1.5 საპროცენტო განაკვეთის რისკის მართვისათვის გამოყენებული შიდაჯგუფური წარმოებული ხელშეკრულებების ურთიერთგადაფარვა,

როდესაც ცენტრალური ხაზინა კონსოლიდირებულ ერთეულთა ჯგუფის შვილობილ ერთეულებთან და სხვადასხვა დანაყოფთან საპროცენტო რისკის მართვის მიზნით შიდაჯგუფურ წარმოებულ ხელშეკრულებებს დებს, შესაძლებელია თუ არა, რომ აღნიშნულმა ხელშეკრულებებმა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები დააკმაყოფილოს, თუ რისკის დროებით აცილებამდე ჯერ შიდაჯგუფური ხელშეკრულებები ერთმანეთის საპირისპიროდ გადაიფარებიან, შემდეგ კი ნეტო რისკი ბაზარზე გარეშე წარმოებული ხელშეკრულებების საშუალებით გადაიფარება?

არა. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, რომელიც შვილობილი ერთეულების ან დანაყოფების დონეზე მიიჩნევა ჰეჯირებად, იწვევს ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილების აღიარებას ნამეტში ან დეფიციტში (რეალური ღირებულების ჰეჯირება), ან მოცემული შიდა წარმოებულის რეალური ღირებულების ცვლილებების აღიარებას წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში (ფულადი ნაკადების ჰეჯირება). რეალური ღირებულების ჰეჯირების შემთხვევაში, ჰეჯირებული მუხლის შეფასების შეცვლის საფუძველი არ არსებობს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მოცემული რისკი გარე წარმოებულით გადაიფარება. არ არსებობს აგრეთვე შიდაჯგუფური წარმოებულისაგან წარმოქმნილი შემოსულობის ან ზარალის ერთი ერთეულის წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ასახვის, ხოლო მეორე ერთეულის ნამეტში ან დეფიციტში ასახვის საფუძველი, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მოცემული რისკი გარე წარმოებულით გადაიფარება. როდესაც შვილობილი ერთეულის ან დანაყოფების დონეზე აქტივებისა და ვალდებულებების საპროცენტო განაკვეთის რისკის მართვისათვის ორი ან მეტი შიდაჯგუფური წარმოებული გამოიყენება და ის შიდა წარმოებულები ხაზინის დონეზე გადაიფარება, შიდაჯგუფური წარმოებულების ჰეჯირების ინსტრუმენტად განხილვის შედეგად, შვილობილი ერთეულის ან დანაყოფის დონეზე ჰეჯირებული არაწარმოებული რისკები გამო-

ყენებული იქნება ურთიერთგადაფარვისათვის კონსოლიდირებისას. შესაბამისად, რადგან სსბასს 29.81-ით დაშვებული არ არის არაწარმოებულის ჰეჯირების ინსტრუმენტად მიჩნევა, უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირების შემთხვევის გარდა, უნდა მოხდეს შვილობილი ერთეულის ან დანაყოფის დონეზე იმ შიდაჯგუფური წარმოებულების შედეგების კომპენსირება, რომლებიც გარეშე მხარესთან დადებული გარიგებების, ჰეჯირების აღრიცხვის საშუალებით არ გადაიფარება.

ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ კონსოლიდირებისას აღნიშნული ჰეჯირების აღრიცხვის შედეგის კომპენსირებას არავითარი გავლენა არ ექნება ნამეტზე ან დეფიციტზე და წმინდა აქტივებზე/საკუთარ კაპიტალზე იმ შიდაჯგუფური წარმოებულებისათვის, რომლებიც ერთმანეთს კონსოლიდირებულ დონეზე გადაფარავენ, თუ ისინი გამოიყენება იმავე ტიპის ჰეჯირების ურთიერთობისას კონტროლირებადი ერთეულის ან დანაყოფის დონეზე და ფულადი ნაკადების ჰეჯირების შემთხვევაში, როდესაც ჰეჯირებული მუხლები გავლენას ახდენს იმავე პერიოდის ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაზე. ისევე, როგორც შიდაჯგუფური წარმოებულები ერთმანეთს ხაზინის დონეზე გადაფარავს, მოცემულ კონსოლიდირებულ ერთეულთა ჯგუფის ორი ერთეულის ან დანაყოფის მიერ მათი, როგორც რეალური ღირებულების ჰეჯირების, გამოყენება გამოიწვევს აგრეთვე ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში აღიარებული რეალური ღირებულებების გადაფარვას, ხოლო მოცემული ეკონომიკური ერთეულის ორი ერთეულის ან დანაყოფის მიერ მათი, როგორც რეალური ღირებულების ჰეჯირების, გამოყენება გამოიწვევს რეალური ღირებულების თანხების ურთიერთგადაფარვას წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში. თუმცა, შეიძლება გავლენა მოახდინოს აგრეთვე ინდივიდუალურ მუხლებზე, როგორც კონსოლიდირებული წმინდა აქტივების/საკუთარი კაპიტალის ანგარიშგებაში, ისე კონსოლიდირებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში. მაგ., როდესაც შიდაჯგუფური წარმოებულები, რომლებიც რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას აქტივების (ან ვალდებულებების ჰეჯირებას ახორციელებენ, გადაიფარება იმ აქტივების (ან ვალდებულებების რეალური ღირებულების ჰეჯირებისათვის გამოყენებული შიდაჯგუფური წარმოებულებით, რომლებიც, სხვადასხვა მუხლის სახით, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ან წმინდა აქტივების/საკუთარი კაპიტალის ანგარიშგებაშია აღიარებული. ამასთან, იმდენად, რამდენადაც ერთ-ერთი შიდაჯგუფური ხელშეკრულება გამოიყენება ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად, ხოლო მეორე - რეალური ღირებულების ჰეჯირებისათვის, აღიარებული შემოსულობა და ზარალი არ გადაიფარება, რადგან რეალური ღირებულების ჰეჯირების სახით გამოყენებული შიდაჯგუფური წარმოებულისაგან მიღებული შემოსულობა (ან ზარალი) აღიარდება ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში, ხოლო

ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისათვის გამოყენებული შიდაჯგუფური წარმოებულისაგან მიღებული შესაბამისი ზარალი (ან მოგება), აღიარდება წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში.

კითხვა ვ.1.4-ში აღწერილია სსბას 29-ის გამოყენება შიდაჯგუფური ჰეჯირების გარიგებების აღრიცხვისათვის.

ვ.1.6 უცხოური ვალუტის რისკის მართვისათვის გამოყენებული შიდაჯგუფური წარმოებული ხელშეკრულებების ურთიერთგადაფარვა

როდესაც ცენტრალური ხაზინა ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში კონტროლირებულ ერთეულებთან და სხვადასხვა დანაყოფებთან შიდაჯგუფურ წარმოებულ ხელშეკრულებებს დებს უცხოური ვალუტის რისკის ცენტრალიზებული მართვის მიზნით, შესაძლებელია თუ არა, რომ აღნიშნული ხელშეკრულებები იმ გარე გარიგებების იდენტიფიკაციისათვის იქნეს გამოყენებული, რომლებიც კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს დააკმაყოფილებენ, თუ რისკის დროებით აცილებამდე ჯერ შიდაჯგუფური ხელშეკრულებები ერთმანეთის საპირისპიროდ გადაიფარ ებიან, შემდეგ კი ნეტო რისკი გარეშე მხარესთან წარმოებული ხელშეკრულების საშუალებით გადაიფარება?

დამოკიდებულია. სსბას 6-ის მიხედვით, *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება*, კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ელიმინირებულ უნდა იქნეს ყველა შიდა გარიგება. როგორც სსბას 29.82-ით არის განმარტებული, შიდა ჰეჯირების გარიგებები არ აკმაყოფილებს ეკონომიკური ერთეულის კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს. მაშასადამე, როდესაც ერთეულს სურს, ჰეჯირების აღრიცხვა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოიყენოს, მან ჰეჯირებულ ურთიერთობად იმ გარე ჰეჯირების ინსტრუმენტსა და ჰეჯირებულ მუხლს შორის ურთიერთობა უნდა განიხილოს, რომელიც აღნიშნულ კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს.

როგორც ვ.1.5-ე კითხვაშია მოცემული, როდესაც საპროცენტო განაკვეთის რისკის მართვისათვის კონტროლირებული ერთეულის ან დანაყოფების დონეზე ორი ან მეტი შიდაჯგუფური წარმოებული გამოიყენება და ის ხაზინის დონეზე გადაიფარება, შიდაჯგუფური წარმოებულების ჰეჯირების ინსტრუმენტად განიხილის შედეგად კონტროლირებული ერთეულის ან დანაყოფის დონეზე ჰეჯირებული არაწარმოებული რისკები ურთიერთგადაფარვისათვის კონსოლიდირებისას გამოიყენება. ნამეტზე ან დეფიციტზე ან წმინდა აქტივებ/საკუთარ კაპიტალზე არავითარ გავლენას არ ექნება ადგილი, როდესაც (ა) შიდაჯგუფური წარმოებულები გამოიყენება იმავე ტიპის ჰეჯირების (ანუ რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების ჰეჯირების ურთიერთობისას და (ბ) ფულადი ნაკადების

ჰეჯირების შემთხვევაში, წარმოებულისგან წარმოქმნილი ნებისმიერი შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც თავდაპირველად წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარდა, იმავე პერიოდ(ებ)ში ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში აღიარდება. აღნიშნული ორი პირობის დაკმაყოფილების შემთხვევაში, შიდაჯგუფური წარმოებულების შემოსულობები და ზარალი, რომლებიც აღიარებულია ნამეტში ან დეფიციტში ან წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, კონსოლიდირებისას გადაიფარება, რის შედეგად ნამეტი ან დეფიციტი ან წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი იგივე იქნება, რაც იქნებოდა მოცემული წარმოებულების ანუღირების შემთხვევაში. მაგრამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს ინდივიდუალურ მუხლებზე, როგორც კონსოლიდირებული წმინდა აქტივების/საკუთარი კაპიტალის ცვლილების ანგარიშგებაში, ისე კონსოლიდირებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, რაც ელიმინირებულ უნდა იქნეს. ამასთან, ნამეტზე ან დეფიციტზე და წმინდა აქტივებზე/საკუთარ კაპიტალზე ზეგავლენას ადგილი ექნება მაშინ, როდესაც ზოგიერთი ურთიერთგადამფარავი შიდაჯგუფური წარმოებული გამოიყენება ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისათვის, ხოლო ზოგიერთი კი - რეალური ღირებულების ჰეჯირებისათვის. ნამეტზე ან დეფიციტზე ან წმინდა აქტივებზე/საკუთარ კაპიტალზე ზეგავლენას ადგილი ექნება შიდაჯგუფური ურთიერთგადამფარავი წარმოებულებისთვის, რომლებიც გამოიყენება ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისთვის, თუ აღნიშნული წარმოებულებისგან მიღებული შემოსულობები და ზარალი, რომელიც თავდაპირველად აღიარდა წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში სხვადასხვა პერიოდში (რადგან ჰეჯირებული მუხლები სხვადასხვა პერიოდის ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაზე ახდენს გავლენას).

რაც შეეხება უცხოური ვალუტის რისკს, როდესაც შიდაჯგუფური წარმოებულები წარმოადგენს საბაზისო არაწარმოებული ფინანსური აქტივების ან ვალდებულებების უცხოური ვალუტის რისკის გადაცემას, ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება შესაძლებელია, რადგან სსბასს 29.81-ით, უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირების შემთხვევაში, ნებადართულია არაწარმოებულის ჰეჯირების ინსტრუმენტად გამოყენება. შესაბამისად, როდესაც შიდაჯგუფური ხელშეკრულებები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს იმ გარე გარიგებების იდენტიფიკაციის საფუძველად, რომლებიც აკმაყოფილებენ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს, თუნდაც ისინი ერთმანეთს გადაფარავდნენ. თუმცა, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებებისათვის აუცილებელია ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაციის მინიჭება, ისე, რომ იგი მოიცავდეს მხოლოდ გარე გარიგებებს.

უფრო მეტიც, ერთეულს არ შეუძლია ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება, როდესაც ორი ან მეტი შიდაჯგუფური ურთიერთგადამფარავი

რავი წარმოებული წარმოადგენს საბაზისო პროგნოზირებული გარიგებების ან უღიარებელი მყარი ვალდებულებების უცხოური ვალუტის რისკის გადაცემას. ამის მიზეზი ის არის, რომ უღიარებელი მყარი ვალდებულება ან პროგნოზირებული გარიგება ვერ აკმაყოფილებს სსბას 29-ში მოცემულ ჰეჯირების ინსტრუმენტის კრიტერიუმებს. შესაბამისად, ამ შემთხვევაში, შიდაჯგუფური წარმოებულები არ შეიძლება იქნეს გამოყენებული იმ გარე გარიგებების იდენტიფიკაციის საფუძველად, რომლებიც კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს აკმაყოფილებენ. შედეგად, შიდაჯგუფური წარმოებულებისაგან წარმოქმნილი ნებისმიერი შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც აისახა აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებაში (საბაზისო შესწორება) ან აღიარდა წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, უკუაღიარებულ უნდა იქნეს კონსოლიდირებისას, თუ შეუძლებელია იმის დემონსტრირება, რომ ურთიერთგადამფარავი შიდაჯგუფური წამოებული წარმოადგენს ფინანსური აქტივის ან ვალდებულების უცხოური ვალუტის რისკის გარე ჰეჯირების ინსტრუმენტზე გადაცემას.

ვ.1.7 შიდაჯგუფური წარმოებულები: ვ.1.6 კითხვის საილუსტრაციო მაგალითი

გამოყენებულია შემდეგი აბრევიატურა: FC = უცხოური ვალუტა, LC = ეროვნული ვალუტა (რომელიც მოცემული ერთეულის სამუშაო ვალუტას წარმოადგენს) და TC = ცენტრალური ბაზინა.

პირველი შემთხვევა: რეალური ღირებულების ჰეჯირების გადაფარვა

შვილობილ A ერთეულს აქვს FC100-ის ოდენობით სავაჭრო დებიტორული დავალიანება, რომელიც 60 დღეში უნდა დაიფაროს. იგი აღნიშნული სავაჭრო დავალიანების ჰეჯირებას ახორციელებს TC-თან ფორვარდული ხელშეკრულების დადებით. შვილობილ B ერთეულს აქვს FC50-ის ოდენობით კრედიტორული დავალიანება, რომელიც აგრეთვე 60 დღეში უნდა დაიფაროს. იგი კრედიტორული დავალიანების ჰეჯირებას ახორციელებს TC-თან ფორვარდული ხელშეკრულების დადებით.

TC მოცემულ ორ შიდაჯგუფურ წარმოებულს ურთიერთგადამფარავს და 60 დღეში FC50-ის გადახდასა და LC-ის მიღებაზე ნეტო გარე ფორვარდულ ხელშეკრულებას დებს.

პირველი თვის ბოლოს, FC სუსტდება LC-თან შედარებით. A სავალუტო ზარალს იღებს თავის დებიტორულ დავალიანებაზე LC10-ის ოდენობით, რაც გადაიფარება მისი TC-თან დადებული ფორვარდული ხელშეკრულებიდან მიღებული LC10-ით. B სავალუტო შემოსულობას იღებს თავის კრედიტორულ დავალიანებაზე LC5-ის

ოდენობით, რაც გადაიფარება მისი TC-თან დადებული ფორვარდული ხელშეკრულებიდან მიღებული LC5 სავალუტო ზარალით. TC იღებს LC10-ის ოდენობით ზარალს A-თან დადებული შიდაჯგუფური ფორვარდული ხელშეკრულებიდან და LC5-ის ოდენობით შემოსულობას B-თან დადებული ფორვარდული ხელშეკრულებიდან და კიდევ LC5 შემოსულობას თავისი გარე ფორვარდული ხელშეკრულებიდან.

პირველი თვის ბოლოს A-ს, B-ს და TC-ს ინდივიდუალურ ანგარიშებში შემდეგი გატარებები ჩაიწერება. გატარებები, რომელებიც ასახავს გარიგებებს ან მოვლენებს ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში, დახრილი ასოებითაა არის ჩაწერილი.

A-ს გატარებები

დ	სავალუტო ზარალი	LC10	
კ	დებიტორული დავალიანება		LC10
დ	შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, TC	LC10	
კ	შიდაჯგუფური შემოსულობა, TC		LC10

B-ს გატარებები

დ	კრედიტორული დავალიანება	LC5	
კ	სავალუტო შემოსულობა		LC5
დ	შიდაჯგუფური ზარალი, TC	LC5	
კ	შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, TC		LC5

TC-ს გატარებები

დ	შიდაჯგუფური ზარალი, A	LC10	
კ	შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, A		LC10
დ	შიდაჯგუფური ხელშეკრულება B	LC5	
კ	შიდაჯგუფური შემოსულობა, B		LC5
დ	გარე ფორვარდული ხელშეკრულება	LC5	
კ	სავალუტო შემოსულობა		LC5

ორივეს, A-სა და B-სა, შეუძლია ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება თავის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებებში, თუ სსბას 29-ში მოცემულ ყველა პირობას აკმაყოფილებს. თუმცა, ასეთ შემთხვევაში, ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება საჭირო არ არის, რადგან შიდაჯგუფური ხელშეკრულებებიდან მიღებული შემოსულობები და ზარალი, ჰეჯირებული დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებებიდან მიღებული გადამფარავი ზარალი და შემოსულობები მაშინვე აღიარდება A-ს და B-ს ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში, ჰეჯირების აღრიცხვის გარეშე.

კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შიდაჯგუფური წარმოებული გარიგებები ანულირდება. ეკონომიკური ტერმინებით რომ ვიმსჯელოთ, B-ს კრედიტორული დავალიანებით, A-ს დებიტორული დავალიანების (FC50) ჰეჯირება ხდება. A-ს დანარჩენი 50FC-ის ჰეჯირება TC-ს გარე ფორვარდული კონტრაქტით ხორციელდება. ჰეჯირების აღრიცხვა კონსოლიდირებულ ფინანსური ანგარიშგებისათვის აუცილებელი არ არის, რადგან ფულადი მუხლები, სსბას 4-ის შესაბამისად, სპოტ სავალუტო კურსებით ფასდება, მიუხედავად იმისა, ჰეჯირების აღრიცხვა გამოიყენება თუ არა.

ნეტო ნაშთები შიდაჯგუფურ წარმოებულებთან დაკავშირებული გატარებების ელიმინირებამდე და ელიმინირების შემდეგ ერთი და იგივეა, როგორც ქვემოთ არის მოცემული. მაშასადამე, სსბას 29-ში მოცემული მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად დამატებითი ბუღალტრული გატარებების საჭიროება არ არსებობს.

	დებიტი	კრედიტი
დებიტორული დავალიანება	–	LC10
კრედიტორული დავალიანება	LC5	–
გარე ფორვარდული ხელშეკრულება	LC5	–
შემოსულობები და ზარალი	–	–
შიდაჯგუფური ხელშეკრულებები	–	–

*მე-2 შემთხვევა: ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირების გადა-
ვარვა*

ზემოთ მოცემული მაგალითი რომ განვავრმოთ, A-ს FC200-ის ოდენობით ამონაგების მიღების მაღალი ალბათობა აქვს და ვარაუდობს, რომ ფულად სახსრებს 90 დღეში მიიღებს. მაღალი ალბათობა არსებობს, რომ B მომავალში FC500-ის (რეკლამის ხარჯი) დანახარჯებს გასწევს, რომელიც აგრეთვე 90 დღეში უნდა გადაიხადოს. A და B ცალ-ცალკე დებენ ფორვარდულ ხელშეკრულებებს TC-თან რისკის ჰეჯირებისათვის, ხოლო TC გარე ფორვარდულ ხელშეკრულებას დებს FC300-ის 90 დღეში მიღებაზე.

როგორც წინა შემთხვევაში, FC პირველი თვის ბოლოს სუსტდება. A იღებს “ზარალს” LC20-ის ოდენობით თავის პროგნოზირებულ ამონაგებზე, რადგან აღნიშნული ამონაგების ღირებულება LC-ში მცირდება. აღნიშნული ზარალი გადაიფარება TC-თან დადებული ფორვარდული ხელშეკრულებიდან მიღებული LC20 “შემოსულობით”.

B იღებს “შემოსულობას” LC50-ის ოდენობით თავის პროგნოზირებულ სარეკლამო დანახარჯებზე, რადგან აღნიშნული დანახარჯების ღირებულება LC-ში მცირდება. აღნიშნული შემოსულობა გადაიფარება TC-თან დადებული ფორვარდული ხელშეკრულებიდან მიღებული LC50 “ზარალით”.

TC იღებს LC50-ის ოდენობით “შემოსულობას” B-თან დადებული შიდაჯგუფური გარიგებიდან და LC20-ის ოდენობით “ზარალს” - A-თან დადებული შიდაჯგუფური გარიგებიდან და აგრეთვე LC30 ზარალს - თავისი გარე ფორვარდული ხელშეკრულებიდან.

A და B ავსებენ საჭირო დოკუმენტაციას და ორივე, A-ც და B-ც, ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენების კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს. A თავისი შიდაჯგუფური გარიგებიდან მიღებულ LC20 შემოსულობას აღიარებს წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, ხოლო B LC50 ზარალს ასახავს წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში. TC პრეტენზიას არ აცხადებს ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენებაზე, მაგრამ ორივე, შიდაჯგუფური და გარე, წარმოებულის მდგომარეობას ნულის ტოლი რეალური ღირებულებით აფასებს.

პირველი თვის ბოლოს A-ს, B-ს და TC-ს ინდივიდუალურ ანგარიშებში შემდეგი გატარებები ჩაიწერება. გატარებები, რომლებიც გარიგებებს ან მოვლენებს ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში ასახავს, დახრილი ასოებით არის ჩაწერილი

A-ს გატარებები

დ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, TC

LC20

კ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი

LC20

B-ს გატარებები

დ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი LC50

კ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება,

LC50

TC-ს გატარებები

დ. შიდაჯგუფური ზარალი, A

LC20

კ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, A

LC20

დ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, B

LC50

კ. შიდაჯგუფური შემოსულობა, B

LC50

დ. სავალუტო ზარალი

LC30

კ. გარე ფორვარდული ხელშეკრულება

LC30

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისათვის, TC-ს გარე ფორვარდული ხელშეკრულება FC300-ზე პირველი თვის ბოლოს კლასიფიცირდება, როგორც B-ს მაღალი ალბათობის მქონე FC300 სამომავლო დანახარჯების ჰეჯირების ინსტრუმენტი. სსბასს 29-ის მიხედვით მოითხოვება, რომ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში პირველი თვის ბოლოს შიდაჯგუფურ წარმოებულთან დაკავშირებული გატარებები ელიმინირდეს.

თუმცა, ნეტო ნაშთები შიდაჯგუფურ წარმოებულთან დაკავშირებული გატარებების ელიმინირებამდე და ელიმინირების შემდეგ ერთი და იგივეა, როგორც ქვემოთ არის მოცემული. მაშასადამე, სსბასს 29-ში მოცემული მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად არ არსებობს დამატებითი ბუღალტრული გატარებების საჭიროება.

	დებიტი	კრედიტი
გარე ფორვარდული ხელშეკრულება	-	LC30
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი	LC30	-
შემოსულობები და ზარალი	-	-
შიდაჯგუფური ხელშეკრულებები	-	-

მე-3 შემთხვევა: რეალური ღირებულებისა და ფულადი ნაკადების ჰეჯირების გადაფარვა

დავუშვათ, რომ რისკები და შიდაჯგუფური გარიგებები იგივეა, რაც პირველ და მეორე შემთხვევებში. მაგრამ რეალური ღირებულებისა და ფულადი ნაკადების რისკის ჰეჯირებისათვის, ორი გარე წარმოებულის ნაცვლად, TC ერთ გარე წარმოებულ ხელშეკრულებას დებს, FC250-ის LC-ის სანაცვლოდ, 90 დღეში მიღებაზე.

TC-ს ოთხი შიდაჯგუფური წარმოებული აქვს. ორი მათგანის დაფარვის ვადაა 60 დღე, ხოლო დანარჩენი ორის – 90 დღე. ისინი გადაიფარება ნეტო გარე წარმოებულთ, რომლის დაფარვის ვადაა 90 დღე. FC-სა და LC-ზე საპროცენტო განაკვეთების სხვაობა მინიმალურია, ამიტომ დაფარვის ვადების სხვაობის თვალსაზრისით, არაეფექტურობის ზეგავლენა TC-ის პირველი თვის ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაზე მინიმალურია.

პირველი და მეორე შემთხვევების მსგავსად, A და B ჰეჯირების აღრიცხვას იყენებენ თავიანთი ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისათვის, ხოლო TC წარმოებულებს რეალური ღირებულებით აფასებს. A თავისი შიდაჯგუფური წარმოებულიდან მიღებულ LC20 შემოსულობას აღიარებს წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, ხოლო B თავისი შიდაჯგუფური წარმოებულიდან LC50 ზარალს ასახავს წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში.

პირველი თვის ბოლოს A-ს, B-ს და TC-ს ინდივიდუალურ ანგარიშებში შემდეგი გატარებები ჩაიწერება. გატარებები, რომლებიც გარიგებებს ან მოვლენებს ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში ასახავს, დახრილი ასოებით არის ჩაწერილი.

A-ს გატარებები

დ. სავალუტო ზარალი	LC10	
კ. დებიტორული დავალიანება		LC10
დ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, TC	LC10	
კ. შიდაჯგუფური შემოსულობა, TC		LC10
დ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, TC	LC20	
კ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი		LC20

B-ს გატარებები

დ. კრედიტორული დავალიანება	LC5	
კ. სავალუტო შემოსულობა		LC5
დ. შიდაჯგუფური ზარალი, TC	LC5	
კ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, TC		LC5
დ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი	LC50	
კ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, TC		LC50

TC-ს გატარებები

დ. შიდაჯგუფური ზარალი, A LC10

კ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, A LC10

დ. შიდაჯგუფური ზარალი, A LC20

კ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, A LC20

დ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, B LC5

კ. შიდაჯგუფური შემოსულობა, B LC5

დ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, B LC50

კ. შიდაჯგუფური შემოსულობა, B LC50

დ. სავალუტო ზარალი LC25

კ. გარე ფორვარდული ხელშეკრულება LC25

სულ (შიდა ჯგუფური წარმოებულების- ათვის	A LC	B LC	სულ TC
ნამეტი ან შემოსავალი (რეალური ღირე- ბულების ჰეჯირება)	10	(5)	5
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი (ფულადი ნაკადების ჰეჯირება)	20	(50)	(30)
შულ	30	(55)	(25)

აღნიშნული თანხების გარე გარიგებებთან (ანუ, რომლებიც დახრილი ასოებით არ არის ჩაწერილი) გაერთიანებით მიიღება შემდეგი ნეტო ნაშთები შიდაჯგუფური წარმოებულების ელიმინირებამდე:

	დებიტი	კრედიტი
დებიტორული დავალიანება	-	LC10
კრედიტორული დავალიანება	LC5	-
ფორვარდული ხელშეკრულება	-	LC25
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი	LC30	-
შემოსულობები და ზარალი	-	-
შიდაჯგუფური ხელშეკრულებები	-	-

პირველი თვის დასაწყისში კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემდეგი კლასიფიკაცია განხორციელდა:

- B-ს FC50 კრედიტორული დავალიანება კლასიფიცირებულია, როგორც A-ს პირველი FC50 მაღალი ალბათობის მქონე ამონაგების ჰეჯირებად. მაშასადამე, პირველი თვის ბოლოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემდეგი გატარებები ჩაიწერება: დ. კრედიტორული დავალიანება LC5; კ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი LC5;
- A-ს FC100 დებიტორული დავალიანება კლასიფიცირებულია B-ს პირველი FC100 მაღალი ალბათობის მქონე დანახარჯების ჰეჯირებად. მაშასადამე, პირველი თვის ბოლოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემდეგი გატარებები ჩაიწერება: დ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი LC10; კ. დებიტორული დავალიანება LC10;
- TC-ს FC250 კლასიფიცირებულია B-ს შემდეგი FC250 მაღალი ალბათობის მქონე დანახარჯების ჰეჯირებად. მაშასადამე, პირველი თვის ბოლოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემდე-

გი გატარებები ჩაიწერება: დ. წმინდა აქტივები/საკუთარი
კაპიტალი LC25; კ. გარე ფორვარდული ხელშეკრულება LC25.

სსბასს 29-ის მიხედვით, პირველი თვის ბოლოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შიდაჯგუფური წარმოებული გარიგებების შედეგების ელიმინირება მოითხოვება.

თუმცა, ნეტო ნაშთები შიდაჯგუფურ წარმოებულთან დაკავშირებული გატარებების ელიმინირებამდე და ელიმინირების შემდეგ ერთი და იგივეა, როგორც ქვემოთ არის მოცემული. მაშასადამე, სსბასს 29-ში მოცემული მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად დამატებითი ბუღალტრული გატარებების საჭიროება არ არსებობს.

	დებეტი	კრედიტი
დებიტორული დავალიანება	-	LC10
კრედიტორული დავალიანება	LC5	-
ფორვარდული ხელშეკრულება	-	LC25
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი	LC30	-
შემოსულობები და ზარალი	-	-
შიდაჯგუფური ხელშეკრულებები	-	-

მე-4 შემთხვევა: რეალური ღირებულებისა და ფულადი ნაკადების ჰეჯირების გადაფარვა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბალანსო ღირებულების შესწორებით

დავუშვათ, რომ იგივე გარიგებები განხორციელდა, რაც მე-3 შემთხვევაში იყო, გარდა B-ს მიერ პროგნოზირებული 500FC ფულადი სახსრების გასვლისა, რომელიც დაკავშირებულია 60 დღის შემდეგ მისაწოდებელი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენასთან. დავუშვათ აგრეთვე, რომ მოცემული ერთეულის პოლიტიკაა ჰეჯირებული პროგნოზირებული არაფინანსური მუხლების საბაზისო შესწორება. მე-2 თვის ბოლოს რეალური ღირებულების სხვა ცვლილებებს ადგილი არ ჰქონია. აღნიშნული

თარიღით მარაგის მიწოდება განხორციელდება და B-ს შიდაჯგუფური წარმოებულისა და წარმოქმნილი LC50, რომელიც პირველ თვეში აღიარდება წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, შესწორდება B-ს სასა-ქონლო-მატერიალური ფასეულობების მარაგის საპირისპიროდ. A-ს შიდაჯგუფური წარმოებულისა და წარმოქმნილი შემოსულობა, LC20, ისევ აღიარდება წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, როგორც ადრე იყო.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება ახლა არ შეესაბამება იმ მდგომარეობას, რასაც მოცემული ჰეჯირებების ხელახალი კლასიფიკაციით მივიღებდით. მოცემული გარე წარმოებულის (FC250) და დებიტორული დავალიანების ნაწილი (FC50) გადაფარავს პროგნოზირებული სასა-ქონლო-მატერიალური ფასეულობების შესყიდვის FC300-ს. ბუნებრივი ჰეჯირება B-ს დანარჩენი ფულადი სახსრების, FC200-ის, გასვლასა და A-ს დანარჩენი ფულადი სახსრების, FC200-ის, შემოსვლას შორის. აღნიშნული ურთიერთობა არ აკმაყოფილებს სსბას 29-ში მოცემულ ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს და ამჯერად აღნიშნული თანხების ჰეჯირებისათვის გამოყენებული შიდაჯგუფური წარმოებულების შემოსულობები და ზარალი მხოლოდ ნაწილობრივ გადაიფარება.

პირველი და მეორე თვეების ბოლოს A-ს, B-ს და TC-ს ინდივიდუალურ ანგარიშებში შემდეგი გატარებები ჩაიწერება. გატარებები, რომლებიც გარიგებებს ან მოვლენებს ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში ასახავს, დახრილი ასოებით არის ჩაწერილი.

A-ს გატარებები (ყველა პირველი თვის ბოლოს)

დ. სავალუტო ზარალი	LC10
კ. დებიტორული დავალიანება	LC10
დ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, TC	LC10
კ. შიდაჯგუფური შემოსულობა, TC	LC10
დ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, TC	LC20
კ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი	LC20

B-ს გატარებები

პირველი თვის ბოლოს:

დ. კრედიტორული დავალიანება	LC5
კ. სავალუტო შემოსულობა	LC5
დ. შიდაჯგუფური ზარალი, TC	LC5
კ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, TC	LC5
დ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი	LC50
კ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, TC	LC50

მე-2 თვის ბოლოს:

დ. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მარაგი	LC50
კ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი	LC50
TC-ს გატარებები (ყველა 1-ლი თვის ბოლოს)	
დ. შიდაჯგუფური ზარალი, A	LC10
კ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, A	LC10
დ. შიდაჯგუფური ზარალი, A	LC20
კ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, A	LC20
დ. შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, B	LC5

კ.	შიდაჯგუფური შემოსულობა, B	LC5
დ.	შიდაჯგუფური ხელშეკრულება, B	LC50
კ.	შიდაჯგუფური შემოსულობა, B	LC50
დ.	სავალუტო ზარალი	LC25
კ.	ფორვარდი	LC25

სულ (შიდაჯგუფური წარმოებულების- ათვის)	A LC	B LC	სულ LC
ნამეტი ან დეფიციტი (რეალური ღირებუ- ლების ჰეჯირება)	10	(5)	5
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი (ფულადი ნაკადების ჰეჯირება)	20	-	20
საბაზისო შესწორება (მარაგი)	-	(50)	(50)
შულ	30	(55)	(25)

აღნიშნული თანხების გარე გარიგებებთან (ანუ, რომლებიც დახრილი ასოებით არ არის ჩაწერილი) გაერთიანებით მიიღება შემდეგი ნეტო ნაშთები, შიდაჯგუფური წარმოებულების ელიმინირებამდე:

	დებეტი	კრედიტი
დებიტორული დავალიანება	-	LC10
კრედიტორული დავალიანება	LC5	-
ფორვარდული ხელშეკრულება	-	LC25
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი	-	LC20
საბაზისო შესწორება (მარაგი)	LC50	-
შემოსულობები და ზარალი	-	-
შიდაჯგუფური ხელშეკრულებები	-	-

პირველი თვის დასაწყისში კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემდეგი კლასიფიკაცია განხორციელდა:

- B-ს FC50 კრედიტორული დავალიანება კლასიფიცირებულია, როგორც A-ს პირველი FC50 მაღალი ალბათობის მქონე ამონაგების ჰეჯირებად. მაშასადამე, პირველი თვის ბოლოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემდეგი გატარებები ჩაიწერება: დ. კრედიტორული დავალიანება LC5; კ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი LC5.
- A -ს F FC100 დებიტორული დავალიანება კლასიფიცირებულია B B-ს პირველი F FC100 მაღალი ალბათობის მქონე დანახარჯების ჰეჯირებად. მაშასადამე, პირველი თვის ბოლოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემდეგი გატარებები ჩაიწერება: დ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი L LC10, კ. დებიტორული დავალიანება

LLC10; ხოლო მე-2 თვის ბოლოს: დ. მარაგი LC10, კ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი L LC10.

- TC -ს F FC250 კლასიფიცირებულია, როგორც შემდეგი F FC250 მაღალი ალბათობის მქონე დანახარჯების ჰეჯირებად. მაშასადამე, პირველი თვის ბოლოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემდეგი გატარებები ჩაიწერება: დ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი L LC25; კ. გარე ფორვარდული ხელშეკრულება L LC25; მე-2 თვის ბოლოს: დ. მარაგი L LC 25 კ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი L LC 25.

თუმცა, ნეტო ნაშთები შიდაჯგუფურ წარმოებულებთან დაკავშირებული გატარებების ელიმინირებამდე და ელიმინირების შემდეგ ერთი და იგივეა, როგორც ქვემოთ არის მოცემული:

	დებიტი	კრედიტი
დებიტორული დავალიანება	-	LC10
კრედიტორული დავალიანება	LC5	-
ფორვარდული ხელშეკრულება	-	LC25
წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი	-	LC5
საბაზისო შესწორება (მარაგი)	LC35	-
შემოსულობები და ზარალი	-	-
შიდაჯგუფური ხელშეკრულებები	-	-

აღნიშნული მთლიანი ნეტო ნაშთები განსხვავდება იმისგან, რაც აღიარდებოდა, შიდაჯგუფური წარმოებულების ელიმინირება რომ არ მომხდარიყო. ეს ის ნეტო ნაშთებია, რომელთა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა სბასს 29-ით მოითხოვება. შიდაჯგუფური წარმოებუ-

ლების ელიმინირებამდე მთლიანი ნეტო ნაშთების შესწორებისათვის საჭიროა შემდეგი გატარებები:

- (ა) B-ს შიდაჯგუფური წარმოებულიდან მიღებული LC15 ზარალის რეკლასიფიკაცია, რათა იგი მარაგში შემდეგი მიზეზით აისახოს: პროგნოზირებული მარაგის FC150-ად შესყიდვა გარე ინსტრუმენტით ჰეჯირებული არ არის (არც TC-ს გარე ფორვარდული ხელშეკრულება FC250-ზე და არც A-ს FC100 კრედიტორული დავალიანება);
- (ბ) B-ს შიდაჯგუფური წარმოებულიდან მიღებული LC15 შემოსულობის რეკლასიფიკაცია იმის ასახავად, რომ მასთან დაკავშირებული პროგნოზირებული ამონაგები, FC150, გარე ინსტრუმენტით არ არის ჰეჯირებული.

აღნიშნული ორი შესწორების ნეტო შედეგი იქნება:

დ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი LC15

კ. სასაქონლო-მატერიალური LC15
ფასეულობები

ვ.1.8 გამოწერილი და შეძენილი ოფციონების გაერთიანება

უმეტეს შემთხვევებში, სსბასს 29 მგ127-ით აკრძალულია გამოწერილი ოფციონების ჰეჯირების ინსტრუმენტად გამოყენება. როდესაც გამოწერილი და შეძენილი ოფციონი ერთიანდება ერთ პარტნიორთან ერთ ინსტრუმენტად (როგორც არის, მაგალითად, საპროცენტო განაკვეთის ქოლარი), შესაძლებელია თუ არა, რომ ერთეულმა აღნიშნული წარმოებული ინსტრუმენტი გამოწერილი და შეძენილი ოფციონების კომპონენტებად დაანაწევროს და შეძენილ ოფციონს ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია მიანიჭოს?

არა. სსბასს 29.83-ით განმარტებულია, რომ ერთეული ერთიანი ჰეჯირების ინსტრუმენტს ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაციას ანიჭებს. დაშვებული გამონაკლისებია ოფციონის დროითი ღირებულებისა და შიდა ღირებულების გამოყოფა და საპროცენტო ელემენტის და ფორვარდზე სპოტფასის დანაწევრება. ვ.1.3 კითხვა ეხება საკითხს, შეიძლება თუ არა და როდის არის შესაძლებელი ოფციონების გაერთიანებისათვის გამოწერილი ოფციონის კლასიფიკაციის მინიჭება.

ვ.1.9 დელტა-ნეიტრალური ჰეჯირების სტრატეგია

სსბასს 29-ით დაშვებულია თუ არა ერთეულის მიერ ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება “დელტა-ნეიტრალური” ჰეჯირების სტრატეგიის და სხვა

დინამიკური ჰეჯირების სტრატეგიებისათვის, რომელთა პირობების მიხედვით, ჰეჯირების ინსტრუმენტის რაოდენობა უწყვეტად კორექტირდება, სასურველი ჰეჯირების ფარდობის შესანარჩუნებლად, მაგალითად, დელტა-ნეიტრალური პოზიციის მიღწევა, რომელიც დამოკიდებული არ არის ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილებებზე?

დიახ. სსბასს 29.83 განმარტავს, რომ “ჰეჯირების აღრიცხვა შესაძლოა გავრცელდეს “ჰეჯირების დინამიკურ სტრატეგიაზე, რომლის საშუალებითაც ოფციონის როგორც შიდა, ისე დროითი ღირებულება ფასდება

მაგალითად, ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს შეიძლება აკმაყოფილებდეს პორტფელის დაზღვევის სტრატეგია, რომლის მიზანია, ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულება დასაშვებ ზღვარს ქვემოთ არ შემცირდეს და, ამასთან, რეალური ღირებულების ზრდის შესაძლებლობა შეინარჩუნოს.

ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმების დასაკმაყოფილებლად ერთეულმა დოკუმენტალურად უნდა აჩვენოს, როგორ განახორციელებს ჰეჯირების მონიტორინგსა და განახლებას და როგორ შეაფასებს ჰეჯირების ეფექტურობას, რომ უნარი შესწევს, თვალყური ადევნოს ჰეჯირების ყველა ურთიერთობის დასრულებას და შეცვალოს ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია, ასევე მოახდინოს სსბასს 29.98-ში მოცემული ყველა დანარჩენი კრიტერიუმის დაკმაყოფილების შესაძლებლობის დემონსტრირება. ამასთან, მან უნდა შეძლოს იმის ჩვენება, რომ გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, როდესაც მოსალოდნელი არ არის ჰეჯირების კორექტირება, შეძლებს ჰეჯირების მაღალი ეფექტურობის უზრუნველყოფას.

ვ.1.10 ჰეჯირების ინსტრუმენტი: ფუთ-ოფციონის შესრულების მომგებიანი და წამგებიანი ფასები

A ერთეული ინვესტიციას ფლობს B ერთეულის ერთ აქციაში, რასაც გასაყიდად არსებულის კლასიფიკაცია მიაწიჭა. B ერთეულის აქციის ფასის დაცემისაგან ნაწილობრივი დაცვის მიზნით, A ერთეულმა შეიძინა ოფციონი B ერთეულის ერთ აქციაზე და მისი შიდა ღირებულების ცვლილებას მის მიერ ფლობილი B ერთეულის ერთი აქციის რეალური ღირებულების ცვლილების ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია მიაწიჭა. აღნიშნული ფუთ-ოფციონი A ერთეულს უფლებას აძლევს, B ერთეულის ერთი აქცია 90 ფე შესრულების ფასად გაყიდოს. ჰეჯირების ურთიერთობის დაწყებისას მოცემული აქციის კოტირებული ფასი იყო 100 ფე. რადგან ფუთ-ოფციონი A ერთეულს აღნიშნული აქციის 90 ფე-ად გაყიდვის უფლებას აძლევს, ფუთ-ოფციონი სრულად ეფექტურია 90 ფე-ზე ქვევით ფასის დაცემის შიდა ღირებულების საფუძველზე გადაფარვის თვალსაზრისით. 90 ფე-ს ზემოთ ფასის გაზრდა არ არის ჰეჯირებული. ამ შემთხვევაში, B ერთეულის აქციის ფასის 90 ფე-ზე მეტად გაზრდა მიიჩნევა თუ არა ჰეჯირების არაეფექტურობად, სსბასს 29.98-ის შესაბამისად, და აღიარდება თუ

არა ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში, სსბასს 29.99-ის შესაბამისად?

არა. სსბასს 29.83-ით A ერთეულს უფლება აქვს, მოცემული ოფციონის შიდა ღირებულების ცვლილებას ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია მიაწიოს. ოფციონის შიდა ღირებულების ცვლილება უზრუნველყოფს B ერთეულს აქციის ფასის განხორციელების შესრულების ფასამდე, 90 ფემდე, ან მის ქვემოთ დაცემის რისკისაგან დაცვას. 90 ფე-ზე მაღალი ფასის შემთხვევაში, ოფციონს წამგებიანი მდგომარეობა აქვს და შიდა ღირებულება არ გააჩნია. შესაბამისად, B ერთეულის აქციის ფასის 90 ფე-ზე მეტად გაზრდის შედეგად შემოსულობისა და ზარალის წარმოქმნა არ მიეკუთვნება ჰეჯირების რისკს, ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასებისა და ჰეჯირებული მუხლიდან მიღებული შემოსულობებისა და ზარალის აღიარების თვალსაზრისით.

მაშასადამე, A ერთეული აქციის რეალური ღირებულების ცვლილებას ასახავს წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, თუ აღნიშნული ცვლილება დაკავშირებული იქნება აქციის ფასის 90 ფე-ზე მეტად გაზრდასთან (სსბასს 29.64 და სსბასს 29.101). ფასის 90 ფე-ზე ქვემოთ დაცემასთან დაკავშირებული აქციის რეალური ღირებულების ცვლილებები მოცემული რეალური ღირებულების ჰეჯირების ნაწილს შეადგენს და ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში აღიარდება სსბასს 29.99(ბ)-ს შესაბამისად. იმის დაშვებით, რომ აღნიშნული ჰეჯირება ეფექტურია, გამყიდველის ოფციონის შიდა ღირებულების ცვლილებებით გადაფარული ცვლილებები აღიარდება აგრეთვე ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში (სსბასს 29.99(ა). ფუთ-ოფციონის დროითი ღირებულების ცვლილება არ არის აღნიშნული ჰეჯირების ურთიერთობის ნაწილი და ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში აღიარდება სსბასს 29.65(ა)-ს შესაბამისად.

3.1.11 ჰეჯირების ინსტრუმენტი: ფულადი ინსტრუმენტის ფულადი სახსრების ნაკადების პროპორცია ნაწილი

უცხოური ვალუტის რისკის შემთხვევაში, არაწარმოებულ ფინანსურ აქტივს ან არაწარმოებულ ფინანსურ ვალდებულებას შეუძლია დააკმაყოფილოს ჰეჯირების ინსტრუმენტის კრიტერიუმები. შეიძლება თუ არა, რომ ერთეულმა ფულადი ნაკადები გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, როდესაც ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება ჯერ კიდევ მიმოქცევაშია, განიხილოს ჰეჯირების ინსტრუმენტის ნაწილად, სსბასს 29.84-ის შესაბამისად, და სხვა ფულადი ნაკადები გამორიცხოს აღნიშნული ჰეჯირების ურთიერთობიდან?

არა. სსბასს 29.84-ით მითითებულია, რომ ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაციის მინიჭება არ შეიძლება მხოლოდ იმ პერიოდის განმავლობაში, როდესაც ჰეჯირების ინსტრუმენტი მიმოქცევაშია. მაგალითად, უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული ათწლიანი სესხის პირველი სამი წლის ფულადი

დმა ნაკადებმა არ შეიძლება დააკმაყოფილოს იმავე უცხოურ ვალუტაში პირველი სამი წლის განმავლობაში მიღებული ამონაგების ფულადი ნაკადების ჰეჯირების ინსტრუმენტის კრიტერიუმები. მეორე მხრივ, უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრულმა არაწარმოებულმა ფინანსურმა აქტივმა ან არაწარმოებულმა ფინანსურმა ვალდებულებამ შეიძლება დააკმაყოფილოს იმ ჰეჯირებულ მუხლთან დაკავშირებული უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირების ინსტრუმენტის კრიტერიუმები, რომლის დაფარვის ვადამდე დარჩენილი დროის ხანგრძლივობა ტოლია ან აღემატება ჰეჯირების ინსტრუმენტის დაფარვის ვადის დარჩენილ პერიოდს (იხ. ვ.2.17 კითხვ(ა)).

ვ.1.12 ერთზე მეტი სახის რისკის ჰეჯირება

საკითხი (ა) – ჰეჯირების ჩვეულებრივ, მთლიან ინსტრუმენტსა და ჰეჯირებულ მუხლს შორის ურთიერთობა კლასიფიცირდება ჰეჯირების ურთიერთობად, ისე, რომ ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ერთადერთი საზომი არსებობდეს. ხომ არ გამოირიცხავს აღნიშნული ერთი ფინანსური ინსტრუმენტის როგორც ფულადი ნაკადების, ისე რეალური ღირებულების ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიკაციას?

არა. მაგალითად, ერთეულები, როგორც წესი, კომბინირებულ საპროცენტო განაკვეთს და სავალუტო სვოპებს იყენებენ უცხოური ვალუტის ცვალებადგანაკვეთიანი პოზიციის სამუშაო ვალუტაში ფიქსირებულგანაკვეთიან პოზიციად გარდასაქმნელად. სსბასს 29.85-ით ნებადართულია აღნიშნული სვოპისათვის ცალ-ცალკე, სავალუტო რისკის რეალური ღირებულების ჰეჯირებისა და საპროცენტო განაკვეთის რისკის რეალური ღირებულების ჰეჯირების კლასიფიკაციის მინიჭება, თუ სსბასს 29.85-ში მოცემული პირობები დაკმაყოფილებულია.

საკითხი (ბ) – როდესაც ერთიდაიგივე ფინანსური ინსტრუმენტი წარმოადგენს ჰეჯირების ინსტრუმენტს ორ განსხვავებულ ჰეჯირებაში, სპეციალური განმარტებითი მოთხოვნების დაკმაყოფილება საჭირო იქნება?

სსბასს 30.25-ით მოითხოვება ცალ-ცალკე განმარტებითი ინფორმაციის წარდგენა რეალური ღირებულების ჰეჯირების, ფულადი ნაკადების ჰეჯირების და უცხოურ ოპერაციებში წმინდა ინვესტიციის ჰეჯირების შესახებ. ასეთი ინსტრუმენტის შესახებ განმარტებითი შენიშვნები ცალ-ცალკე იქნება წარმოდგენილი თითოეული სახის ჰეჯირებისათვის, სსბასს 30.25-ის შესაბამისად.

ვ.1.13 ჰეჯირების ინსტრუმენტი: ორი უცხოური ვალუტის ფორვარდული გაცვლის ხელშეკრულება ორ ვალუტაში გამოსახული ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულება

A ერთეულის სამუშაო ვალუტაა იაპონური იენი. A ერთეულს აქვს ხუთწლიანი ცვალებადგანაკვეთიანი ვალდებულება აშშ დოლარებში და ათ-

წლიანი ფიქსირებულგანაკვეთიანი ფუნტ-სტერლინგებში განსაზღვრული მისაღები თამასუქები. მოცემული აქტივისა და ვალდებულების იაპონურ ენში კონვერტირებული რეალური ღირებულებები თანაბარია. A ერთეული უცხოური ვალუტის ერთ ფორვარდულ ხელშეკრულებას დებს ორივე ინსტრუმენტის უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირებისათვის, რომლის შესაბამისად, იგი ხუთი წლის შემდეგ აშშ დოლარებს მიიღებს და ფუნტებს გადაიხდის. თუ A ერთეული ორივე ინსტრუმენტის ძირითადი თანხის გადახდის ფულადი ნაკადების უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირებისათვის ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაციას აღნიშნულ ფორვარდულ ხელშეკრულებას მიანიჭებს, შეიძლება თუ არა, რომ მან ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები დააკმაყოფილოს?

დიახ. სსბასს 29.85-ით ნებადართულია ერთი ჰეჯირების ინსტრუმენტის მრავალი სახის რისკის ჰეჯირებისათვის გამოყენება, თუ დაკმაყოფილებული იქნება სამი პირობა. მოცემულ მაგალითში წარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტი აკმაყოფილებს ქვემოთ მოცემულ სამივე პირობას.

(ა)შესაძლებელია იმ რისკის გარკვევით იდენტიფიკაცია, რომლის ჰეჯირებაც ხდება. ამ შემთხვევაში არსებობს აშშ დოლარსა და იენს და იენსა და ფუნტებს შორის სავალუტო კურსის ცვლილების რისკი.

(ბ)შესაძლებელია ჰეჯირების ეფექტურობის ჩვენება. ფუნტებში გამოსახული სესხისათვის ეფექტურობა შეფასდება, როგორც ფუნტებში განსაზღვრული ძირითადი თანხის რეალური ღირებულების გადახდის და ფორვარდული ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ფუნტებში გადახდის ურთიერთგადაფარვის ხარისხი. აშშ დოლარებში განსაზღვრული ვალდებულებისათვის ეფექტურობა შეფასდება, როგორც აშშ დოლარებში ძირითადი თანხის გადახდის და ფორვარდული ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ აშშ დოლარებში თანხის მიღების ურთიერთგადაფარვის ხარისხი. მიუხედავად იმისა, რომ კუთვნილი მისაღები თანხის დაფარვის ვადა ათი წელია, ხოლო ფორვარდული ხელშეკრულებით იგი მხოლოდ ხუთი წლის განმავლობაშია დაცული, ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება დაშვებულია აღნიშნული რისკის მხოლოდ გარკვეული ვადის განმავლობაში, როგორც ეს ვ.2.17 კითხვაშია მითითებული.

(გ)შესაძლებელია ჰეჯირების ინსტრუმენტისა და სხვადასხვა რისკის პოზიციების სპეციფიკური კლასიფიკირება. მოცემულ შემთხვევაში, ჰეჯირებული სარისკო თანხაა შესაბამის ვალუტაში გამოსახული ვალდებულების ძირითადი თანხა და თამასუქი.

ვ.1.14 ერთდროულად ურთიერთგადაფარავი სვოპები და ერთ-ერთის ჰეჯირების ინსტრუმენტად გამოყენება

A ერთეული საპროცენტო განაკვეთის სვოპს დებს და მას ფიქსირებულგანაკვეთიანი ვალის რეალური ღირებულების ჰეჯირების კლასიფიკაციას ანიჭებს. აღნიშნული რეალური ღირებულების ჰეჯირება აკმაყოფილებს

სსბასს 29-ში მოცემულ ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს. იმავედროულად, A ერთეული დებს საპროცენტო განაკვეთის მეორე სვოპს იმავე მხარესთან ისეთი პირობებით, რომ იგი სრულად გადაფარავს საპროცენტო განაკვეთის პირველ სვოპს. მოეთხოვება თუ არა A ერთეულს აღნიშნული ორი სვოპის ერთ ერთეულად განხილვა და, მაშასადამე, გამოირიცხება თუ არა პირველ სვოპზე რეალური ღირებულების ჰეჯირების აღრიცხვის გავრცელება?

გააჩნია, რა შემთხვევაში. სსბასს 29 გარიგებებზეა დაფუძნებული. თუ მეორე სვოპი პირველი სვოპის გათვალისწინებით არ იყო დადებული მოცემული გარიგებების ცალ-ცალკე განსახორციელებლად ან მნიშვნელოვანი სამეწარმეო მიზანი არსებობს, მაშინ აღნიშნული ორი სვოპი ერთი ერთეულად არ განიხილება.

მაგალითად, ზოგიერთი ერთეულის პოლიტიკის მიხედვით მოითხოვება, რომ ცენტრალიზებულმა ხაზინამ (რომელიც ეკონომიკურ ერთეულში შვილობილი ერთეულია მესამე მხარესთან დადოს წარმოებული ხელშეკრულებები სხვა შვილობილი ერთეულების სახელით აღნიშნული შვილობილი ერთეულების საპროცენტო რისკის ჰეჯირებისათვის. ხაზინა დებს აგრეთვე შიდაჯგუფურ წარმოებულ გარიგებებს აღნიშნულ შვილობილ ერთეულებთან, რათა ორგანიზაციის ფარგლებში აღნიშნული ჰეჯირებების მოქმედების მონიტორინგი განახორციელოს. რადგან ხაზინა წარმოებულ ხელშეკრულებებს დებს, როგორც თავისი სავაჭრო ოპერაციების შემადგენელ ნაწილს, ან იმიტომ, რომ თავისი მთლიანი პორტფელის რისკის ხელახლა დაბალანსება სურს, მან შეიძლება წარმოებული ხელშეკრულებები დადოს იმავე მესამე მხარესთან, იმავე სამუშაო დღის განმავლობაში, არსებითად იმავე პირობებით, რა პირობებითაც დაიდო სხვა შვილობილი ერთეულის ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული ხელშეკრულება. ასეთ შემთხვევაში, თითოეული ხელშეკრულების დადების არსებითი სამეწარმეო სამეურნეო მიზანი სახეზეა.

საკითხი, აქვს თუ არა გარიგებების ცალ-ცალკე განხორციელებას არსებითი სამეწარმეო მიზანი, მსჯელობის საფუძველზე დგინდება. მაგალითად, თუ ერთადერთი მიზანია ვალის რეალური ღირებულებით აღრიცხვა, ეს ნიშნავს, რომ არსებითი სამეწარმეო მიზანი არ არსებობს.

3.2 ჰეჯირებული მუხლები

3.2.1 შეიძლება თუ არა წარმოებულის ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირება?

დაშვებულია თუ არა სსბასს 29-ით წარმოებული ინსტრუმენტისათვის (განცალკევებული იქნება იგი, თუ ცალკე აღიარებული ჩართული წარმოებული) ჰეჯირებული მუხლის კლასიფიკაციის მინიჭება, ინდივიდუალურად ან ჰეჯირებული ჯგუფის ფარგლებში, რეალური ღირებულების თუ ფულადი ნაკადების ჰეჯირების შემთხვევაში, მაგალითად,

გადახდა - ცვალებადი, მიღება - ფიქსირებული ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთის შეთანხმებისას, როგორც გადახდა - ფიქსირებული, მიღება - ცვალებადი ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთის შეთანხმების ფულადი ნაკადების ჰეჯირება?

არა. წარმოებული ინსტრუმენტები ყოველთვის სავაჭროდ არის გამიზნული და მათი ღირებულების შეფასება რეალური ღირებულებით ხდება, შემოსულობებისა და ზარალის ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ისინი მიჩნეულია და წარმოადგენს ჰეჯირების ეფექტურ ინსტრუმენტებს (სსბასს 29.10). გამონაკლისის სახით სსბასს 29.მგ127-ით ნებადართულია შეძენილი შესყიდული ოფციონისათვის ჰეჯირებული მუხლის კლასიფიკაციის მინიჭება რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას.

ვ.2.2 ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება: ფიქსირებულგანაკვეთიანი ვალის მოსალოდნელი გამოშვება

დაშვებულია თუ არა ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება ფიქსირებულგანაკვეთიანი ვალის მოსალოდნელი გამოშვების ჰეჯირებისათვის?

დიახ. ეს იქნება მაღალი ალბათობის მქონე პროგნოზირებული გარიგების ფულადი ნაკადები, რომელიც გავლენას მოახდენს ნამეტსა და დეფიციტზე (სსბასს 29.96), თუ სსბასს 29.98-ით განსაზღვრული პირობები დაკმაყოფილებული იქნება.

საილუსტრაციოდ: ღეროვანი პერიოდულად უშვებს ახალ ობლიგაციებს თავისი ძველი ობლიგაციების, საბრუნავი კაპიტალის დაფინანსებისა და მრავალი სხვა მიზნისათვის. როდესაც ღეროვანი გადაწყვეტს, რომ ობლიგაციები უნდა გამოუშვას, მან შეიძლება გრძელვადიანი საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირება განახორციელოს ობლიგაციების გამოშვების შესახებ გადაწყვეტილების მიღების თარიღიდან ობლიგაციების გამოშვების თარიღამდე. თუ გრძელვადიანი საპროცენტო განაკვეთი გაიზრდება, ობლიგაციებს ადრე მოსალოდნელზე უფრო მაღალი განაკვეთით, უფრო მაღალი დისკონტით ან უფრო მცირე პრემიით გამოუშვებს. შედარებით მაღალი საპროცენტო განაკვეთის გადახდა ან შემოსულობების შემცირების გადაფარვა, როგორც წესი, ხორციელდება ჰეჯირებიდან მიღებული შემოსულობით. როდესაც გრძელვადიანი საპროცენტო განაკვეთი შემცირდება, ობლიგაციებს მოსალოდნელზე უფრო დაბალი განაკვეთით ან უფრო მცირე დისკონტით გამოუშვებს. შედარებით დაბალი საპროცენტო განაკვეთის გადახდა ან შემოსულობების გაზრდის გადაფარვა, როგორც წესი, ხდება ჰეჯირებიდან მიღებული ზარალით.

მაგალითად, 2000 წლის აგვისტოში ღეროვანმა გადაწყვიტა, რომ 2001 წლის იანვარში გამოეშვა 200 მილიონი ფე-ის ოდენობის შვიდწლიანი ობლიგაციები. ღეროვანმა ჩაატარა ისტორიული კორელაციის კვლევები და განსაზღვრა, რომ შვიდწლიანი სახაზინო ობლიგაცია ადექვატურ კორელაციაშია იმ ობლიგაციებთან, რომელთა გამოშვებას ღ

ერთეული ვარაუდობს ფიუჩერსული ხელშეკრულების ერთ სავალო ერთეულთან ჰეჯირების 0.93 სიდიდის კოეფიციენტის დაშვებით. ამგვარად, ღ ერთეულმა ობლიგაციების მოსალოდნელი გამოშვების ჰეჯირება განახორციელა 186 მილიონი ფე-ს ღირებულების ფიუჩერსების გაყიდვით აღნიშნულ შვიდწლიან ობლიგაციებზე. 2000 წლის აგვისტოდან 2001 წლის იანვრამდე საპროცენტო განაკვეთი გაიზარდა. ფიუჩერსების მოკლე პოზიცია 2001 წლის იანვარში, ობლიგაციების გამოშვების თარიღით, დაიხურა, რის შედეგად მიღებულ იქნა 1.2 მილიონი ფე შემოსულობა, რომელიც გადაიფარება ობლიგაციების გაზრდილი პროცენტის გადახდებით და, მამასადამე, გავლენას მოახდენს ნამეტსა და დეფიციტზე ობლიგაციის ვადის განმავლობაში. მოცემული ჰეჯირება აკმაყოფილებს ვალის პროგნოზირებული გამოშვების საპროცენტო განაკვეთის რისკის ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კრიტერიუმებს.

ვ.2.3 ჰეჯირების აღრიცხვა: ძირითადი არამატერიალური დეპოზიტები

ძირითადი არამატერიალური დეპოზიტების რეალური ღირებულების ჰეჯირებისათვის დაშვებულია თუ არა ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება?

დამოკიდებულია იმაზე, ძირითადი არამატერიალური დეპოზიტები ერთეულის შიგნით არის წარმოქმნილი თუ შემენილია (მაგ., როგორც ერთეულთა გაერთიანების ნაწილი).

ერთეულის შიგნით წარმოქმნილი ძირითადი არამატერიალური დეპოზიტები არ აღიარდება არამატერიალურ აქტივებად, სსბასს 31-ის შესაბამისად. ვინაიდან ისინი არ აღიარდება,

მათთვის ჰეჯირებული მუხლის კლასიფიკაციის მინიჭება არ შეიძლება. როდესაც ძირითადი არამატერიალური დეპოზიტების შემენა ხდება დეპოზიტების დაკავშირებულ პორტფელთან ერთად, მოითხოვება, რომ აღნიშნული ძირითადი არამატერიალური დეპოზიტები ცალკე აღიარდეს არამატერიალურ აქტივად (ან შემენილი დეპოზიტების პორტფელის ნაწილად), თუ იგი აკმაყოფილებს სსბასს 31-ის კრიტერიუმებს. აღიარებულ ძირითად არამატერიალურ დეპოზიტებს შეიძლება ჰეჯირებული მუხლის კლასიფიკაცია მიენიჭოს, მაგრამ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ისინი აკმაყოფილებს 98-ე პუნქტში მოცემულ მოთხოვნებს, რომ ჰეჯირების ეფექტურობის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია. სავარაუდოდ, 98(დ) პუნქტის მოთხოვნები არ დაკმაყოფილდება, ვინაიდან ხშირად რთულია, გარდა საწყისი აღიარებისა, საიმედოდ განისაზღვროს ძირითადი არამატერიალური აქტივების რეალური ღირებულება.

ვ.2.4 ჰეჯირების აღრიცხვა: უცხოურ ვალუტაში გამოსახული - მომავალი ამონაგების ნაკადების ჰეჯირება

დაშვებულია თუ არა ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება უცხოურ ვალუტაში გამოსახული მოსალოდნელი, მაგრამ არასახელშეკრულებო ამონაგების ნაკადების უცხოურ ვალუტაში სესხის აღებით ჰეჯირებისათვის?

დიახ, თუ ამონაგების მიღებას მაღალი ალბათობა აქვს. სსბასს 29.96(ბ) -ის შესაბამისად, მოსალოდნელმა გაყიდვამ შეიძლება დააკმაყოფილოს ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კრიტერიუმები. მაგალითად, კომპანიამ, რომელიც ფლობს და მართავს საერთაშორისო ფასიან გზებს, შეიძლება გამოიყენოს რთული მოდელი, თავისი გამოცდილებისა და ეკონომიკური მონაცემების საფუძველზე, სხვადასხვა ვალუტაში ამონაგების პროგნოზირებისათვის. თუ მას შეუძლია იმის დემონსტრირება, რომ დროის განსაზღვრულ მონაკვეთში, კონკრეტულ ვალუტაში, როგორც ეს სსბასს 29.98-ით მოითხოვება, მომავალი ამონაგების მის მიერ პროგნოზირებულ მიღებას "მაღალი ალბათობა" აქვს, მაშინ მას შეუძლია უცხოურ ვალუტაში აღებულ სესხს აღნიშნული მომავალი ამონაგების ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაცია მიანიჭოს. ეფექტურ ჰეჯირებად მიჩნეული სესხიდან მიღებული შემოსულობის ან ზარალის ნაწილი სხვა წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღნიშნული ამონაგების მიღებამდე აღიარდება.

ნაკლებად სავარაუდოა, ერთეულმა რომელიმე მომავალი წლის ამონაგების 100 პროცენტით საიმედოდ შეფასება შეძლოს. მეორე მხრივ, შესაძლებელია, რომ წინასწარპროგნოზირებული ამონაგები, როგორც წესი, მოკლევადიანი, "მაღალი ალბათობის" აღნიშნულ კრიტერიუმს აკმაყოფილებდეს.

3.2.5 ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება: "ყველა, როგორც ერთი" ჰეჯირება

როდესაც მოსალოდნელია წარმოებული ინსტრუმენტის ბრუტო ანგარიშსწორება საბაზისო აქტივის მიწოდებით ფიქსირებული ფასის გადახდის სანაცვლოდ, შესაძლებელია თუ არა, რომ წარმოებული ინსტრუმენტი კლასიფიცირდეს ჰეჯირების ინსტრუმენტად აღნიშნული ბრუტო ანგარიშსწორების ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისათვის, იმის დაშვებით, რომ ფულადი ნაკადების ჰეჯირების აღრიცხვის სხვა კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულია?

დიახ. წარმოებული ინსტრუმენტი, რომლის ანგარიშსწორება ბრუტო ანგარიშსწორებით განხორციელდება, შეიძლება კლასიფიცირდეს იმ სამომავლო გარიგების გადასახდელი ან მისაღები თანხის ცვლილების ფულადი ნაკადების ჰეჯირების ინსტრუმენტად, რომელსაც ადგილი ექნება თვით წარმოებული ხელშეკრულების ბრუტო ანგარიშსწორებისას, რადგან წარმოებულის გარეშე, შეძენის ან გაყიდვის ფასის ცვლილების რისკი წარმოიქმნებოდა. აღნიშნული ეხება ყველა ფიქსირებულფასიან ხელშეკრულებას, რომლებიც, სსბასს 29-ის შესაბამისად, წარმოებულების სახით არ აღირიცხება.

მაგალითად, როდესაც ერთეული ფიქსირებულფასიან ხელშეკრულებას დებს რაიმე საქონლის გაყიდვაზე, სსბას 29-ის შესაბამისად, ეს ხელშეკრულება წარმოებული სახით აღირიცხება (მაგ., იმიტომ, რომ ერთეულში დანერგილია მსგავსი ხელშეკრულებების ანგარიშსწორება ნეტო ფულადი სახსრებით ან ბაზისის მიღებისა და მიწოდებიდან მოკლევადიანი პერიოდის განმავლობაში გაყიდვით, დილერის მარჯის მოკლევადიანი ცვალებადობის ხარჯზე მოგების მიღების მიზნით. ერთეულმა აღნიშნულ ფიქსირებულფასიან ხელშეკრულებას შეიძლება მოცემული გაყიდვიდან მისაღები თანხის (სამომავლო გარიგება) ცვლილების ფულადი ნაკადების ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია მიანიჭოს, მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული ფიქსირებულფასიანი ხელშეკრულებით მოცემული აქტივი უნდა გაიყიდოს. ამასთან, როდესაც ერთეული იმ სავალო ინსტრუმენტის შეძენის ფორვარდულ ხელშეკრულებას დებს, რომელიც მიწოდებით უნდა იქნეს ანგარიშსწორებული, მაგრამ ფორვარდული ხელშეკრულება წარმოებულია, რადგან მისი ვადა აღემატება ბაზარზე არსებულ ჩვეულებრივი მიწოდების პერიოდს, ერთეულმა შეიძლება აღნიშნულ ფორვარდულ ხელშეკრულებას სავალო ინსტრუმენტის შესაძენად გადასახდელი თანხის ცვლილების ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია მიანიჭოს (სამომავლო გარიგება), მიუხედავად იმისა, რომ მოცემული წარმოებული ხელშეკრულებით მოცემული სავალო ინსტრუმენტის შეძენა უნდა მოხდეს.

ვ.2.6 ჰეჯირების ურთიერთობა: მთლიანი ერთეულის რისკი

ერთეულს აქვს ფიქსირებულგანაკვეთიანი აქტივი და ფიქსირებულგანაკვეთიანი ვალდებულება. თითოეულს თავისი ძირითადი თანხა აქვს. მოცემული ინსტრუმენტების პირობებით აქტივისა და ვალდებულების პროცენტის გადახდა ერთი და იმავე პერიოდში განხორციელდება და ნეტო ფულადი ნაკადები ყოველთვის დადებითი იქნება, რადგან აქტივებზე საპროცენტო განაკვეთი აღემატება ვალდებულებებზე საპროცენტო განაკვეთს. ერთეული დებს საპროცენტო განაკვეთის სვოპს ცვალებადგანაკვეთიანი პროცენტის მიღებაზე და ფიქსირებულგანაკვეთიანი პროცენტის გადახდაზე პირობით თანხაზე, რომელიც მოცემული აქტივის ძირითადი თანხის ტოლია და საპროცენტო განაკვეთის აღნიშნულ სვოპს ფიქსირებულგანაკვეთიანი აქტივის რეალური ღირებულების ჰეჯირების კლასიფიკაციას ანიჭებს. აკმაყოფილებს თუ არა მოცემული ჰეჯირების ურთიერთობა ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს, მიუხედავად იმისა, რომ საპროცენტო განაკვეთის სვოპის შედეგია მთლიანი ერთეულის მასშტაბით საპროცენტო განაკვეთის რისკის წარმოქმნა, რომელიც ადრე არ არსებობდა?

დიახ. სსბას 29-ით არ მოითხოვება მთლიანი ერთეულის მასშტაბით რისკის შემცირების პირობის დაკმაყოფილება ჰეჯირების აღრიცხვისათვის. რისკი ფასდება გარიგების საფუძველზე და, ამ შემთხვევაში, მოცემულ ჰეჯირებულ აქტივს რეალური ღირებულების რისკი აქვს, თუ

გაიზრდება საპროცენტო განაკვეთი, რომელიც აღნიშნული საპროცენტო განაკვეთის სვოპით გადაიფარება.

ვ.2.7 ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება: ერთეულის წმინდა აქტივებთან/საკუთარ კაპიტალთან დაკავშირებული პროგნოზირებული გარიგება

ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების პროგნოზირებული გარიგება ან აქციონერებისათვის დივიდენდების გადახდის პროგნოზირებული გარიგება შეიძლება თუ არა კლასიფიცირდეს ჰეჯირებულ მუხლად, ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისას?

არა. ჰეჯირებული მუხლის კრიტერიუმები რომ დააკმაყოფილოს, პროგნოზირებულმა გარიგებამ ერთეულში უნდა წარმოქმნას ისეთი სახის რისკი, რომელიც გავლენას ახდენს ნამეტსა და დეფიციტზე (სსბასს 29.96). ფინანსური ინსტრუმენტების აღნიშნული კლასიფიცირება ვალდებულებებად ან წმინდა აქტივებად/საკუთარ კაპიტალად, საზოგადოდ, უზრუნველყოფს იმის განსაზღვრის საფუძველს, მსგავს ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული გარიგებები ან სხვა გადახდები აღიარდება თუ არა ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში (ბასს 28). მაგალითად, წილობრივი ინსტრუმენტების მფლობელებზე განაწილება ემიტენტის მიერ პირდაპირ წმინდა აქტივების/საკუთარი კაპიტალის დებეტში აისახება (სსბასს 28.40). ამგვარად, არ შეიძლება მსგავსი განაწილებების ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირება. თუმცა, გამოცხადებული დივიდენდი ან მსგავსი განაწილება, რომელიც ჯერ გადახდილი არ არის და აღიარებულია ფინანსურ ვალდებულებად, შეიძლება აკმაყოფილებდეს ჰეჯირებული მუხლის კრიტერიუმებს, მაგალითად, უცხოური ვალუტის რისკისთვის, თუ იგი უცხოურ ვალუტაშია განსაზღვრული.

ვ.2.8 ჰეჯირების აღრიცხვა: გარიგების განუხორციელებლობის რისკი

სსბასს 29-ის შესაბამისად, ერთეულს აქვს თუ არა უფლება, ჰეჯირების აღრიცხვა იმ შემთხვევაშიც გამოიყენოს, როცა არსებობს გარიგების ჩაშლის რისკი, მაგალითად, როდესაც ეს ერთეულის მიერ მოსალოდნელზე ნაკლები ამონაგების მიღებას გამოიწვევს?

არა. რისკი, რომ გარიგება არ მოხდება, საერთო სამეწარმეო რისკია, რომელიც არ აკმაყოფილებს ჰეჯირებული მუხლის კრიტერიუმებს. ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება ნებადართულია მხოლოდ იმ რისკისათვის, რომელიც დაკავშირებულია აღიარებულ აქტივებსა და ვალდებულებებთან, მყარ ვალდებულებებთან, მაღალი ალბათობის მქონე პროგნოზირებულ გარიგებებთან და უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში წმინდა ინვესტიციებთან (სსბასს 29.96).

3.2.9 დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები: ცვალე- ზადგანაკვეთიანი საპროცენტო განაკვეთით გადახდე- ბის ჰეჯირება

შეიძლება ერთეულმა გადახდა - ცვალეზად, მიღება - ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთის სვოპი, ცვალეზადგანაკვეთიანი, დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციის ფულადი ნაკადების ჰეჯირების ინსტრუმენტად მიიჩნიოს?

არა. ეს არ შეესაბამება სავალო ინსტრუმენტის, როგორც დაფარვის ვადამდე ფლობილის, კლასიფიკაციას, სვოპის, როგორც სავალო ინსტრუმენტის, ცვალეზადგანაკვეთიანი საპროცენტო რისკის ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად კლასიფიკაციას. სსბასს 29.88 განმარტავს, რომ დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები არ შეიძლება ჰეჯირებულ მუხლებს წარმოადგენდეს საპროცენტო განაკვეთის რისკთან ან წინასწარგადახდის რისკთან მიმართებაში, "რადგან ინვესტიციის დაფარვის ვადამდე ფლობილად კლასიფიცირებისათვის საჭიროა ინვესტიციის დაფარვის ვადამდე ფლობის განზრახვა, მოცემული ინვესტიციის საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებებზე მიკუთვნებადი რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების ცვლილების მიუხედავად".

3.2.10 ჰეჯირებული მუხლები: დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების შეძენა

ერთეული გეგმავს იმ ფინანსური აქტივის შეძენას, რომელსაც, სავარაუდოდ, დაფარვის ვადამდე ფლობილის კლასიფიკაციას მიაწიჭებს, როდესაც პროგნოზირებული გარიგება განხორციელდება. იგი წარმოებულ ხელშეკრულებას დებს, რათა დააფიქსიროს არსებული საპროცენტო განაკვეთი და წარმოებულს ანიჭებს ფინანსური აქტივის პროგნოზირებული შეძენის ჰეჯირების კლასიფიკაციას. შეიძლება, ჰეჯირების აღნიშნულმა ურთიერთობამ დააკმაყოფილოს ფულადი ნაკადების ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები, მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული აქტივი კლასიფიცირებული იქნება დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციად?

დიახ. საპროცენტო განაკვეთის რისკთან დაკავშირებით, სსბასს 29-ით აკრძალულია ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება ფინანსური აქტივებისათვის, რომლებიც დაფარვის ვადამდე ფლობილად არის კლასიფიცირებული (სსბასს 29.88). მაგრამ, მიუხედავად იმისა, რომ ერთეული მოცემული აქტივისთვის დაფარვის ვადამდე ფლობილის კლასიფიკაციის მინიჭებას აპირებს, მოცემული ინსტრუმენტი აღნიშნული გარიგების განხორციელებამდე ასე არ კლასიფიცირდება.

3.2.11 ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება: დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციებიდან მიღებული ფონდების რეინვესტირება

ერთეული ფლობს ცვალებადგანაკვეთიან აქტივს, რომელიც დაფარვის ვადამდე ფლობილად არის კლასიფიცირებული. იგი დებს წარმოებულ ხელშეკრულებას, რათა ჩაკეტოს არსებული საპროცენტო განაკვეთი ცვალებადგანაკვეთიანი ფულადი სახსრების რეინვესტირებაზე და მას დაფარვის ვადამდე ფლობილი წარმოებულ ინვესტიციიდან მიღებული პროცენტის რეინვესტირების შედეგად წარმოქმნილი სავალო ინსტრუმენტების სამომავლო პროგნოზირებული პროცენტის თანხის მიღების ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაციას ანიჭებს. თუ დავეუშვებთ, რომ ჰეჯირების აღრიცხვის სხვა კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულია, შეიძლება, ჰეჯირების მოცემულმა ურთიერთობამ დააკმაყოფილოს ფულადი ნაკადების ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები, მიუხედავად იმისა, რომ პროცენტის გადახდები, რომელთა რეინვესტირება ხდება, წარმოიქმნება დაფარვის ვადამდე ფლობილად კლასიფიცირებული აქტივიდან

დიახ. სსბასს 29.88 განმარტავს, რომ დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები არ შეიძლება ჰეჯირებულ მუხლს წარმოადგენდეს, საპროცენტო განაკვეთის რისკთან დაკავშირებით. ვ.2.9 კითხვაში განმარტებულია, რომ აღნიშნული ეხება არა მხოლოდ რეალური ღირებულების, ანუ ფიქსირებულგანაკვეთიანი, დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციებთან დაკავშირებული რეალური ღირებულების რისკის ჰეჯირებას, არამედ ფულადი ნაკადების, ანუ იმ დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირებას, რომლებიც ცვალებადგანაკვეთიან არსებულ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთებიან გადახდებს წარმოქმნის. მაგრამ მოცემულ შემთხვევაში, წარმოებულს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციიდან მიღებული ცვალებადგანაკვეთიანი პროცენტის რეინვესტირების შედეგად წარმოქმნილი, სავალო ინსტრუმენტების სამომავლო პროგნოზირებული პროცენტის თანხის მიღების ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაცია აქვს. რეინვესტირების რისკის ჰეჯირების შესაძლებლობის განსასაზღვრად მნიშვნელობა არ აქვს რეინვესტირებისთვის გამიზნული პროგნოზირებული ფონდების წყაროს. შესაბამისად, აღნიშნული წარმოებულისათვის ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაციის მინიჭება შესაძლებელია. ეს პასუხი ვრცელდება აგრეთვე დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციიდან მიღებული ფიქსირებულგანაკვეთიანი პროცენტის, რეინვესტირების შედეგად წარმოქმნილი სავალო ინსტრუმენტების სამომავლო პროგნოზირებული პროცენტის თანხის მიღების ფულადი ნაკადების ჰეჯირებაზე.

ვ.2.12 ჰეჯირების აღრიცხვა: წინასწარგადასახდელი ფინანსური აქტივი

როდესაც ემიტენტს ფინანსური აქტივის წინასწარგადახდის უფლება აქვს, შეიძლება თუ არა, რომ ინვესტორმა მოცემულ ფულად ნაკადებს

წინასწარგადახდის თარიღის შემდეგ ჰეჯირებული მუხლის ნაწილის კლასიფიკაცია მიანიჭოს?

წინასწარგადახდის თარიღის შემდეგ ფულად ნაკადებს შეიძლება ჰეჯირებული მუხლის კლასიფიკაცია მიენიჭოს იმდენად, რამდენადაც შესაძლებელია მათი “მაღალი ალბათობის” დემონსტრირება (სსბასს 29.98). მაგალითად, წინასწარგადახდის თარიღის შემდეგ ფულადმა ნაკადებმა შეიძლება დააკმაყოფილოს მაღალი ალბათობის კრიტერიუმი, თუ იმ აქტივების ჯგუფისაგან წარმოიქმნება (მაგ., უძრავი ქონებით უზრუნველყოფილი სესხი), რომელთა წინასწარგადახდების მაღალი სიზუსტით შეფასება შესაძლებელია ან წინასწარგადახდის ოფციონი მნიშვნელოვანწილად წამგებიანია. ამასთან, წინასწარგადახდის თარიღის შემდეგი ფულადი ნაკადები შეიძლება ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირდეს, თუ შესადარისი ოფციონი ჰეჯირების მოცემულ ინსტრუმენტში არსებობს.

ვ.2.13 რეალური ღირებულების ჰეჯირება: რისკი, რომელმაც შეიძლება ზეგავლენა მოახდინოს მოგებაზე ან ზარალზე

დაშვებულია თუ არა ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება იმ ფიქსირებულიგანაკვეთიანი სესხების საპროცენტო რისკის ჰეჯირებისას, რომლებიც სესხებად და კუთვნილ მისაღებ თანხებად არის კლასიფიცირებული?

დიახ. სსბასს 29-ის შესაბამისად, სესხები და მისაღები კუთვნილი თანხები ამორტიზებული ღირებულებით აისახება. მრავალ ქვეყანაში საბანკო ინსტიტუტები ფლობენ უამრავ სესხს და მისაღებ კუთვნილ თანხებს დაფარვის ვადამდე. ამგვარად, მსგავსი სესხების და მისაღები თანხების რეალური ღირებულების ცვლილება, რომელიც გამოწვეული არ არის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების შედეგად, გავლენას არ მოახდენს ნამეტსა და დეფიციტზე. სსბასს 29.96 განმარტავს, რომ რეალური ღირებულების ჰეჯირება არის რეალური ღირებულების იმ ცვლილების ჰეჯირება, რომელიც მიკუთვნებადია განსაზღვრულ რისკზე და გავლენას მოახდენს ნამეტსა და დეფიციტზე. მაშასადამე, შეიძლება ჩანდეს, თითქოს სსბასს 29.96-ით იკრძალება რეალური ღირებულების ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება სესხებისა და მისაღები კუთვნილი თანხების აღრიცხვისათვის, მაგრამ სსბასს 29.88-ის შესაბამისად, სესხები და მისაღები კუთვნილი თანხები შეიძლება წარმოადგენდეს ჰეჯირებულ მუხლებს საპროცენტო განაკვეთის რისკთან მიმართებაში, რადგან მათ დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების კლასიფიკაცია აქვთ მინიჭებული. ერთეულს შეუძლია მათი გაყიდვა. რეალური ღირებულების ცვლილება გავლენას მოახდენს ნამეტსა და დეფიციტზე. ამგვარად, რეალური ღირებულების ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება ნებადართულია სესხებისა და მისაღები კუთვნილი თანხების აღრიცხვისას.

3.2.14 შიდაჯგუფური და ერთეულთაშორისი ჰეჯირების გარიგებები

ავსტრალიურ ერთეულს, რომლის სამუშაო ვალუტა ავსტრალიური დოლარია, განზრახული აქვს გარიგებების დადება იაპონურ იენებში, რომელთა განხორციელებაც მაღალი ალბათობით არის შესაძლებელი. ავსტრალიურ ერთეულს მთლიანად შვედური ერთეული ფლოზს, რომელიც კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას (ის აღნიშნულ ავსტრალიურ შვილობილ ერთეულსაც მოიცავს) შვედურ ფრანკებში ამზადებს. შვედური სათაო ერთეული ფორვარდულ ხელშეკრულებას დებს იენის ავსტრალიურ დოლარზე გაცვლის კურსის ცვლილების ჰეჯირებისათვის. შეიძლება თუ არა, აღნიშნულმა ჰეჯირებამ დააკმაყოფილოს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ ავსტრალიური შვილობილი ერთეული, რომელსაც აღნიშნული სავალუტო რისკი აქვს, უნდა მონაწილეობდეს ჰეჯირების მოცემულ გარიგებაში?

ამ ჰეჯირებას შეუძლია დააკმაყოფილოს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები, თუ სსბასს 29-ში მოცემული ჰეჯირების აღრიცხვის სხვა კრიტერიუმები დაკმაყოფილდება. რადგან ავსტრალიურმა ერთეულმა იენებში არ განახორციელა პროგნოზირებულ შეძენასთან დაკავშირებული იენის ავსტრალიურ დოლარზე გაცვლის კურსის რისკის ჰეჯირება, აღნიშნული სავალუტო კურსის ცვლილების შედეგები გავლენას მოახდენს ავსტრალიური ერთეულის ნამეტსა და დეფიციტზე და ამგვარად, გავლენას მოახდენს აგრეთვე კონსოლიდირებულ ნამეტსა და დეფიციტზე. სსბასს 29-ით არ მოითხოვება, რომ სამეურნეო დანაყოფი, რომელსაც რისკი აქვს, ჰეჯირების ინსტრუმენტის მონაწილე მხარეს წარმოადგენდეს.

3.2.15 შიდაჯგუფური კონტრაქტები: ერთადერთი გადამფარავი გარე წარმოებულ

ერთეული, როგორც თვითონ აღწერს, იყენებს შიდაჯგუფურ წარმოებულ ხელშეკრულებებს ინდივიდუალური დანაყოფებიდან ცენტრალურ ხაზინაზე საპროცენტო განაკვეთის რისკის პასუხისმგებლობის გადაცემის დოკუმენტირებისათვის. ცენტრალური ხაზინა აერთიანებს შიდაჯგუფურ წარმოებულ ხელშეკრულებებს და დებს ერთ გარე წარმოებულ ხელშეკრულებას, რომელიც შიდაჯგუფურ წარმოებულ ხელშეკრულებებს ნეტო საფუძველზე გადაფარავს. მაგალითად, როდესაც ცენტრალური ხაზინა დებს სამ მიღება - ფიქსირებულ, გადახდა - ცვალებად საპროცენტო განაკვეთის სვოპს, რომლითაც ცვალებადგანაკვეთიანი პროცენტის ფულადი ნაკადების რისკი გადადის სხვა დანაყოფების ცვალებადგანაკვეთიან ვალდებულებებზე და ერთ შიდაჯგუფურ, მიღება - ცვალებად, გადახდა - ფიქსირებულ საპროცენტო განაკვეთის სვოპს, რომლითაც ცვალებადგანაკვეთიანი პროცენტის ფულადი ნაკადების რისკი ცვალებადგანაკვეთიან აქტივებზე გადადის სხვა დანაყოფებში, იგი საპროცენტო განაკვეთის სვოპს დადებს გარე მხარესთან, რომელიც

ზუსტად გადაფარავს აღნიშნულ ოთხ შიდაჯგუფურ სვოპს. თუ დავუშვავთ, რომ ჰეჯირების აღრიცხვის დანარჩენი კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულია, აღნიშნული ერთადერთი გარე წარმოებული დააკმაყოფილებს თუ არა ბაზისის ნაწილის ბრუტო საფუძველზე ჰეჯირებისათვის ჰეჯირების ინსტრუმენტის კრიტერიუმს?

დიახ, მაგრამ მხოლოდ მაშინ, როდესაც გარე წარმოებული განკუთვნილი იქნება ფულადი სახსრების როგორც შემოსავლის, ისე გასვლის ბრუტო საფუძველზე გადაფარვისათვის. სსბასს 29.94-ით მითითებულია, რომ საერთო ნეტო პოზიცია არ აკმაყოფილებს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს. თუმცა, საბაზისო მუხლების ნაწილის ბრუტო საფუძველზე ჰეჯირებულ მუხლებად კლასიფიცირების უფლებას იძლევა. მაშასადამე, მიუხედავად იმისა, რომ გარე წარმოებულის დადების მიზანი იყო შიდა წარმოებული ხელშეკრულებების ნეტო საფუძველზე გადაფარვა, ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება ნებადართულია, თუ ჰეჯირებული ურთიერთობა განისაზღვრება და დოკუმენტირებული იქნება ბრუტო საფუძველზე საბაზისო ფულადი სახსრების შემოსვლის ან გასვლის ნაწილის ჰეჯირებად. ერთეული იცავს სსბასს 29.94-ში და სსბასს 29.მგ141-ში მოცემულ მიდგომას, საბაზისო ფულადი ნაკადების ნაწილის ჰეჯირებულ პოზიციად კლასიფიკაციით.

ვ.2.16 შიდაჯგუფური ხელშეკრულებები: გარე წარმოებულები, რომელთა ნეტო ანგარიშსწორება ხდება

საკითხი (ა) – ერთეული იყენებს შიდაჯგუფურ წარმოებულ ხელშეკრულებებს ინდივიდუალური დანაყოფებიდან საპროცენტო რისკის ცენტრალურ ხაზინაზე გადასაცემად. თითოეული შიდაჯგუფური წარმოებული ხელშეკრულებისათვის ცენტრალური ხაზინა გარე მხარესთან დებს ერთ წარმოებულ ხელშეკრულებას, რისი საშუალებითაც ხდება შიდაჯგუფური წარმოებული ხელშეკრულების გადაფარვა. მაგალითად, ცენტრალურმა ხაზინამ დადო მიღება-5-პროცენტის ფიქსირებული განაკვეთით, გადახდა-**LIBOR**, საპროცენტო განაკვეთის სვოპი დანაყოფთან, რომელმაც აღნიშნული ხელშეკრულება ცენტრალურ ხაზინასთან დადო გადახდა-**LIBOR** სესხის პროცენტის თანხების მოძრაობის ცვლილების რისკის ჰეჯირების მიზნით. ცენტრალური ხაზინა დადებს გადახდა-5-პროცენტის ფიქსირებული განაკვეთით, მიღება-**L LIBOR** საპროცენტო განაკვეთის სვოპს იმავე ძირითადი პირობებით გარე მხარესთან. მართალია, თითოეული გარე წარმოებული ხელშეკრულება ფორმალურად დოკუმენტირებულია ცალკე ხელშეკრულებად, ყველა გარე ხელშეკრულების ნეტო გადახდების ანგარიშსწორება ხდება, რადგან გარე მხარესთან დადებულია აგრეთვე ნეტო ანგარიშსწორების შეთანხმება. თუ დავუშვავთ, რომ ჰეჯირების აღრიცხვის სხვა კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულია, შეიძლება ცალკეული წარმოებული გარე ხელშეკრულებების, როგორც არის გადახდა-5-პროცენტის ფიქსირებული განაკვეთით, ზემოთ მოცემული მიღება-**LIBOR** საპროცენტო განაკვეთის სვოპმა, ბაზისის, როგორც არის ცვალებადი საპროცენტო გა-

დახდების (ზემოთ მოცემული სესხი გადახდა- LIBOR) რისკის ბრუტო ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირების კრიტერიუმები დააკმაყოფილოს, მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული გარე წარმოებულების ან-გარიშსწორება ნეტო საფუძველზე ხორციელდება?

საზოგადოდ, დიახ. იურიდიულად ცალკე ხელშეკრულებების სახით წარმოდგენილი და მისაღები სამეწარმეო მიზნით დადებული გარე წარმოებულები ხელშეკრულებები, როგორც არის, მაგალითად, რისკის ბრუტო საფუძველზე მოხსნა, ჰეჯირების ინსტრუმენტის კრიტერიუმებს აკმაყოფილებენ, თუნდაც ამ გარე ხელშეკრულებების ანგარიშსწორება ნეტო საფუძველზე განხორციელდეს იმავე მხარესთან, თუკი სსბასს 29-ში მოცემული ჰეჯირების კრიტერიუმები დაკმაყოფილდება. იხ. აგრეთვე ვ.1.13 კითხვა.

საკითხი (ბ) – ხაზინამ დაკვირვების შედეგად დაადგინა, რომ გარე გადამფარავი ხელშეკრულებების დადებით და მათი ცენტრალიზებულ პორტფელში ჩართვით, მას აღარ შეუძლია რისკის ნეტო საფუძველზე შეფასება. ხაზინას სურს, გადამფარავი გარე წარმოებულების პორტფელი ერთეულის სხვა რისკების მართვისაგან განცალკევებით მართოს. ამგვარად, იგი აღნიშნული პორტფელის რისკის გადასაფარად დამატებით ერთ წარმოებულს დებს, რომ ინდივიდუალური გარე წარმოებული ხელშეკრულებები კვლავ საბაზისო ბრუტო რისკის ჰეჯირების ინსტრუმენტებად კლასიფიცირდეს, მიუხედავად იმისა, რომ ერთი წარმოებული გამოიყენება გარე ხელშეკრულებების დადების შედეგად წარმოქმნილი საბაზრო რისკის სრულად გადასაფარად?

საზოგადოდ, დიახ. გარე წარმოებული ხელშეკრულებების აღნიშნული სტრუქტურის შექმნის მიზანი შესაბამისობაშია ერთეულის რისკის მართვის მიზნებთან და სტრატეგიასთან. როგორც ზემოთ იქნა აღნიშნული, გარე წარმოებული ხელშეკრულებები, რომლებიც იურიდიულად ცალკე ხელშეკრულებებს წარმოადგენენ და სამეწარმეო მიზნით არის დადებული, აკმაყოფილებს ჰეჯირების ინსტრუმენტის კრიტერიუმებს. უფრო მეტიც ვ.1.13 კითხვაში მითითებულია, რომ ჰეჯირების აღრიცხვის გამოც არ შეიძლება მხოლოდ იმის გამო, რომ ერთეულმა ანალოგიური პირობებით, სხვა სვლაში დადო იმავე მხარესთან, თუკი მოცემული გარიგებების ცალ-ცალკე განსახორციელებლად მნიშვნელოვანი სამეწარმეო მიზანი არსებობს.

ვ.2.17 არასრულვადიანი ჰეჯირება

სსბასს 29.84-ით მითითებულია, რომ არ შეიძლება ჰეჯირების ურთიერთობის მხოლოდ დროის იმ მონაკვეთში კლასიფიცირება, რომლის განმავლობაში ჰეჯირების ინსტრუმენტი არაანგარიშსწორებულია არ არის. დაშვებულია თუ არა წარმოებულისათვის ჰეჯირების კლასიფიკაციის მინიჭება ჰეჯირებული მუხლის დაფარვის ვადის მხოლოდ გარკვეული პერიოდის განმავლობაში?

დიახ. ფინანსური ინსტრუმენტი შეიძლება ჰეჯირებული მუხლი იყოს მისი ფულადი ნაკადების ან რეალური ღირებულების ნაწილისათვის, თუ მისი ეფექტურობის შეფასება შესაძლებელია და ჰეჯირების აღრიცხვის სხვა კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულია.

საილუსტრაციოდ: A ერთეული იძენს 10-პროცენტთან ფიქსირებულგანაკვეთიან სახელმწიფო ობლიგაციას, რომლის დაფარვის ვადაა 10 წელი. A ერთეული ობლიგაციას გასაყიდად არსებულის კლასიფიკაციას ანიჭებს. მეხუთე წლამდე საპროცენტო განაკვეთით პროცენტის თანხის გადახდების დისკონტირებულ ღირებულებასთან დაკავშირებული რეალური ღირებულების რისკის ჰეჯირებისათვის A ერთეული იძენს ხუთწლიან გადახდა - ფიქსირებულ, მიღება - ცვლად სვოპს. აღნიშნულ სვოპს შეიძლება მიენიჭოს სახელმწიფო ობლიგაციაზე საპროცენტო განაკვეთით პროცენტის თანხის მეხუთე წლამდე გადახდების რეალური ღირებულებისა და დაფარვის ვადის დასასრულს გადასახდელი ძირითადი თანხის ჰეჯირების კლასიფიკაცია, რამდენადაც მოცემული ხუთწლიანი სვოპის შემოსავლიანობის მრუდის ცვლილება მასზე ზეგავლენას მოახდენს.

ვ.2.18 ჰეჯირების ინსტრუმენტი: ვალუტათაშორისი საპროცენტო განაკვეთის სვოპი

A ერთეულის სამუშაო ვალუტაა იაპონური იენი. A ერთეულს აქვს ხუთწლიანი ცვალებადგანაკვეთიანი ვალდებულება აშშ დოლარებში და ათწლიანი ფიქსირებულგანაკვეთიანი ფუნტ-სტერლინგებში განსაზღვრული მისაღები თამასუქები. A ერთეულს სურს თავისი აქტივებისა და ვალდებულებების უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირება და მისაღები კუთვნილი თანხების რეალური ღირებულების საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირება. იგი შესაბამის ვალუტათაშორის საპროცენტო განაკვეთის სვოპს დებს აშშ დოლარების მცოცავი განაკვეთით მიღებასა და ფუნტების ფიქსირებული განაკვეთით გადახდაზე და დოლარების ფუნტებზე გაცვლაზე მეხუთე წლის ბოლოს. შეუძლია თუ არა A ერთეულს აღნიშნული სვოპის უცხოური ვალუტის და საპროცენტო განაკვეთის რისკების რეალური ღირებულების ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირება, მიუხედავად იმისა, რომ ორივე, ფუნტიც და აშშ დოლარიც, A ერთეულისათვის უცხოურ ვალუტაა?

დიახ. სსბასს 29.90-ით ნებადართულია ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება რისკის კომპონენტებისათვის, თუ შესაძლებელია ეფექტურობის შეფასება. ამასთან, სსბასს 29.85-ით ნებადართულია ერთი ჰეჯირების ინსტრუმენტის ერთზე მეტი სახის რისკის ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირება, თუ შესაძლებელია აღნიშნული რისკების გარკვევით იდენტიფიკაცია, ეფექტურობის დემონსტრირება და ჰეჯირების ინსტრუმენტისა და სხვადასხვა რისკის პოზიციის სპეციფიკური კლასიფიკაციის უზრუნველყოფა. ამგვარად, შეიძლება არასრული ვადით, მოცემული სვოპის პირველი ხუთი წლის განმავლობაში გაერთიანებული სა-

მეფოს საპროცენტო განაკვეთების ცვლილების რისკთან დაკავშირებული, მისაღები ფუნტების რეალური ღირებულების ცვლილებისა და ფუნტებსა და დოლარებს შორის გაცვლითი კურსის რისკის ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირება. აღნიშნული სვოპი შეფასდება რეალური ღირებულებით, ხოლო რეალური ღირებულების ცვლილებები აღიარდება ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში. მისაღები კუთვნილი თანხების საბალანსო ღირებულება კორექტირდება შემოსავლიანობის მრუდის პირველი ხუთი წლის განმავლობაში, გაერთიანებული სამეფოს საპროცენტო განაკვეთების ცვლილების შედეგად გამოწვეული რეალური ღირებულების ცვლილებების ასახვის მიზნით. მოცემული დებიტორული და კრედიტორული დავალიანება შეფასდება სპოტ სავალუტო კურსებით, სსბასს 4-ის შესაბამისად, ხოლო მათი საბალანსო ღირებულების ცვლილებები აღიარდება ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში.

ვ.2.19 ჰეჯირებული მუხლები: კოტირებული აქციების სავალუტო კურსის რისკის ჰეჯირება

A ერთეული იძენს **B** ერთეულის აქციებს უცხოური ფასიანი ქაღალდების ბირჟაზე მათი რეალური ღირებულების ფასად, **1,000**-ად, უცხოურ ვალუტაში (**FC**). ის აქციებს გასაყიდად არსებულის კლასიფიკაცია მიანიჭებს. სავალუტო კურსის ცვლილებისაგან დასაცავად დებს ფორვარდულ ხელშეკრულებას **FC750**-ის გაყიდვაზე. **A** ერთეული აპირებს ფორვარდული ხელშეკრულების გაგრძელებას მანამ, სანამ აქციებს შეინარჩუნებს. თუ დაფუძვებით, რომ ჰეჯირების აღრიცხვის სხვა კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულია, შეიძლება აღნიშნული ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულება აქციებთან დაკავშირებული უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირებად კლასიფიცირდეს?

დიახ, მაგრამ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს სავალუტო კურსის ცვლილების ნათლად გამოხატული, იდენტიფიცირებადი რისკი. მაშასადამე, ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება ნებადართულია, თუ (ა) წილობრივი ინსტრუმენტი საფონდო ბირჟაზე (ან სხვა ბაზარზე) არ იყიდება, სადაც ვაჭრობა **A** ერთეულის სამუშაო ვალუტით ხორციელდება, და (ბ) **A** ერთეულის მიერ მიღებული დივიდენდები აღნიშნულ ვალუტაში არ არის განსაზღვრული. ამგვარად, როდესაც აქცია მრავალ ვალუტაში იყიდება და ერთ-ერთი მათგანი საანგარიშგებო ერთეულის სამუშაო ვალუტაა, დაუშვებელია ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება აქციის ფასის უცხოური ვალუტის კომპონენტისათვის.

თუ ასეა, შეიძლება აღნიშნულ ფორვარდულ ხელშეკრულებას მოცემული აქციების **FC750**-მდე რეალურ ღირებულებასთან დაკავშირებული უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირების კლასიფიკაცია მიენიჭოს?

დიახ. სსბასს 29-ით ნებადართულია ფინანსური აქტივის ფულადი ნაკადების ან რეალური ღირებულების ნაწილის ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირება, თუ ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასება შესაძლებელია

(სსბასს 29.90). ამგვარად, A ერთეულს შეუძლია აღნიშნულ ფორვარდულ ხელშეკრულებას მოცემული უცხოური აქციების რეალური ღირებულების ნაწილთან დაკავშირებული უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირების კლასიფიკაცია მიანიჭოს. მას აქციების FC750-მდე რეალურ ღირებულებასთან დაკავშირებული უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირებისათვის შეიძლება მიენიჭოს რეალური ღირებულების ჰეჯირების კლასიფიკაცია, ან აქციების პროგნოზირებული გაყიდვის ფულადი ნაკადების ჰეჯირება, თუ მოხდება გაყიდვის დროის იდენტიფიკაცია. უცხოურ ვალუტაში აქციების რეალური ღირებულების არანაირი ცვლილება გავლენას არ მოახდენს ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასებაზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მოცემული აქციების რეალური ღირებულება უცხოურ ვალუტაში FC750-ზე ქვემოთ დაეცემა.

3.2.20 ჰეჯირების აღრიცხვა: აქციების ინდექსი

ერთეულმა შეიძლება აქციების პორტფელი შეიძინოს აქციების ინდექსის და ინდექსის შესახებ ფუთ-ოფციონის დუბლირებისათვის, რათა რეალური ღირებულების დაკარგვისაგან დაიცვას თავი. სსბასს 29-ით ნებადართულია თუ არა აქციების ინდექსის ფუთ-ოფციონისათვის აღნიშნული აქციების პორტფელის ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაციის მინიჭება?

არა. მსგავსი ფინანსური ინსტრუმენტები ერთიანდება და მათი, როგორც ჯგუფის, ჰეჯირება ხორციელდება. სსბასს 29.93 --ით განმარტებულია, რომ ჯგუფის თითოეული ინდივიდუალური მუხლის რეალური ღირებულების (ცალკეული აქციის ფასის ცვლილება მოსალოდნელია, დაახლოებით მოცემული ჯგუფის ჰეჯირებულ რისკზე მიკუთვნებადი რეალური ღირებულების ცვლილების ტოლი გახდეს. ზემოთ მოცემულ შემთხვევაში, ჯგუფის თითოეული ინდივიდუალური მუხლის ჰეჯირებულ რისკზე მიკუთვნებადი რეალური ღირებულების ცვლილება (ცალკეული აქციების ფასები) მოსალოდნელი არ არის, დაახლოებით მოცემული ჯგუფის ჰეჯირებულ რისკზე მიკუთვნებადი რეალური ღირებულების ცვლილების ტოლი გახდეს.

3.2.21 ჰეჯირების აღრიცხვა: აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა

შესაძლებელია თუ არა, ფინანსურ ვალდებულებებთან ერთად, ერთეულის ფინანსური აქტივების ჯგუფის ნეტო ფულადი ნაკადების რისკის განსასაზღვრად აღრიცხვის მიზნებისათვის ჰეჯირება?

ერთეულის ჰეჯირების სტრატეგიით და რისკის მართვის პოლიტიკით შესაძლებელია ფულადი ნაკადების რისკის ნეტო საფუძველზე შეფასება, მაგრამ სსბასს 29.94-ით დაშვებული არ არის ნეტო ფულადი ნაკადების რისკის ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირება, ჰეჯირების აღრიცხვის მიზნებისათვის. სსბასს 29.მგ141-ში მოცემულია მაგალითი, თუ როგორ შეუძლია ბანკს რისკის შეფასება ნეტო საფუძველზე

(მსგავსი აქტივებისა და ვალდებულებების ერთად დაჯგუფებით და შემდეგ აღრიცხვის მიზნით მათთვის ბრუტო საფუძველზე ჰეჯირების კლასიფიკაციის მინიჭება.

ვ.3 ჰეჯირების აღრიცხვა

ვ.3.1 ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება: ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთის მქონე ფულადი სახსრები

ერთეული უშვებს ფიქსირებულგანაკვეთიან სავალო ინსტრუმენტს და დებს მიღება - ფიქსირებულ, გადახდა - ცვალებად საპროცენტო განაკვეთის სვოპს სავალო ინსტრუმენტთან დაკავშირებული რისკის გადასაფარად. შესაძლებელია თუ არა, რომ ერთეულმა აღნიშნულ სვოპს სავალო ინსტრუმენტთან დაკავშირებული სამომავლო პროცენტის თანხების მოძრაობის ჰეჯირების კლასიფიკაცია მიანიჭოს?

არა. სსბასს 29.96(ბ)-ით განმარტებულია, რომ ფულადი ნაკადების ჰეჯირება არის "ფულადი ნაკადების ცვლილების რისკის ჰეჯირება". ამ შემთხვევაში, გამოშვებული სავალო ინსტრუმენტი არ წარმოქმნის ფულადი ნაკადების ცვლილების რაიმე რისკს, რადგან პროცენტის გადახდები ფიქსირებულია. ერთეულს შეუძლია მოცემულ სვოპს სავალო ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ჰეჯირების კლასიფიკაცია მიანიჭოს, მაგრამ მას არ შეუძლია სავალო ინსტრუმენტის სამომავლო ფულადი ნაკადებისათვის ჰეჯირების კლასიფიკაციის მინიჭება.

ვ.3.2 ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება: ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთის მქონე ფულადი სახსრების რეინვესტირება

ერთეული საპროცენტო განაკვეთის რისკის მართვას ნეტო საფუძველზე ახორციელებს. **2001 წლის 1 იანვარს**, მისი პროგნოზით, **2002 წლის პირველ კვარტალში** ფულადი სახსრების შემოსვლა ფიქსირებულგანაკვეთიანი აქტივებიდან შეადგენს **100 ფე-ს**, ხოლო მთლიანი ფულადი სახსრების გასვლა ფიქსირებულგანაკვეთიანი ვალდებულებებიდან შეადგენს **90 ფე-ს**. რისკის მართვის მიზნებისათვის იგი დებს მიღება - ცვალებად, გადახდა - ფიქსირებულ ფორვარდული განაკვეთის შეთანხმებას, რათა პროგნოზირებული ნეტო ფულადი სახსრების შემოსვლის, **10 ფე-ის**, ჰეჯირება განახორციელოს. ერთეული ფიქსირებულგანაკვეთიანი აქტივებიდან **2002 წლის პირველ კვარტალში** ფულადი სახსრების შემოსვლის პირველ **10 ფე-ს** ჰეჯირებული მუხლის კლასიფიკაციას ანიჭებს. შეუძლია თუ არა მას, მიღება - ცვალებად, გადახდა - ფიქსირებულ ფორვარდული განაკვეთის შეთანხმებას **2002 წლის პირველ კვარტალში** ფიქსირებულგანაკვეთიან აქტივებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაცია მიანიჭოს?

არა. აღნიშნული ფორვარდული განაკვეთის შეთანხმება არ აკმაყოფილებს ფიქსირებულგანაკვეთიან აქტივებთან დაკავშირებული ფულადი

ნაკადების ჰეჯირების კრიტერიუმებს, რადგან მათ ფულადი ნაკადების რისკი არ აქვთ. თუმცა, ერთეულს შეუძლია ფორვარდული განაკვეთის შეთანხმებას ფულადი სახსრების რეალური ღირებულების რისკის გადარიცხვამდე არსებული ჰეჯირების კლასიფიკაცია მიანიჭოს.

ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთეულს შეეძლება აგრეთვე ფიქსირებულგანაკვეთიანი აქტივებიდან მიღებული პროცენტისა და ძირითადი თანხის პროგნოზირებულ რეინვესტირებასთან დაკავშირებული საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირება (იხ ვ.6.2 კითხვ(ა). თუმცა, მოცემულ მაგალითში, ფორვარდული განაკვეთის შეთანხმება არ აკმაყოფილებს ფულადი ნაკადების ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს, რადგან იგი კი არ ამცირებს, არამედ ზრდის პროცენტის თანხების რეინვესტირების შედეგად მიღებული პროცენტის თანხების მოძრაობის ცვალებადობას (მაგალითად, როდესაც საბაზრო განაკვეთი იზრდება, ფორვარდული განაკვეთის შეთანხმებიდან ფულადი სახსრები შემოვა, გაიზრდება ფიქსირებულგანაკვეთიანი აქტივების პროცენტის თანხების რეინვესტირების შედეგად მიღებული პროცენტის ფულადი ნაკადები). თუმცა მას, რეფინანსირების ფულადი სახსრების გასვლის ბრუტო საფუძველზე, ფულადი ნაკადების ჰეჯირების სახით კლასიფიკაციის პოტენციური შესაძლებლობა აქვს.

ვ.3.3 უცხოური ვალუტის ჰეჯირება

A ერთეულს აქვს ექვს თვეში გადასახდელი ვალდებულება უცხოურ ვალუტაში და სურს, რომ ანგარიშსწორებისას გადასახდელი აღნიშნული თანხის უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილების ჰეჯირება განახორციელოს. ამისათვის, იგი დებს ფორვარდულ ხელშეკრულებას ექვს თვეში უცხოური ვალუტის შეძენაზე. აღნიშნული ჰეჯირება განხილულ უნდა იქნეს, როგორც:

- (ა) უცხოური ვალუტის ვალდებულების რეალური ღირებულების ჰეჯირება და წლის ბოლოს უნდა მოხდეს ვალდებულებისა და ფორვარდული ხელშეკრულების გადაფასების შედეგად მიღებული შემოსულობებისა და ზარალის, ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში აღიარება; თუ
- (ბ) იმ თანხაზე ფულადი ნაკადების ჰეჯირება, რომელიც მომავალშია გადასახდელი, ფორვარდული ხელშეკრულების გადაფასების შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობებისა და ზარალის წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებით?

სსბასს 29-ით არ იკრძალება არც ერთი ზემოთ აღნიშნული მეთოდის გამოყენება. როდესაც ჰეჯირება განხილება რეალური ღირებულების ჰეჯირებად, მისი ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების გადაფასების შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი და ჰეჯირებული რისკის ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების გადაფასების შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი მაშინვე აღიარდება ნამეტში

ან დეფიციტში. როდესაც ჰეჯირება განიხილება ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად, ფორვარდული ხელშეკრულების გადაფასების შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობის ან ზარალის სხვა წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებით, აღნიშნული თანხა აღიარდება იმავე პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში, როდესაც ჰეჯირებული მუხლი (აღნიშნული ვალდებულება) ზეგავლენას ახდენდა ნამეტზე ან დეფიციტზე, ანუ, როდესაც მოცემული ვალდებულება უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილების ასახვისათვის გადაფასდა. ამგვარად, როდესაც ჰეჯირება ეფექტურია, წარმოებულის შემოსულობა ან ზარალი იმავე პერიოდის ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში ვალდებულების გადაფასებისას აღიარდება და არა გადახდის განხორციელებისას. იხ. ვ.3.4 კითხვა.

ვ.3.4 უცხოურ ვალუტაში ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება

ერთეულს პროდუქცია ექსპორტზე უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული ფასით გააქვს. გაყიდვის თარიღით ერთეულში წარმოიქმნება დებიტორული დავალიანება მოცემული გასაყიდი ფასით, რომელიც **90 დღეში უნდა დაიფაროს**. ერთეული დებს **90-დღიან ფორვარდულ სავალუტო ხელშეკრულებას** იმავე ვალუტაში, რომელშიც დებიტორული დავალიანებაა განსაზღვრული, უცხოური ვალუტის რისკის ჰეჯირების მიზნით.

აღნიშნული გაყიდვა ჩაიწერება გაყიდვის თარიღის სპოტ-განაკვეთით, ხოლო დებიტორული დავალიანება შეიცვლება აღნიშნული **90-დღიანი პერიოდის განმავლობაში, უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილების ასახვის მიზნით და წარმოქმნილი სხვაობები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აისახება (სსბასს 4.27 და სსბასს 4.32).**

როდესაც უცხოური ვალუტის ხელშეკრულებას ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია ენიჭება, აქვს თუ არა ერთეულს არჩევანი, უცხოური ვალუტის ხელშეკრულებას მიაწიჭოს უცხოური ვალუტის რისკის რეალური ღირებულების ჰეჯირების ან დებიტორული დავალიანების ამოღების რისკის ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაცია?

დიახ. როდესაც ერთეული უცხოური ვალუტის ხელშეკრულებას რეალური ღირებულების ჰეჯირების კლასიფიკაციას ანიჭებს, ფორვარდული ხელშეკრულების რეალური ღირებულებით გადაფასების შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი მაშინვე აღიარდება ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში, ხოლო დებიტორული დავალიანების გადაფასების შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარდება.

როდესაც ერთეული უცხოური ვალუტის ხელშეკრულებას დებიტორული დავალიანების ამოღებასთან დაკავშირებული უცხოური ვალუტის რისკის ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაციას ანიჭებს, იმ შემოსულობის ან ზარალის ნაწილი, რომელიც ეფექტურ ჰეჯირებად განისაზღვრება, აღიარდება წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, ხოლო არაეფექტური ნაწილი კი - ნამეტში ან დეფიციტში (სსბასს 29.106).

წმინდა აქტივებში/ საკუთარ კაპიტალში აღიარებული თანხა აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში, როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირება იმავე პერიოდში, რომლის განმავლობაშიც დებიტორული დავალიანების შეფასების ცვლილება ზეგავლენას ახდენს ნამეტზე ან დეფიციტზე (სსბასს 29.111).

ვ.3.5 რეალური ღირებულების ჰეჯირება: ცვალებადგანაკვეთიანი სავალო ინსტრუმენტი

სსბასს 29-ით ნებადართულია თუ არა ცვალებადგანაკვეთიანი სავალო ინსტრუმენტის ნაწილის რისკის ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირება რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას?

დიახ. ცვალებადგანაკვეთიან სავალო ინსტრუმენტს საკრედიტო რისკის გამო შეიძლება რეალური ღირებულების ცვლილების რისკი ჰქონდეს. მას შეიძლება ჰქონდეს აგრეთვე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების რისკი იმ პერიოდების განმავლობაში, როდესაც სავალო ინსტრუმენტზე საპროცენტო განაკვეთი ხელახლა დგინდება. მაგალითად, სავალო ინსტრუმენტიდან წარმოიქმნება პროცენტის თანხის გადახდები საპროცენტო განაკვეთით, რომელიც, საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის შესაბამისად, ყოველწლიურად ხელახლა დგინდება. აღნიშნული სავალო ინსტრუმენტის ნაწილს მოცემული წლის განმავლობაში რეალური ღირებულების ცვლილების რისკი აქვს.

ვ.3.6 რეალური ღირებულების ჰეჯირება: სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები

სსბასს 29.96(ა)-ით განმარტებულია, რომ რეალური ღირებულების ჰეჯირება არის "კონკრეტულ რისკთან დაკავშირებული აღიარებული აქტივის ან ვალდებულების ... რეალური ღირებულების ცვლილების იმ რისკის ჰეჯირება, რომელიც მოგებაზე ან ზარალზე ახდენს გავლენას". შეუძლია თუ არა ერთეულს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (მაგალითად, ნავთობის, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ფასის (მაგალითად, ნავთობის მარაგის, ცვლილების რისკის რეალური ღირებულების ჰეჯირების, ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიკაცია, მიუხედავად იმისა, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესით ფასდება, სსბასს 12-ის - "სასაქონლო, მატერიალური ფასეულობები - შესაბამისად?

დიახ. შეიძლება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჰეჯირება სპილენძის ფასის ცვლილების შედეგად რეალური ღირებულების ცვლილების რისკის საწინააღმდეგოდ ჰეჯირება იყოს, რადგან სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების რეალური ღირებულებების ცვლილება გავლენას ახდენს ნამეტსა და დეფიციტზე მაშინ, როდესაც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები იყიდება ან მათი საბალანსო ღირებულება შემცირდება სსბასს 12-ის შესაბამისად, თვითღირებულებასა და ნეტო

სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესის ტესტის მიზნებისათვის შესწორებული საბალანსო ღირებულება, ღირებულების საფუძველი გახდება. საპირისპიროდ, ჰეჯირების მოცემულმა ინსტრუმენტმა, რომელიც გამოიყენება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების რეალური ღირებულების ჰეჯირებისათვის, შეიძლება დააკმაყოფილოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების სამომავლო გაყიდვის ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კრიტერიუმები.

ვ.3.7 ჰეჯირების აღრიცხვა: პროგნოზირებული გარიგება

ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირების მიზნებისათვის პროგნოზირებულ გარიგებას, რომელიც ჰეჯირების საგანია, განხორციელების "მაღალი ალბათობა" უნდა ჰქონდეს. როგორ უნდა გავიგოთ ტერმინი - "მაღალი ალბათობა"?

ტერმინი - "მაღალი ალბათობა" - ნიშნავს უფრო მაღალ ალბათობას, ვიდრე ტერმინი "უფრო მოსალოდნელია, ვიდრე არა". იმ ალბათობის შეფასება, პროგნოზირებული გარიგება განხორციელდება თუ არა, დამოკიდებულია მხოლოდ ხელმძღვანელობის განზრახვაზე, რადგან მათი განზრახვა არ შემოწმებადი არ არის. გარიგების განხორციელების ალბათობას უნდა ამყარებდეს დაკვირვებადი ფაქტები და შესაბამისი გარემოებები.

გარიგების განხორციელების ალბათობის შეფასებისას ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი მდგომარეობები:

- (ა) მსგავსი წარსული გარიგებების განხორციელების სიხშირე;
- (ბ) ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო შესაძლებლობები, რაც საჭიროა მოცემული გარიგების განსახორციელებლად;
- (გ) განსაზღვრული ქმედებისათვის რესურსების გამოყოფის არსებითი ვალდებულება (მაგალითად, სპეციფიური ინფრასტრუქტურული პროექტის განხორციელება);
- (დ) ზარალის ოდენობა ან საოპერაციო საქმიანობის შეფერხების მასშტაბი, რაც შეიძლება გამოიწვიოს მოცემული გარიგების განუხორციელებლობამ;
- (ე) ალბათობა, რომ შესაძლებელია, არსებითად განსხვავებული მახასიათებლების გარიგებები იმავე მიზნის მისაღწევად იქნეს გამოყენებული (მაგალითად, ერთეულს ფულადი სახსრების მიღების მრავალი საშუალება აქვს, მოკლევადიანი საბანკო სესხიდან დაწყებული, ჩვეულებრივი აქციების შეთავაზებით დამთავრებული) და;
- (ვ) ერთეულის ბიზნესგეგმა.

ალბათობის განსაზღვრის ფაქტორია აგრეთვე დროის ხანგრძლივობა, რომლის შემდეგაც განზრახულია პროგნოზირებული გარიგების განხორციელება. სხვა ფაქტორების უცვლელობის შემთხვევაში, რაც უფრო

დიდი ხნის შემდეგ არის სავარაუდო მოცემული გარიგების განხორციელება, მით უფრო ნაკლებია მისი მაღალი ალბათობის გარიგებად მიჩნევის შესაძლებლობა და მით უფრო ძლიერი მტკიცებულებები იქნება საჭირო მაღალი ალბათობის გარიგებად მიჩნევის დაშვების გასამყარებლად.

მაგალითად, ხუთ წელიწადში განსახორციელებელ გარიგებას შესრულების ნაკლები ალბათობა აქვს, ვიდრე ერთ წელიწადში განსახორციელებელ გარიგებას. თუმცა, შემდეგი ოცი წლის განმავლობაში პროგნოზირებული პროცენტის ცვალებადი განაკვეთით გადახდებს, როგორც წესი, მაღალი ალბათობა აქვს, თუ არსებობს საკონტრაქტო ვალდებულება.

ამასთან, სხვა ფაქტორების უცვლელობის პირობებში, რაც უფრო დიდია პროგნოზირებული გარიგების ფიზიკური რაოდენობა ან სამომავლო ღირებულება ერთეულის მსგავსი ტიპის გარიგებებთან შეფარდებით, მით უფრო ნაკლებია აღნიშნული გარიგების მაღალი ალბათობის გარიგებად მიჩნევის შესაძლებლობა და უფრო ძლიერი მტკიცებულებაა საჭირო მაღალი ალბათობის გასამყარებლად. მაგ., 100,000 ერთეულის პროგნოზირებული გაყიდვისათვის ნაკლები მტკიცებულება იქნება საჭირო, ვიდრე იმავე თვეში 950,000 ერთეულის გაყიდვისათვის, როცა ერთეულის საშუალო თვიური გაყიდვები უკანასკნელი სამი წლის განმავლობაში 950,000-ს შეადგენდა.

პროგნოზირებული გარიგებების ჰეჯირებად კლასიფიცირების ისტორია და შემდეგ დადგენა, რომ პროგნოზირებული გარიგების განხორციელება აღარ არის მოსალოდნელი, ექვექვემ აყენებს როგორც ერთეულის გარიგებების ზუსტად პროგნოზირების უნარს, ისე მომავალში მსგავსი პროგნოზირებული გარიგებებისათვის ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენების მიზანშეწონილობას.

ვ.3.8 ჰეჯირების რეტროსპექტული კლასიფიკაცია

სსბას 29-ით ნებადართულია თუ არა ჰეჯირების ურთიერთობის რეტროსპექტული კლასიფიკაცია?

არა. ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაცია ხდება იმ თარიღიდან, როდესაც სსბას 29.98-ში მოცემული ყველა კრიტერიუმი დაკმაყოფილდება. კონკრეტულად, ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება შეიძლება მხოლოდ იმ თარიღიდან, როდესაც ერთეული დაასრულებს ჰეჯირების ურთიერთობისთვის საჭირო მთელი დოკუმენტაციის მომზადებას, ჰეჯირების ინსტრუმენტის, დაკავშირებული ჰეჯირებული მუხლის ან გარიგების, ჰეჯირებული რისკის ხასიათის იდენტიფიკაციის და იმის დადგენის ჩათვლით, თუ როგორ უნდა შეაფასოს ერთეულმა ჰეჯირების ეფექტურობა.

ვ.3.9 ჰეჯირების აღრიცხვა: ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაცია მისი დაწყებისას

სსბასს 29-ით ნებადართულია თუ არა ერთეულის მიერ წარმოებული ხელშეკრულებისათვის მისი დადების შემდეგ ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაციის მინიჭება და ფორმალურად დოკუმენტირება?

დიახ, პერსპექტულად. ჰეჯირების აღრიცხვის მიზნებისათვის სსბასს 29-ით მოითხოვება, რომ ჰეჯირების ინსტრუმენტი კლასიფიცირდეს და ფორმალურად დოკუმენტირებულ იქნეს ჰეჯირების ურთიერთობის დაწყების მომენტიდან (სსბასს 29.98); სხვა სიტყვებით, ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაციის რეტროსპექტული მინიჭება არ შეიძლება. ამასთან, აღნიშნული სტანდარტით აკრძალულია აგრეთვე ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაცია დროის მხოლოდ იმ მონაკვეთის განმავლობაში, როდესაც ჰეჯირების ინსტრუმენტი არ არის ანგარიშსწორებული (სსბასს 29.84). თუმცა, არ მოითხოვება ჰეჯირების ინსტრუმენტის შეძენა ჰეჯირების ურთიერთობის დაწყებისას.

ვ.3.10 ჰეჯირების აღრიცხვა: ჰეჯირებული პროგნოზირებული გარიგების იდენტიფიკაცია

შეიძლება თუ არა, რომ პროგნოზირებული გარიგება იდენტიფიცირდეს, როგორც პროდუქტის ბოლო 15,000 ერთეულის შეძენა ან გაყიდვა დროის განსაზღვრულ მონაკვეთში, ან როგორც დროის განსაზღვრულ მონაკვეთში შესყიდვების ან გაყიდვების ხვედრითი წონა?

არა. ჰეჯირებული პროგნოზირებული გარიგება იდენტიფიცირებულ და დოკუმენტირებულ უნდა იქნეს საკმარისი დეტალური ინფორმაციით, ისე, რომ გარიგების განხორციელების შემდეგ, ცხადი გახდეს, მოცემული გარიგება ჰეჯირებული გარიგებაა თუ არა. ამგვარად, პროგნოზირებული გარიგება შეიძლება იდენტიფიცირდეს, როგორც კონკრეტული პროდუქტის 15,000 ერთეულის გაყიდვა დროის განსაზღვრულ, სამთვიან მონაკვეთში, მაგრამ მისი იდენტიფიკაცია არ შეიძლება, როგორც მოცემული პროდუქტის ბოლო 15,000 ერთეულის გაყიდვა დროის რომელიმე სამთვიან მონაკვეთში, რადგან ბოლო 15,000 ერთეულის იდენტიფიკაცია შეუძლებელია მათი გაყიდვის შემდეგ. იმავე მიზეზით, პროგნოზირებული გარიგება არ შეიძლება მხოლოდ მოცემული პერიოდის შესყიდვების ან გაყიდვების ხვედრითი წონით იქნეს განსაზღვრული.

ვ.3.11 ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება: პროგნოზირებული გარიგების დროითობის დოკუმენტირება

პროგნოზირებული გარიგების ჰეჯირებისათვის ჰეჯირების ურთიერთობის დოკუმენტაცია ჰეჯირების ურთიერთობის დაწყებისას უნდა მომზადდეს, თუ დროის იმ მონაკვეთში, როდესაც მოსალოდნელია პროგნოზირებული გარიგების განხორციელება?

დიახ. ჰეჯირების ურთიერთობის კრიტერიუმების დასაკმაყოფილებლად ჰეჯირება დაკავშირებული უნდა იყოს იდენტიფიცირებულ და კლასიფიცირებულ რისკთან (სსბასს 29.მგ151) და შესაძლებელი უნდა

იყოს მისი ეფექტურობის საიმედოდ შეფასება (სსბასს 29.98(დ). ამასთან, ჰეჯირებულ პროგნოზირებულ გარიგებას განხორციელების მაღალი ალბათობა უნდა ჰქონდეს (სსბასს 29.98(გ). აღნიშნული კრიტერიუმების დასაკმაყოფილებლად არ მოითხოვება იმ თარიღის ზუსტად წინასწარგანჭვრეტა და დოკუმენტირება, როდესაც მოსალოდნელია პროგნოზირებული გარიგების განხორციელება. თუმცა, მოითხოვება იმ ყველაზე მეტად სავარაუდო თარიღის და დროის მცირე მონაკვეთის იდენტიფიცირება და დოკუმენტირება, რომლის განმავლობაში მოსალოდნელია პროგნოზირებული გარიგების განხორციელება, რაც ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასების საფუძველია. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, სსბასს 29.98(დ)-ის მიხედვით, ჰეჯირება ეფექტური იქნება თუ არა, აუცილებელია მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების ცვლილება ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილებით გადაიფაროს. აღნიშნული ტესტი შეიძლება დაკმაყოფილდეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ხსენებული ფულადი ნაკადების მიღების დროითობა ერთმანეთთან ახლოს არის. როდესაც პროგნოზირებული გარიგების განხორციელება აღარ არის მოსალოდნელი, ჰეჯირების აღრიცხვა წყდება სსბასს 29.112(გ)-ის შესაბამისად.

3.4 ჰეჯირების ეფექტურობა

3.4.1 დაბეგვრის შემდგომი ჰეჯირება

ჰეჯირება ხშირად დაბეგვრის შემდგომ ხორციელდება. ჰეჯირების ეფექტურობა დაბეგვრის შემდეგ ფასდება?

სსბასს 29-ით ნებადართულია, მაგრამ არ მოითხოვება, რომ ჰეჯირების ეფექტურობა დაბეგვრის შემდეგ შეფასდეს. თუ ჰეჯირება დაბეგვრის შემდეგ ხორციელდება, მას დასაწყისში მიენიჭება ჰეჯირების ურთიერთობისა და სტრატეგიის ფორმალური დოკუმენტაციის შემადგენელი ნაწილის კლასიფიკაცია.

3.4.2 ჰეჯირების ეფექტურობა: კუმულაციურ საფუძველზე შეფასება

სსბასს 29.98(ბ)-ით ჰეჯირების მაღალიეფექტურობა მოითხოვება. ჰეჯირების მოსალოდნელი ეფექტურობა ყოველი პერიოდისათვის ცალკე უნდა შეფასდეს, თუ კუმულაციურად ჰეჯირების ურთიერთობის მთლიანი ხანგრძლივობისათვის?

ჰეჯირების მოსალოდნელი ეფექტურობა შეიძლება შეფასდეს ჯამურ საფუძველზე, თუ ჰეჯირება ასეა კლასიფიცირებული და აღნიშნული პირობა ჩადებულია ჰეჯირების შესაბამის დოკუმენტაციაში. ამგვარად, როდესაც კონკრეტულ პერიოდში ჰეჯირების მაღალეფექტურობა მოსალოდნელი არ არის, ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება არ იკრძალება, თუკი მთლიანი ვადის განმავლობაში ჰეჯირების მაღალეფექტურობა

მოსალოდნელია. თუმცა, ნებისმიერი არაეფექტურობა ნამეტში ან დეფიციტში წარმოქმნისთანავე უნდა აღიარდეს.

საილუსტრაციოდ: ერთეული LIBOR-ზე დაფუძნებულ საპროცენტო განაკვეთის სვოპს ანიჭებს დიდი ბრიტანეთის საბაზისო საპროცენტო განაკვეთს მიმატებული მარჟის საპროცენტო განაკვეთიანი სესხის ჰეჯირების კლასიფიკაციას. დიდი ბრიტანეთის საბაზისო საპროცენტო განაკვეთი კვარტალში ერთხელ ან უფრო ნაკლები სიხშირით იცვლება 25-50 საბაზისო ნიშნულით, ხოლო LIBOR ყოველდღიურად იცვლება. მოსალოდნელია, რომ აღნიშნული ჰეჯირება 1-2-წლიანი პერიოდის განმავლობაში თითქმის უნაკლო გახდება. მაგრამ ზოგიერთი კვარტალის განმავლობაში დიდი ბრიტანეთის საბაზისო საპროცენტო განაკვეთი საერთოდ არ იცვლება მაშინ, როცა LIBOR მნიშვნელოვნად იცვლება. მსგავსი მდგომარეობა ჰეჯირების აღრიცხვის აკრძალვას არ გამოიწვევს.

3.4.3 ჰეჯირების ეფექტურობა: პარტნიორის საკრედიტო რისკი

ერთეულმა ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებით პარტნიორის დეფოლტის ალბათობა ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასებისას უნდა გაითვალისწინოს?

დიახ. ერთეულს არ შეუძლია იმის იგნორირება, შეძლებს თუ არა ჰეჯირების ინსტრუმენტის სახელშეკრულებო პირობების მიხედვით მთლიანი თანხების ამოღებას. ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასებისას, როგორც ჰეჯირების დაწყებისას, ისე მისი მიმდინარეობის პერიოდში, ერთეული ითვალისწინებს ჰეჯირების ინსტრუმენტთან მიმართებაში პარტნიორის დეფოლტს, ერთეულისათვის სახელშეკრულებო გადახდების გადაუხდელობის გამო. ფულადი ნაკადების ჰეჯირების შემთხვევაში, როდესაც გაჩნდება პარტნიორის დეფოლტის ალბათობა, ერთეული ვერ შეძლებს დაასკვნას, რომ ჰეჯირების ურთიერთობა მაღალეფექტური იქნება ფულადი ნაკადების გადაფარვის მიღწევის თვალსაზრისით. შედეგად, ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენება შეწყდება. რეალური ღირებულების ჰეჯირების შემთხვევაში, პარტნიორის კრედიტუნარიანობის ცვლილების შედეგად, შეიცვლება ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება, რაც ზეგავლენას მოახდენს იმის შეფასებაზე, მოცემული ჰეჯირების ურთიერთობა ეფექტურია თუ არა და აკმაყოფილებს თუ არა კრიტერიუმებს ჰეჯირების ურთიერთობის გასაგრძელებლად.

3.4.4 ჰეჯირების ეფექტურობა: ეფექტურობის შემოწმება

როგორ უნდა შეფასდეს ჰეჯირების ეფექტურობა ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმების თავდაპირველი და შემდგომი დაკმაყოფილების თვალსაზრისით?

სსბასს 29-ით მოცემული არ არის კონკრეტული მითითებები ეფექტურობის ტესტების ჩატარებასთან დაკავშირებით. სსბასს 29-ში განმარტე-

ბულია, რომ, საზოგადოდ, ჰეჯირება მაღალეფექტურად მიიჩნევა, თუ: (ა) მხოლოდ ჰეჯირების ურთიერთობის დაწყებისას და შემდგომ პერიოდებში არის მოსალოდნელი მისი მაღალეფექტურობა ჰეჯირებულ რისკზე მიკუთვნებადი ფულადი ნაკადების ან რეალური ღირებულების ცვლილების გადაფარვის თვალსაზრისით ჰეჯირების კლასიფიკაციის მინიჭების პერიოდში და (ბ) როდესაც ფაქტობრივი შედეგები შემდეგ დიაპაზონშია: 80-125 პროცენტი. სსბასს 29.მგ145-ში გაცხადებულია აგრეთვე, რომ (ა) ქვეპუნქტში მოცემული მოსალოდნელობის დემონსტრირება მრავალი გზით არის შესაძლებელი.

მოცემული მეთოდის შესაფერისობა ჰეჯირების ეფექტურობის შესაფასებლად დამოკიდებული იქნება ჰეჯირებული რისკის ხასიათსა და გამოყენებული ჰეჯირების ინსტრუმენტის ტიპზე. ჰეჯირების ეფექტურობის შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდი გონივრული და თანმიმდევრული უნდა იყოს სხვა, მსგავსი ჰეჯირებების შემთხვევებში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც განსხვავებული მეთოდების გამოყენება გამართლებულია. ჰეჯირების დასაწყისში, ერთეულს მოეთხოვება ეფექტურობის შეფასების მეთოდის დოკუმენტირება და შემდგომში ეფექტურობის შეფასების აღნიშნული მეთოდის თანმიმდევრულად გამოყენება მთელი ჰეჯირების განმავლობაში.

ჰეჯირების ეფექტურობის შესაფასებლად შეიძლება რამდენიმე მათემატიკური ხერხი იქნეს გამოყენებული, კოეფიციენტების ანალიზის ჩათვლით, ანუ ჰეჯირებული შემოსულობებისა და ზარალის შედარება შესაბამისი ჰეჯირებული მუხლის შემოსულობებთან და ზარალთან დროის რომელიმე მონაკვეთში. გამოიყენება აგრეთვე სტატისტიკური შეფასების ხერხები, მაგალითად, რეგრესია. რეგრესიის ანალიზის გამოყენებისას ერთეულის ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასების დოკუმენტებში მითითებულ უნდა იქნეს, თუ როგორ შეფასდება რეგრესიის შედეგები.

3.4.5 ჰეჯირების ეფექტურობა: 100 პროცენტზე ნაკლების გადაფარვა

როდესაც ფულადი ნაკადების ჰეჯირება მაღალეფექტურად მიიჩნევა იმის გამო, რომ ფაქტობრივი რისკი გადაიფარება სრული გადაფარვის გადახრის დაშვებულ 80-125 % დიაპაზონში, ჰეჯირების არაეფექტური ნაწილის შემოსულობა ან ზარალი წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარდება?

არა. სსბასს 29.106(ა)-ით მითითებულია, რომ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში მხოლოდ ეფექტური ნაწილი აღიარდება. სსბასს 29.106(ბ)-ით მოთხოვნილია, რომ არაეფექტური ნაწილი აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში.

3.4.7 ჰეჯირების უნაკლო ეფექტურობის დაშვება

როდესაც ჰეჯირების ინსტრუმენტის და მთლიანი ჰეჯირებული აქტივის ან ვალდებულების ან ჰეჯირებული პროგნოზირებული გარიგების ძირითადი პირობები ერთი და იგივეა, შესაძლებელია თუ არა უნაკლო ჰეჯირების არსებობის დაშვება, ეფექტურობის შემდგომი ტესტირების გარეშე?

არა. სსბასს 29.98(ე)-ით მოითხოვება, რომ ჰეჯირების ეფექტურობა განუწყვეტლივ ფასდებოდეს. ჰეჯირების ეფექტურობის დაშვება შეუძლებელია მაშინაც კი, როდესაც ჰეჯირების ინსტრუმენტისა და ჰეჯირებული მუხლის ძირითადი პირობები ერთი და იგივეა, რადგან ჰეჯირების ეფექტურობა შეიძლება სხვა მახასიათებლებითაც იყოს განპირობებული, როგორც არის მოცემული ინსტრუმენტების ლიკვიდობა ან მათი საკრედიტო რისკი (სსბასს 29.მგ150). თუმცა, შეიძლება მთლიანი რისკის მხოლოდ ნაწილის კლასიფიცირება ჰეჯირებულად და ჰეჯირების ურთიერთობის ეფექტურობის ამგვარად გაუმჯობესება. მაგალითად, სავალო ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ჰეჯირების შემთხვევაში, როდესაც წარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტს AA-რეიტინგის ექვივალენტური საკრედიტო რისკი აქვს, მას შეიძლება მიენიჭოს მხოლოდ AA-რეიტინგის საპროცენტო განაკვეთთან დაკავშირებული რისკის ჰეჯირების კლასიფიკაცია. ამ დროს საკრედიტო განსხვავების ცვლილება, საზოგადოდ, გავლენას არ მოახდენს ჰეჯირების ეფექტურობაზე.

3.5 ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება

3.5.1 ჰეჯირების აღრიცხვა: არაწარმოებული ფულადი აქტივის ან არაწარმოებული ფულადი ვალდებულების ჰეჯირების ინსტრუმენტად გამოყენება

როდესაც ერთეული არაწარმოებულ ფულად აქტივს არაწარმოებული ფულადი ვალდებულების ძირითადი თანხის უცხოურ ვალუტაში გადახდის ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაციას ანიჭებს, აღიარდება თუ არა ჰეჯირებული მუხლიდან წარმოშობილი საკურსო სხვაობები ნამეტში ან დეფიციტში (4.32), ხოლო ჰეჯირების ინსტრუმენტიდან წარმოქმნილი კი წმინდა აქტივებში/ საკუთარ კაპიტალში, მოცემული ვალდებულების დაფარვამდე (სსბასს 29.106)?

არა. ფულადი აქტივის, ისევე როგორც ფულადი ვალდებულების, საკურსო სხვაობები ნამეტში ან დეფიციტში აღიარდება მათი წარმოქმნის პერიოდში (სსბასს 4.32). სსბასს 29.მგ116 განმარტავს: როდესაც არაწარმოებულ ფულად აქტივს და არაწარმოებულ ფულად ვალდებულებას შორის ჰეჯირების ურთიერთობა არსებობს, აღნიშნული ფინანსური ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების ცვლილებები აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში.

3.5.2 ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება: ჰეჯირების ინსტრუმენტის შეფასება (1)

A ერთეულს აქვს ცვალებადგანაკვეთიანი ვალდებულება **1,000** ფე-ის ოდენობით, რომლის დაფარვის დარჩენილი ვადა ხუთი წელია. იგი დებს ხუთწლიან გადახდა - ფიქსირებულ, მიღება - ცვალებად სვოპს იმავე, მოცემული ვალდებულების, ვალუტაში და იმავე ძირითად თანხაზე საპროცენტო განაკვეთს მიკუთვნებადი მოცემული ცვალებადგანაკვეთიანი ვალდებულების ფულადი ნაკადების ცვლილების რისკის ჰეჯირებისათვის. დასაწყისში აღნიშნული სვოპის რეალური ღირებულება ნულის ტოლია. შემდგომ მისი რეალური ღირებულება **49** ფე-ით იზრდება. აღნიშნული ზრდა შედეგადაა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ზრდის შედეგად გამოწვეული ცვლილების, **50** ფე-ის, და მინუს **1** ფე ცვლილებისგან, რაც გამოწვეულია სვოპის პარტნიორის საკრედიტო რისკის გაზრდით. ცვალებადი საპროცენტოგანაკვეთიანი ვალდებულების რეალური ღირებულება არ შეცვლილა, მაგრამ ვალდებულების ცვალებადი პროცენტის თანხის ფულადი ნაკადების ცვლილების რისკის გადასაფარად საჭირო სამომავლო ფულადი ნაკადების რეალური ღირებულება (დისკონტირებული ღირებულება) გაიზარდა **50** ფე-ით. თუ დავუშვებთ, რომ, **A** ერთეულის გადაწყვეტილებით, მოცემული ჰეჯირება კვლავ მაღალეფექტურია, არსებობს თუ არა არაეფექტური ნაწილი და უნდა აღიარდეს თუ არა ნამეტში ან დეფიციტში?

არა. საპროცენტო განაკვეთის ჰეჯირება სრულად ეფექტური არ არის, თუ წარმოებულის რეალური ღირებულების ცვლილების ნაწილი პარტნიორის საკრედიტო რისკზეა მიკუთვნებადი (სსბასს 29.მგ150). მაგრამ, რადგან ერთეული გადაწყვეტს, რომ მოცემული ჰეჯირება კვლავ მაღალეფექტურია, იგი სვოპის რეალური ღირებულების ცვლილების ეფექტურ ნაწილს, ანუ რეალური ღირებულების ნეტო ცვლილების თანხას, **49** ფე-ს, აღიარებს წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში. ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშების დებეტში არაფერი ჩაიწერება სვოპის პარტნიორის საკრედიტო ხარისხის გაუარესებაზე მიკუთვნებადი სვოპის რეალური ღირებულების ცვლილების გამო, რადგან ჰეჯირებული მუხლის ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთის ფულადი ნაკადების რისკის გადასაფარად საჭირო სამომავლო ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების ჯამური ცვლილება, ანუ **50** ფე, აღემატება ჰეჯირებული ინსტრუმენტის ღირებულების ჯამურ ცვლილებას, ანუ **49** ფე-ს.

დ. სვოპი

49ფე

კ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი

49ფე

სსბასს 29.112-ის შესაბამისად, როდესაც **A** ერთეული გადაწყვეტს, რომ აღნიშნული ჰეჯირება ეფექტური აღარ არის, იგი წყვეტს ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენებას იმ თარიღიდან, როდესაც ჰეჯირება აღარ იყო მაღალეფექტური,.

შეიცვლება თუ არა პასუხი აღნიშნული სვოპის რეალური ღირებულების **51** ფე-ით შეცვლის შედეგად, საიდანაც **50** ფე-ის ოდენობის ცვლილე-

ბა წარმოიქმნება საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გაზრდით, ხოლო 1 ფე-ის – სვოპის პარტნიორის საკრედიტო რისკის შემცირებით?

დიახ. ასეთ შემთხვევაში, ნამეტი და დეფიციტი დაკრედიტდება 1 ფე-ით სვოპის პარტნიორი მხარის საკრედიტო მდგომარეობის გაუმჯობესებაზე მიკუთვნებადი სვოპის რეალური ღირებულების ცვლილებისათვის. ამის მიზეზი ის იყო, რომ ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილება, ანუ 51 ფე, აღემატება ჰეჯირებული მუხლის ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთის ფულადი ნაკადების რისკის გადასაფარად საჭირო სამომავლო ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების ჯამურ 50ფე-ს ცვლილებას. სხვაობა, 1 ფე, წარმოადგენს წარმოებულ ინსტრუმენტზე, სვოპზე, მიკუთვნებად ნამეტ არაეფექტურობას და აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში.

დ. სვოპი	51ფე
კ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი	50ფე
კ. ნამეტი ან დეფიციტი	1ფე

ვ.5.3 ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება: ჰეჯირების ინსტრუმენტის შეფასება (2)

A ერთეული 2001 წლის 30 სექტემბერს დებს მოკლე ფორვარდულ ხელშეკრულებას 2003 წლის 1 მარტს 24 ბარელი ნავთობის მოსალოდნელ გაყიდვაზე. აღნიშნული ხელშეკრულებით მოითხოვება ფულადი სახსრებით ნეტო ანგარიშსწორება, რაც განსაზღვრულ სასაქონლო ბირჟაზე ქაღალდის სამომავლო სპოტ ფასსა და 1,000 ფე-ს შორის სხვაობად განისაზღვრება. A ერთეული ვარაუდობს ნავთობის სხვა, ადგილობრივ ბაზარზე გაყიდვას. A ერთეული აკეთებს დასკვნას, რომ აღნიშნული ფორვარდული ხელშეკრულება მოსალოდნელი გაყიდვის ეფექტური ჰეჯირებაა და ჰეჯირების აღრიცხვის სხვა პირობები დაკმაყოფილებულია. იგი ჰეჯირების ეფექტურობას აფასებს მოსალოდნელი ფულადი სახსრების რეალური ღირებულების ცვლილებასთან ფორვარდული ხელშეკრულების მთლიანი რეალური ღირებულების შედარებით. 31 დეკემბერს ნავთობის სპოტ-ფასი გაიზარდა როგორც ადგილობრივ ბაზარზე, ისე საქონლის ბირჟაზე. შედეგად, ადგილობრივ ბაზარზე მოსალოდნელი გაყიდვიდან მიღებული ფულადი სახსრების დისკონტირებული ღირებულება გახდა 1,100 ფე. A ერთეულის ფორვარდული ხელშეკრულების რეალური ღირებულებაა უარყოფითი 80 ფე. თუ დავუშვებთ, რომ, A ერთეულის გადაწყვეტილებით, მოცემული ჰეჯირება მაღალეფექტურია, არსებობს თუ არა არაეფექტური ნაწილი და უნდა აღიარდეს თუ არა ნამეტში ან დეფიციტში?

არა. ფულადი ნაკადების ჰეჯირების შემთხვევაში, არაეფექტურობა არ აღიარდება ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც ჰეჯირებული ფულადი ნაკადების რეალური ღირებულების ჯამური ცვლილება აღემატება ჰეჯირებული ინსტრუმენტის ღირებულების ჯამურ ცვლილებას. მოცე-

მულ შემთხვევაში, ფორვარდული ხელშეკრულების რეალური ღირებულების ჯამური ცვლილებაა 80 ფე, როდესაც ჰეჯირებული მუხლის მოსალოდნელი სამომავლო ფულადი ნაკადების ჯამური ცვლილების რეალური ღირებულებაა 100 ფე. რადგან ჰეჯირებული მუხლის მოსალოდნელი სამომავლო ფულადი ნაკადების ჯამური ცვლილების რეალური ღირებულება ჰეჯირების დაწყებისას აღემატება ჰეჯირებული ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ჯამურ ცვლილებას (აბსოლუტური მაჩვენებელი), ჰეჯირების ინსტრუმენტიდან მიღებული ნებისმიერი შემოსულობა ან ზარალი არ აღიარდება ნამეტად ან დეფიციტად (სსბასს 29.106(ბ)). რადგან A ერთეული აკეთებს დასკვნას, რომ მოცემული ჰეჯირების ურთიერთობა კვლავ მაღალეფექტურია, იგი წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებს ფორვარდული ხელშეკრულების რეალური ღირებულებას მთლიანი ცვლილების ოდენობით (80 ფე.

დ. წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი 80ფე

კ. ფორვარდი 80ფე

სსბასს ს2.112-ის შესაბამისად, როდესაც A ერთეული გადაწყვეტს, რომ აღნიშნული ჰეჯირება აღარ არის ეფექტური, იგი წყვეტს ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენებას იმ თარიღიდან, როდესაც ჰეჯირება აღარ არის მაღალეფექტური.

ვ.5.4 ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება: პროგნოზირებული გარიგების განსაზღვრულ პერიოდზე ადრე განხორციელება

ერთეული წარმოებულს პროგნოზირებული გარიგების, მაგალითად, საქონლის პროგნოზირებული გაყიდვის, ფულადი ნაკადების ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაციას ანიჭებს. აღნიშნული ჰეჯირების ურთიერთობა აკმაყოფილებს ჰეჯირების აღრიცხვის ყველა პირობას, გარიგების მოსალოდნელი განხორციელების პერიოდის გონივრულად კონკრეტული და მცირე დიაპაზონით იდენტიფიცირების და დოკუმენტირების მოთხოვნის ჩათვლით (იხ. ვ.2.17 კითხვა). როდესაც, შემდგომ პერიოდში, დასაშვები იქნება, პროგნოზირებული გარიგება მოსალოდნელზე უფრო ადრეულ პერიოდში განხორციელდეს, შეიძლება თუ არა ერთეულმა დაასკვნას, რომ მოცემული გარიგება ჰეჯირებად კლასიფიცირებული გარიგებაა.

დიახ. პროგნოზირებული გარიგების განხორციელების დროის ცვლილება გავლენას არ ახდენს კლასიფიკაციაზე. თუმცა, აღნიშნულმა გარემოებამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს ჰეჯირების ინსტრუმენტის ეფექტურობის შეფასებაზე. ამასთან, ჰეჯირების ინსტრუმენტს, მისი არსებობის მთელი დანარჩენი პერიოდის განმავლობაში, უნდა მიენიჭოს ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია, რათა ჰეჯირების ინსტრუმენტის კრიტერიუმები კვლავ დააკმაყოფილოს (იხ. სსბასს 29.84 და კითხვა ვ.2.17).

ვ.5.5 ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება: სავალო ინსტრუმენტის პროგნოზირებული გარიგების ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასება

პროცენტიან აქტივში პროგნოზირებული ინვესტიცია ან პროცენტიანი ვალდებულების პროგნოზირებული გამოშვება წარმოქმნის ფულადი ნაკადების საპროცენტო განაკვეთის რისკს, რადგან დაკავშირებული პროცენტის გადახდები დამოკიდებული იქნება საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე, რომელიც მოცემული პროგნოზირებული გარიგების განხორციელებისას დადგინდება. ფულადი ნაკადების საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების რისკის ჰეჯირების მიზანია საპროცენტო განაკვეთის სამომავლო ცვლილების ზეგავლენის გადაფარვა ისე, რომ მიღებულ იქნეს ერთი, ფიქსირებული განაკვეთი. ეს, როგორც წესი, უნდა იყოს განაკვეთი, რომელიც პროგნოზირებული გარიგების პირობების და დროითობის შესაბამისი ჰეჯირების დაწყებისას არსებობდა. ჰეჯირების პერიოდის განმავლობაში შეუძლებელია განისაზღვროს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი მოცემული პროგნოზირებული გარიგებისათვის, ჰეჯირების დასრულების თარიღით ან პროგნოზირებული გარიგების განხორციელებისას. ასეთ შემთხვევაში, როგორ უნდა შეფასდეს და გაიზომოს ჰეჯირების ეფექტურობა?

ამ პერიოდის განმავლობაში ეფექტურობის შეფასება შეიძლება კლასიფიკაციის მინიჭების თარიღსა და ეფექტურობის შუალედური შეფასების თარიღს შორის პერიოდში არსებული საპროცენტო განაკვეთების ცვლილების საფუძველზე. შეფასებისას გამოყენებული აღნიშნული საპროცენტო განაკვეთები შეესაბამება ჰეჯირების ურთიერთობის დაწყებისას შეფასების იმ თარიღით არსებული იმ პროგნოზირებული გარიგების ვადებს და პირობებს, რომლის მტკიცებულებაა საპროცენტო განაკვეთის დროითი სტრუქტურა.

ჰეჯირებული მუხლის ფულადი ნაკადების უზრალოდ შედარება წარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტიდან წარმოქმნილ ფულადი ნაკადებთან მათი გადახდა-მიღებისას, საზოგადოდ, საკმარისი არ იქნება, რადგან ამგვარი მიდგომისას დიდად მნიშვნელოვანი არ არის, ფულადი ნაკადები შემდგომ პერიოდებში გადაიფარება და შედეგად რაიმე არაეფექტურობა წარმოიქმნება თუ არა.

ქვემოთ მოცემული მსჯელობა ეხება ფულადი ნაკადების ჰეჯირების შექმნისა და მისი ეფექტურობის შეფასების ხერხებს. დავუშვათ, რომ ერთეული სამ თვეში 100,000 ფე-იანი სავალო ინსტრუმენტის გამოშვებას ვარაუდობს. ამ ინსტრუმენტის საპროცენტო განაკვეთი ფიქსირებული იქნება. პროცენტის თანხა - ყოველკვარატალურად, ხოლო ძირითადი თანხა დაფარვის ვადის დასრულებისას გადაიხდება. ერთეულს საპროცენტო განაკვეთის ზრდის რისკი აქვს და ის აღნიშნული ვალის პროცენტის ფულადი ნაკადების ჰეჯირებას ახორციელებს ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთის სვოპის საშუალებით. აღნიშნული სვოპი ერთწლიანია და სამ თვეში გააქტიურდება, რომ პროგნოზირებული ვა-

ლის გამოშვების ვადებს შეესაბამებოდეს. ერთეული გადაიხდის ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთით და მიიღებს ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთით. ერთეული ჰეჯირებულ რისკს პროგნოზირებული ვალის გამოშვების პროცენტის კომპონენტის LIBOR-ის საფუძველზე ჰეჯირების კლასიფიკაციას ანიჭებს.

შემოსავლიანობის მრუდი

შემოსავლიანობის მრუდი იძლევა სამომავლო ფულადი ნაკადებისა და აღნიშნული ფულადი ნაკადების რეალური ღირებულების გამოთვლის საფუძველს, როგორც ჰეჯირების ურთიერთობის დაწყებისას, ისე მისი მიმდინარეობისას. იგი დაფუძნებულია ბაზარზე კოტირებული შესაბამისი ობლიგაციების არსებულ საბაზრო შემოსავლიანობაზე. საბაზრო შემოსავლიანობის გადაყვანა ხორციელდება სპოტ-განაკვეთებში ("სპოტ-განაკვეთები" ან "ნულოვანი კუპონის განაკვეთი") საბაზრო შემოსავლიანობაზე კუპონის გადახდების გავლენის ანულირების საშუალებით. სპოტ-განაკვეთები გამოიყენება სამომავლო ფულადი ნაკადების, მაგ., ძირითადი და პროცენტის თანხების გადახდის, დისკონტირებისათვის რეალური ღირებულების დადგენის მიზნით. სპოტ-კურსები გამოიყენება აგრეთვე იმ ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთის გამოსათვლელად, რომელთა მეშვეობით ცვალებადი და შეფასებული სამომავლო ფულადი ნაკადები გამოითვლება. აღნიშნული ურთიერთობა სპოტ-კურსებსა და ერთი პერიოდის ფორვარდულ კურსებს შორის ნაჩვენებია შემდეგი ფორმულით:

სპოტ-ფორვარდის ურთიერთობა

$$F = \frac{(1 + SR_t)^t}{(1 + SR_{t-1})^{t-1}} - 1$$

სადაც F = ფორვარდული განაკვეთი (%)

SR = სპოტ-განაკვეთი (%)

T = დროის პერიოდი (მაგ., 1, 2, 3, 4, 5)

დავუშვათ, რომ საპროცენტო განაკვეთის ქვემოთ მოცემული კვარტალური ვადობრივი სტრუქტურა გამოიყენება რთული კვარტალური საპროცენტო განაკვეთისათვის ჰეჯირების ურთიერთობის დასაწყისში.

შემოსავლიანობის მრუდი დასაწყისში (1-ლი პერიოდის დასაწყისი)					
ფორვარდული პერიოდები	1	2	3	4	5
სპოტ განაკვეთები	3.75%	4.50%	5.50%	6.00%	6.25%
ფორვარდული განაკვეთები	3.75%	5.25%	7.51%	7.50%	7.25%

ერთპერიოდიანი ფორვარდული განაკვეთები გამოითვლება შესაფერისი დაფარვის ვადის სპოტ-განაკვეთებით. მაგალითად, მე-2 პერიოდისათვის ზემოთ მოცემული ფორმულით გამოთვლილი ფორვარდული განაკვეთი არის $[1.04502 / 1.0375] - 1 = 5.25$ პროცენტი. მიმდინარე ერთპერიოდიანი ფორვარდული განაკვეთი მე-2 პერიოდისათვის განსხვავდება მე-2 პერიოდის სპოტ-განაკვეთისაგან, რადგან აღნიშნული სპოტ-განაკვეთი არის საპროცენტო განაკვეთი 1პირველი პერიოდის დასაწყისიდან (სპო(ტ) მე-2 პერიოდის დასასრულამდე, როდესაც აღნიშნული ფორვარდული განაკვეთი არის საპროცენტო განაკვეთი მე-2 პერიოდის დასაწყისიდან მე-2 პერიოდის დასასრულამდე.

ჰეჯირებული მუხლი

მოცემულ მაგალითში ერთეული ვარაუდობს სამ თვეში 100,000 ფე-იანი სავალო ინსტრუმენტის გამოშვებას. ერთეულს აქვს საპროცენტო განაკვეთის ზრდის რისკი და სურს პროგნოზირებული გარიგების განხორციელებამდე მოსალოდნელი საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების, ფულად ნაკადებზე ზეგავლენის ელიმინირება. აღნიშნული რისკის ელიმინირების შემთხვევაში, ერთეული მის მიერ გამოშვებულ ვალზე ამჟამად არსებული, ერთწლიანი ფორვარდული კუპონის განაკვეთის ტოლ საპროცენტო განაკვეთს სამ თვეში მიიღებს. აღნიშნული ფორვარდული კუპონის განაკვეთი, რომელიც ფორვარდული (სპო(ტ) განაკვეთისაგან განსხვავდება, გამოითვლება ზემოთ მოცემული ვადობრივი სტრუქტურის საშუალებით და შეადგენს 6.86 პროცენტს. ეს არის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი, რომელიც არსებობს ჰეჯირების ურთიერთობის დასაწყისში, მოცემული ვადობრივი სტრუქტურის პროგნოზირებული სავალო ინსტრუმენტისათვის. მისი საშუალებით მიიღება სავალო ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება, რომელიც გამოშვებისას სავალო ინსტრუმენტის ნომინალური ღირებულების ტოლია.

ჰეჯირების ურთიერთობის დასაწყისში სავალო ინსტრუმენტის ფულადი ნაკადები შეიძლება გამოითვალოს საპროცენტო განაკვეთების არსებული ვადობრივი სტრუქტურის საშუალებით. ამისათვის მიიჩნევა, რომ საპროცენტო განაკვეთები არ იცვლება და ვალი გამოშვებული იქნება 6.86 საპროცენტო განაკვეთით მე-2 პერიოდის დასაწყისში. ამ შემ-

თხვევაში, მე-2 პერიოდის დასაწყისში მოცემული სავალო ინსტრუმენტის აღნიშნული ფულადი ნაკადები და რეალური ღირებულება იქნება შემდეგი:

ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთიანი ვალის გამოშვება მე-2 პერიოდის დასაწყისი – საპროცენტო განაკვეთი უცვლელია (ფორვარდულ განაკვეთებზე დაფუძნებული სპოტ-განაკვეთი)					
Total					
თავდაპირველი ფორვარდ განაკვეთი	1	2	3	4	5
დარჩენილი პერიოდები	1	2	3	4	
სპოტ განაკვეთები	5.25%	6.38%	6.75%	6.88%	
ფორვარდ განაკვეთები	5.25%	7.51%	7.50%	7.25%	
	ვე	ვე	ვე	ვე	ვე
ფულადი სასხრების მოძრაობა:					
ფიქსირებული განაკვეთი @6.86%	საპროც.	1,716	1,716	1,716	1,716
ძირითადი თანხა					100,000
საბაზრო ღირებულება:					
პროცენტი	6,592	1,694	1,663	1,632	1,603
ძირითადი თანხა	93,408				93,408 ^(a)
სულ	100,000				
(a) $ფე100,000 / (1 + [0.0688/4])^4$					

რადგან დაშვებულია, რომ საპროცენტო განაკვეთები არ იცვლება, პროცენტისა და ძირითადი თანხების რეალური ღირებულება პროგნოზირებული გარიგების ნომინალური ღირებულების ტოლია. რეალური ღირებულების თანხები გამოითვლება იმ ჰეჯირების ურთიერთობის დაწყებისას, იმ შესაბამის პერიოდებში არსებული სპოტ-განაკვეთების საფუძველზე, რომლის განმავლობაში ფულად ნაკადებს მიიღებდნენ, სავალო ინსტრუმენტი პროგნოზირებული გარიგების თარიღით რომ გამოშვებულიყო. ისინი ფულადი ნაკადების დისკონტირებას იმ პერიოდების საფუძველზე ასახავენ, რომლებიც დარჩება სავალო ინსტრუმენტის გამოშვების შემდეგ დარჩება. მაგალითად, 6.38 პროცენტი სპოტ-განაკვეთი გამოიყენება პროცენტის იმ თანხების დისკონტირებისათვის, რომელთა გადახდა მე-3 პერიოდშია მოსალოდნელი, მაგრამ მისი დისკონტირება მხოლოდ ორი პერიოდის განმავლობაში ხდება, რადგან პროგნოზირებული გარიგების შემდეგ ორ პერიოდში წარმოიქმნება.

ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთები იგივეა, რაც ზემოთ იყო მოცემული, რადგან დაშვებულია, რომ საპროცენტო განაკვეთები არ იცვლება. აღნიშნული სპოტ-განაკვეთები განსხვავებულია, მაგრამ ისინი, ფაქტობრივად, არ შეცვლილა. ისინი ერთი პერიოდით ფორვარდს წარმოადგენს და დაფუძნებულია შესაფერის ფორვარდულ საპროცენტო განაკვეთებზე.

ჰეჯირების ინსტრუმენტები

ჰეჯირების მიზანია 6.86 პროცენტის ტოლი საერთო საპროცენტო განაკვეთის მიღება პროგნოზირებულ გარიგებაზე და ჰეჯირების ინსტრუმენტზე, რაც მე-2 პერიოდიდან მე-5 პერიოდამდე ჰეჯირების ურთიერთობის დაწყებისას არსებულ საბაზრო განაკვეთს წარმოადგენს. აღნიშნული მიზანი მიიღწევა ისეთი ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთის სვოპის დადებით, რომელსაც ფიქსირებული, 6.86-პროცენტიანი საპროცენტო განაკვეთი აქვს. ჰეჯირების ურთიერთობის დასაწყისში არსებული საპროცენტო განაკვეთების ვადობრივი სტრუქტურის საფუძველზე, აღნიშნული საპროცენტო განაკვეთის სვოპს აღნიშნული საპროცენტო განაკვეთი ექნება. ჰეჯირების ურთიერთობის დასაწყისში საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ფიქსირებულ განაკვეთიანი პროცენტის გადახდების რეალური ღირებულება აღნიშნული ცვალებად განაკვეთიანი პროცენტის თანხების გადახდების ტოლი იქნება, რის შედეგად საპროცენტო განაკვეთის სვოპის რეალური ღირებულება ნულის ტოლი იქნება. საპროცენტო განაკვეთის სვოპის მოსალოდნელი ფულადი ნაკადები და დაკავშირებული რეალური ღირებულების თანხები იქნება შემდეგი:

საპროცენტო განაკვეთის სვოპი					
სულ					
თავდაპირველი ფორვარდ განაკვეთი	1	2	3	4	5
დარჩენილი პერიოდები	1	2	3	4	
	ვშ	ვშ	ვშ	ვშ	ვშ
ფულადი სასხრების მოძრაობა:					
ფიქსირებული საპროც. განაკვეთი @6.86%	1,716	1,716	1,716	1,716	
წინასწ. განსაზღვრული ცვალებადი განაკვეთი	1,313	1,877	1,876	1,813	
წინასწ. განსაზღვრა ფორვარდ განაკვეთის საფუძველზე	5.25%	7.51%	7.50%	7.25%	
წმინდა პროცენტი	(403)	161	160	97	
რეალური ღირებულება:					
დისკონტირების განაკვეთი (სპო(ტ))	5.25%	6.38%	6.75%	6.88%	

საპროცენტო განაკვეთის სვოპი						
სულ						
ფიქსირებული პროცენტი	6,592	1,694	1,663	1,632	1,603	
პროგნოზირებული ცვალებადი პროცენტი	6,592	1,296	1,819	1,784	1,693	
საპროცენტო სვოპის ღირებულება	განაკვეთის რეალური 0	(398)	156	152	90	

ჰეჯირების ურთიერთობის დასაწყისში, ფორვარდულ სვოპზე საპროცენტო განაკვეთი იმ ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთის ტოლია, რომელსაც ერთეული მიიღებდა დღეისათვის არსებული პირობებით, აღნიშნული სავალო ინსტრუმენტი სამი თვის შემდეგ რომ გამოეშვა.

ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასება

როდესაც საპროცენტო განაკვეთები ჰეჯირების მიმდინარეობის პერიოდების განმავლობაში იცვლება, ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასება მრავალი გზით შეიძლება.

დავუშვათ, საპროცენტო განაკვეთი მე-2 პერიოდის დასაწყისში, მოცემული ვალის გამოშვების წინ, შემდეგნაირად იცვლება:

შემოსავლიანობის მრუდი განაკვეთები 200 საბაზისო პუნქტით იცვლება						
ფორვარდული პერიოდები	1	2	3	4	5	
დარჩენილი პერიოდები		1	2	3	4	
სპოტ-განაკვეთები		5.75%	6.50%	7.50%	8.00%	
ფორვარდული განაკვეთები		5.75%	7.25%	9.51%	9.50%	

ახალი საპროცენტო განაკვეთების პირობებში, 6.86-პროცენტიანი გადახდა - ფიქსირებული, მიღება - ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთის სვოპის, რომელსაც ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია აქვს მინიჭებული, რეალური ღირებულებები იქნება შემდეგი:

საპროცენტო განაკვეთის სვოპის რეალური ღირებულება						
სულ						
თავდაპირველი ფორვარდული პერიოდები	1	2	3	4	5	
დარჩენილი პერიოდები		1	2	3	4	
ფულადი ნაკადები	ფი	ფი	ფი	ფი	ფი	ფი
ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთი -		1,716	1,716	1,716	1,716	

საპროცენტო განაკვეთის სვოპის რეალური ღირებულება					
<i>სულ</i>					
6.86%					
პროგნოზირებული ცვა- ლებადი პროცენტის თანხა		1,438	1,813	2,377	2,376
ახალ ფორვარდულ საპროცენტო განაკვეთ- ზე დაფუძნებული პროგნო- ზი		5.25%	7.25%	9.51%	9.50%
ნეტო პროცენტი		(279)	97	661	660
რეალური ღირებულება:					
დისკონტირების ახალი განაკვეთი (სპოტ-გა- ნაკვეთი)		5.75%	6.50%	7.50%	8.00%
ფიქსირებული პროცენ- ტის თანხა	6,562	1,692	1,662	1,623	1,585
პროგნოზირებული ცვა- ლებადი პროცენტის თანხა	7,615	1,417	1,755	2,248	2,195
ნეტო პროცენტის რეა- ლური ღირებულება	1,053	(275)	93	625	610

ჰეჯირების ეფექტურობის გამოსათვლელად აუცილებელია მოცემული ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების ან ჰეჯირებული პროგნოზირებული გარიგების ცვლილების გამოთვლა. აღნიშნული შეფასება, სულ მცირე, ორი მეთოდით მაინც არის შესაძლებელი.

მეთოდი ა – ვალის რეალური ღირებულების ცვლილების გამოანგარიშება					
<i>Total</i>					
<i>თავდაპირველი ფორ- ვარდული პერიოდები</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>დარჩენული პერიოდუ- ბი</i>		<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
	<i>შე</i>	<i>შე</i>	<i>შე</i>	<i>შე</i>	<i>შე</i>
ფულადი ნაკადები					
ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთი – 6.86%		1,716	1,716	1,716	1,716
პროგნოზირებული ცვალებადი პროცენტის თანხა					100,000
რეალური ღირებულება:					
დისკონტირების ახალი განაკვეთი (სპოტ-განაკვეთი)		5.75%	6.50%	7.50%	8.00%
პროცენტი	6,562	1,692	1,662	1,623	1,585
ძირითადი ტანხა	92,385				92,385 ^(a)
სულ	98,947				
საწყისი რეალური ღირებ.	100,000				
განსხვავ.რეალ.ღირებუ- ლ.	(1,053)				
შე					
$100,000 / (1 + [0.08/4])^4$					

ა მეთოდის მიხედვით, გამოიანგარიშება იმ ვალის რეალური ღირებულება, ახალი საპროცენტო პირობებით, რომლის საპროცენტო განაკვეთი ჰეჯირების ურთიერთობის დასაწყისში არსებული კუპონის საპროცენტო განაკვეთის ტოლია (6.86%). რეალური ღირებულების შედარება ხდება მე-2 პერიოდის დასაწყისის მოსალოდნელ, საპროცენტო განაკვეთის იმ ვადობრივი სტრუქტურის საფუძველზე გამოთვლილ რეალურ ღირებულებასთან, რომელიც ჰეჯირების ურთიერთობის დასაწყისში არსებობდა, როგორც ზემოთ არის ნაჩვენები, რეალური ღირებულების ცვლილების დასადგენად. მიაქციეთ ყურადღება, რომ სვოპის რეალური ღირებულების ცვლილება და სავალო ინსტრუმენტის ღირებულების მოსალოდნელი ცვლილება მოცემულ მაგალითში ზუსტად გადაფარავენ ერ-

თმანეთს, რადგან სვოპისა და პროგნოზირებული გარიგების ვადები ერთმანეთს შეესაბამება.

მეთოდი ბ – ფულადი ნაკადების რეალური ღირებულების ცვლილების გამოანგარიშება					
<i>სულ</i>					
<i>თავდაპირველი ფორვარდული პერიოდები</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>დარჩენილი პერიოდები</i>		<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
საბაზრო განაკვეთი დასაწყისში		6.86%	6.86%	6.86%	6.86%
მიმდინარე ფორვარდული განაკვეთი		5.75%	7.25%	9.51%	9.50%
განაკვეთის სხვაობა		1.11%	(0.39%)	(2.64%)	(2.64%)
ფულადი ნაკადების სხვაობა (ძირითადი X განაკვეთი)		ფე279	(ფე97)	(ფე661)	(ფე660)
დისკონტირების განაკვეთი (სპოტ-განაკვეთი)		5.75%	6.50%	7.50%	8.00%
სხვაობის რეალური ღირებულება (ფე1,053)		ფე275	(ფე93)	(ფე625)	(ფე610)

ბ მეთოდის მიხედვით, ფულადი ნაკადების ცვლილების რეალური ღირებულება გამოითვლება ეფექტურობის შეფასების თარიღით, შესაბამის ფორვარდულ საპროცენტო განაკვეთებსა და იმ საპროცენტო განაკვეთს შორის სხვაობის საფუძველზე, რომელიც მიიღებოდა აღნიშნული ვალი ჰეჯირების დაწყებისას, არსებული საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით რომ გამოშვებულიყო. ჰეჯირების ურთიერთობის დაწყებისას არსებული, აღნიშნული საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი ერთი წლის ფორვარდული კუპონის განაკვეთია სამი თვის შემდეგ. ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება გამოითვლება იმ ეფექტურობის შეფასების თარიღით არსებული მიმდინარე სპოტ-განაკვეთების საფუძველზე შესაბამისი პერიოდებისათვის, როდესაც მოსალოდნელია ფულადი ნაკადების წარმოქმნა. ამ მეთოდს შეიძლება აგრეთვე ეწოდოს "თეორიული სვოპის" მეთოდი (ან "იპოთეკური წარმოებულის" მეთოდი), რადგან ხდება სავალო ინსტრუმენტის ჰეჯირებული ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთისა და არსებული ცვალებადი განაკვეთის შედარება, რაც საპროცენტო განაკვეთის ფიქსირებული და ცვალებად განაკვეთებიანი ნაწილების ფულადი ნაკადების შედარების მსგავსია.

როგორც ზემოთ გაირკვა, სვოპის რეალური ღირებულების ცვლილება და სავალო ინსტრუმენტის ღირებულების მოსალოდნელი ცვლილება

მოცემულ მაგალითში ზუსტად გადაფარავენ ერთმანეთს, რადგან აღნიშნული პირობები ერთმანეთის შესაბამისია.

სხვა ფაქტორების გათვალისწინება

არსებობს კიდევ ერთი დამატებითი გათვლა, რომელიც აღნიშნულ მაგალითში არ იყო გათვალისწინებული და უნდა შესრულდეს პროგნოზირებული გარიგების მოსალოდნელი განხორციელების თარიღამდე ეფექტურობის შესაფასებლად. ზემოთ მოცემულ მაგალითებში, რეალური ღირებულების ცვლილება ყოველთვის განისაზღვრება პროგნოზირებული გარიგების მოსალოდნელი განხორციელების თარიღით, ზუსტად გარიგების განხორციელებამდე, ანუ მე-2 პერიოდის დასაწყისისათვის. როდესაც ჰეჯირების ეფექტურობა პროგნოზირებული გარიგების განხორციელებამდე ფასდება, მიღებული სხვაობა დისკონტირებულ უნდა იქნეს მიმდინარე თარიღისათვის არაეფექტურობის ფაქტობრივი მოცულობის დასადგენად. მაგალითად, შეფასება ჰეჯირების ურთიერთობის დაწყებიდან ერთი თვის შემდეგ რომ ყოფილიყო შესაძლებელი, პროგნოზირებული გარიგების განხორციელება ახლა უკვე ორ თვეში იქნებოდა მოსალოდნელი. თანხა უნდა დისკონტირებულიყო პროგნოზირებული გარიგების განხორციელებამდე დარჩენილი ორი თვისათვის, ფაქტობრივი რეალური ღირებულების დასადგენად. ეს საფეხური საჭირო არ იყო ზემოთ მოცემულ მაგალითებში, რადგან არაეფექტურობა არ წარმოქმნილა. მაშასადამე, იმ თანხების დამატებითი დისკონტირება, რომლებიც გადაიფარება და შედეგად ნული მიიღება, შედეგს არ შეცვლიდა.

ბ მეთოდის მიხედვით, არაეფექტურობა გამოითვლება ეფექტურობის შეფასების თარიღით შესაბამისი პერიოდების ფორვარდულ საპროცენტო განაკვეთებს და იმ საპროცენტო განაკვეთს შორის სხვაობის საფუძველზე, რომელიც მიიღებოდა, აღნიშნული ვალი ჰეჯირების დაწყებისას არსებული საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით რომ გამოშვებულიყო. ფულადი ნაკადების ცვლილების გამოანგარიშება ჰეჯირების დაწყებისას არსებულ ფორვარდულ საპროცენტო განაკვეთებსა და იმ ეფექტურობის შეფასების თარიღით არსებულ ფორვარდულ საპროცენტო განაკვეთებს შორის სხვაობის საფუძველზე მისაღები არ არის, თუ ჰეჯირების მიზანია ერთი ფიქსირებული განაკვეთის მიღება პროგნოზირებული პროცენტის გადახდების სერიისათვის. ამ მიზნის მიღწევა შესაძლებელია მოცემული რისკის საპროცენტო განაკვეთის სვოპის საშუალებით ჰეჯირებით, როგორც ზემოთ მოცემულ მაგალითშია ნაჩვენები. სვოპის ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთი არის სვოპის ვადის განმავლობაში არსებული ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთების ნაერთი. თუ შემოსავლიანობის მრუდი ჰორიზონტალური არ არის, სვოპის ვადის განმავლობაში ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთის რისკის და სვოპის ფიქსირებული განაკვეთის შედარება წარმოქმნის განსხვავებულ ფულად ნაკადებს, რომელთა რეალური ღირებულებები მხოლოდ ჰეჯირების

ურთიერთობის დასაწყისშია ერთმანეთის ტოლი. აღნიშნული სხვაობა ნაჩვენებია ქვემოთ მოცემულ ცხრილში:

<i>Total</i>					
თავდაპირველი ფორვარდული პერიოდები	1	2	3	4	5
დარჩენილი პერიოდები		1	2	3	4
დული საპროცენტო განაკვეთი დასაწყისში		5.25%	7.51%	7.50%	7.25%
მიმდინარე ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთი		5.75%	7.25%	9.51%	9.50%
განაკვეთებს შორის სხვაობა		(0.50%)	0.26%	(2.00%)	(2.25%)
ფულად ნაკადებს შორის სხვაობა (ძირითადი განაკვეთი)		(ფე125)	ფე64	(ფე501)	(ფე563)
დისკონტირების განაკვეთი (სპო(ტ))		5.75%	6.50%	7.50%	8.00%
სხვაობის რეალური ღირებულება (ფე1,05)		(ფე123)	ფე62	(ფე474)	(ფე520)
საპროცენტო განაკვეთის სვოპის რეალური ღირებულება	ფე1,053				
არაეფექტურობა	(ფე2)				

როდესაც ჰეჯირების მიზანია ჰეჯირების ურთიერთობის დასაწყისში არსებული ფორვარდული განაკვეთების მიღება, საპროცენტო განაკვეთის სვოპი არაეფექტურია: სვოპს აქვს ერთადერთი, გაერთიანებული ფიქსირებული კუპონის განაკვეთი, რომელიც არ გადაფარავს სხვადასხვა ფორვარდულ საპროცენტო განაკვეთს, თუმცა, როდესაც ჰეჯირების მიზანია ჰეჯირების ურთიერთობის დასაწყისში არსებული ფორვარდული კუპონის საპროცენტო განაკვეთის მიღება, აღნიშნული სვოპი ეფექტურია და ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთების სხვაობებზე დაფუძნებული შედარება გვიჩვენებს არაეფექტურობას, როდესაც შეიძლება არაეფექტურობა არ არსებობდეს. არაეფექტურობის გამოთვლა ჰეჯირებული ურთიერთობის დასაწყისში არსებულ ფორვარდულ საპროცენტო განაკვეთებს და ეფექტურობის შეფასების თარიღით არსებულ ფორვარდულ საპროცენტო განაკვეთებს შორის სხვაობის საფუძველზე მისაღები არ იქნება არაეფექტურობის შესაფასებლად, თუ ჰეჯირების მიზანია აღნიშნული ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთების დაფიქ-

სირება. ასეთ შემთხვევაში, ჰეჯირების მისაღები ინსტრუმენტი იქნება ფორვარდული ხელშეკრულებების სერია, რომელთაგან თითოეულის დაფარვის ვადა დასრულდება ფასების დადგენის იმ თარიღით, რომელიც შეესაბამება პროგნოზირებული გარიგებების განხორციელების თარიღს.

უნდა აღინიშნოს აგრეთვე, რომ მისაღები არ იქნება საპროცენტო განაკვეთის სვოპის მხოლოდ ცვალებადი ფულადი ნაკადების შედარება ვალის პროცენტის თანხების მოძრაობასთან, რომელიც ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთებით წარმოიქმნება. ამ მეთოდოლოგიის გამოყენებით, წარმოებულის მხოლოდ ნაწილის არაეფექტურობა ფასდება და ეფექტურობის შეფასების მიზნებისათვის მოცემულ სიტუაციაში წარმოებულის დაყოფა სსბასს 29-ით ნებადართული არ არის (სსბასს 29.83). თუმცა, აღიარებულია, რომ როდესაც საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთი იმ ფიქსირებული განაკვეთის ტოლია, რომელიც სავალო ინსტრუმენტს დასაწყისში აქვს, არაეფექტურობა არ იარსებებს, თუ ვადებს შორის განსხვავება არ არის და საკრედიტო რისკი არ იცვლება, ან კლასიფიცირებული არ არის მოცემული ჰეჯირების ურთიერთობაში.

ვ.5.6 ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირება: უცხოურ ვალუტაში ქონების, მანქანა-დანადგარების შეძენის მყარი ვალდებულება

A ერთეულის ადგილობრივი ვალუტა (**LC**) მისი სამუშაო და ანგარიშგების ვალუტაა. **2001 წლის 30** ივნისს იგი დებს ფორვარდულ სავალუტო ხელშეკრულებას უცხოური ვალუტის (**FC**) **100,000**-ის ოდენობით მიღებაზე და **LC109,600**-ის მიწოდებაზე **2002 წლის 30** ივნისს თავდაპირველი ღირებულებით და ნულის ტოლი რეალური ღირებულებით. იგი აღნიშნულ ფორვარდულ სავალუტო ხელშეკრულებას, **2002 წლის 31** მარტს, საკუთარი ელექტროენერგიის გამანაწილებელი ქსელის სათადარიგო ნაწილების შეძენის მყარი ვალდებულების ფულადი ნაკადების ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაციას ანიჭებს. წარმოიქმნება კრედიტორული დავალიანება, **FC100,000**, რომელიც **2002 წლის 30** ივნისს უნდა იქნეს გადახდილი. სსბასს 29-ით განსაზღვრული ჰეჯირების აღრიცხვის ყველა პირობა დაკმაყოფილებულია.

როგორც ქვემოთ მოცემულ ცხრილშია ნაჩვენები, **2001 წლის 30** ივნისს სპოტ-სავალუტო კურსია **LC1.072/FC1**, ხოლო თორმეტთვიანი ფორვარდული კურსი - **LC1.096/FC1**. **2001 წლის 31** დეკემბერს სპოტ-სავალუტო კურსი იყო **LC1.080/FC1**, ხოლო ექვსთვიანი ფორვარდული კურსი - **LC1.092/FC1**. **2002 წლის 31** მარტს სპოტ-სავალუტო კურსი იყო **LC1.074/FC1**, ხოლო სამთვიანი ფორვარდული კურსი - **LC1.076/FC1**. **2002 წლის 30** ივნისს სპოტ-სავალუტო კურსი იყო **LC1.072/FC1**. შესაფერისი შემოსავლიანობის მრუდი ადგილობრივ ვა-

ლუტაში ჰორიზონტალურია წლიური 6 პროცენტით, მთელი მოცემული პერიოდის განმავლობაში. აღნიშნული ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების რეალური ღირებულება 2001 წლის 31 დეკემბერს არის $LC388 \{([1.092 \times 100,000] - 109,600) / 1.06(6/12)\}$, უარყოფითი $LC1,971 - 2002$ წლის 31 მარტს $\{([1.076 \times 100,000] - 109,600) / 1.06(3/12)\}$ და უარყოფითი $LC2,400 - 2002$ წლის 30 ივნისს $\{1.072 \times 100,000 - 109,600\}$.

თარიღი	სპოტ-კურსი	ფორვარდული	თარიღი
2001 წლის 30 ივნისი	1.072	1.096	–
2001 წლის 31 დეკემბერი	1.080	1.092	(388)
2002 წლის 31 მარტი	1.074	1.076	(1,971)
30 ქუნე 2002 წლის 30 ივნისი	1.072	–	(2,400)

საკითხი (ა) – როგორ აღირიცხება აღნიშნული გარიგებები, თუ ჰეჯირების ურთიერთობა ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების ცვლილებებისთვის ჰეჯირებად არის კლასიფიცირებული და ერთეულის ფინანსური აღრიცხვის პოლიტიკა ჰეჯირებული პროგნოზირებული გარიგებების შედეგად წარმოქმნილი არაფინანსური აქტივების საბაზისო შესწორება?

გაკეთდება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

2001 წლის 30 ივნისი

დ	ფორვარდი	LC0
კ	ფულადი სახსრები	LC0

ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების საწყისი თანხით, წლით ასახვისათვის (სსბასს 29.45). მოსალოდნელია, რომ მოცემული ჰეჯირება სრულად ეფექტური იქნება, რადგან მოცემული ფორვარდული ხელშეკრულებისა და შესყიდვის ხელშეკრულების ძირითადი პირობები და ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასება დაფუძნებულია ფორვარდულ ფასზე (სსასს 29.მგ149).

2001 წლის 31 დეკემბერი

დ	წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი	LC388
---	-----------------------------------	-------

3 ფორვარდული ვალდებულება

2001 წლის 30 ივნისსა და 2001 წლის 31 დეკემბერს შორის ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების რეალური ღირებულების ცვლილების, ანუ $LC388 - 0 = LC388$ -ის წმინდა აქტივში/საკუთარ კაპიტალში ასახვისათვის (სსბასს 29.106). ჰეჯირება სრულად ეფექტურია, რადგან ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულება (LC388) ზუსტად გადაფარავს ფორვარდული ფასის საფუძველზე შესყიდვის ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების ცვლილებას $[(LC388) = \{([1.092 \times 100,000] - 109,600)/1.06(6/12)\} - \{([1.096 \times 100,000] - 109,600) / 1.06\}]$.

2002 წლის 31 მარტი

დ	წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი	LC1,583
3	ფორვარდული ვალდებულება	LC1,583

2002 წლის 1 იანვარსა და 2002 წლის 31 მარტს შორის ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების რეალური ღირებულების ცვლილების (ანუ $LC1,971 - LC388 = LC1,583$) პირდაპირ კაპიტალში (სსბასს 29.106) ასახვისათვის. ჰეჯირება სრულად ეფექტურია, რადგან ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულებიდან მიღებული ზარალი (LC1,583) გადაფარავს ფორვარდული ფასის საფუძველზე შესყიდვის ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების ცვლილებას $[(LC1,583) = \{([1.076 \times 100,000] - 109,600)/1.06(3/12)\} - \{([1.092 \times 100,000] - 109,600) / 1.06(6/12)\}]$.

დ	ქონება, მანქანა-დანადგარები	LC107,400
დ	(შესყიდვის ფასი)	LC1,971
3	ქონება, მანქანა-დანადგარები	LC1,971
3	(ჰეჯირების ზარალი)	LC107,400

სათადარიგო ნაწილის სპოტ-კურსით $(1.074 \times F\$100,000)$ შესყიდვის ასახვისათვის და ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების კუმულაციური ზარალის მოსაცილებლად, რომელიც აღიარებული იყო წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში (LC1,971) და სათადარიგო ნაწილის შესყიდვის საწყის შეფასებაში ჩასართავად. შესაბამისად, საწყისი შეფასება არის LC109,371, რაც მოიცავს შესყიდვისას გადახდილ თანხას, LC107,400, და ჰეჯირებიდან მიღებულ ზარალს - LC1,971.

2002 წლის 30 ივნისი

დ	პრედიტორული დავალიანება	LC107,400
---	-------------------------	-----------

3	ფულადი სახსრები	LC107,200
3	ნამეტი ან დეფიციტი	LC200

კრედიტორული დავალიანების სპოტ-განაკვეთით ($F\$100,000 \times 1.072 = 107,200$) დაფარვის და დაკავშირებული სავალუტო შემოსულობის, LC200 (LC107,400- LC107,200), ასახვისათვის.

დ	ნამეტი ან დეფიციტი	LC429
3	ფორვარდული ვადებულება	LC429

2002 წლის 1 აპრილსა და 2002 წლის 30 ივნისს შორის ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულებიდან მიღებული ზარალის (ანუ $LC2,400 - LC1,971 = LC429$) ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებისათვის. ჰეჯირება სრულად ეფექტურია, რადგან ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულებიდან მიღებული ზარალი (LC429) ზუსტად გადაფარავს ფორვარდული ფასის კრედიტორული დავალიანების ცვლილებას ($LC429 = ([1.072 \times 100,000] - 109,600 - \{([1.076 \times 100,000] - 109,600)/1.06(3/12)\})$).

დ	ფორვარდული ვადებულება	LC2,400
3	ფულადი სახსრები	LC2,400

ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების ნეტო ანგარიშსწორების ასახვისათვის.

საკითხი (ბ) – როგორ აღირიცხება აღნიშნული გარიგებები, თუ ჰეჯირების ურთიერთობა ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების სპოტ-ნაწილის ცვლილების ჰეჯირებად არის კლასიფიცირებული და საპროცენტო ნაწილი ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაციიდან გამორიცხულია (სსბასს 29.83)?

გაკეთდება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

2001 წლის 30 ივნისი

დ	ფორვარდი	LC0
3	ფულადი სახსრები	LC0

ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების საწყისი, ნულის ტოლი თანხით ასახვისათვის (სსბასს 29.45). მოსალოდნელია, რომ მოცემული ჰეჯირება სრულად ეფექტური იქნება, რადგან მოცემული ფორვარდული ხელშეკრულებისა და შესყიდვის ხელშეკრულების ძირითადი პირობები ერთი და იგივეა და ფორვარდული ხელშეკრულების პრემიის ან დისკონტის ცვლილება გამორიცხულია ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასებიდან (სსბასს 29.83/149).

20X1 წლის 31 დეკემბერი

დ	ნამეტი ან დეფიციტი (პროცენტის ნაწილი)	LC1,165
3	წმინდააქტივები/საკუთარი კაპიტალი (სპოტ-ნაწილი)	LC777
3	ფორვარდული ვადებუ- ლება	LC388

2001 წლის 30 ივნისსა და 2001 წლის 31 დეკემბერს შორის ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების რეალური ღირებულების ცვლილების, ანუ $LC388 - 0 = LC388$ -ის, ასახვისათვის. ფორვარდული ხელშეკრულების სპოტ-ანგარიშსწორების ცვლილების შედეგია შემოსულობა, $LC777 = \{([1.080 \times 100,000] - 107,200)/1.06(6/12)\} - \{([1.072 \times 100,000] - 107,200)/1.06\}$, რაც წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარდება (სსბასს 29.106). ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების პროცენტის ნაწილის ცვლილება (რეალური ღირებულების ნარჩენი ცვლილება) არის ზარალი, $LC1,165 (388 + 777)$, რაც ნამეტსა და დეფიციტში აღიარდება (სსბასს 29.83 და სსბასს 29.64(ა)). ეს ჰეჯირება სრულად ეფექტურია, რადგან ფორვარდული ხელშეკრულების სპოტ-ნაწილის შემოსულობა ($LC777$) სრულად გადაფარავს შესყიდვის ფასების ცვლილებას სპოტ-კურსით ($LC777 = \{([1.080 \times 100,000] - 107,200)/1.06(6/12)\} - \{([1.072 \times 100,000] - 107,200)/1.06\}$).

20X2 წლის 31 მარტი

დ	წმინდა აქტივები/საკუთარი	LC580
	კაპიტალი (სპოტ-ნაწილი)	
დ	ნამეტი ან დეფიციტი (პროცენტის ნაწილი)	LC1,003
ჰ	ფორვარდული ვალდებულება	LC1,583

2002 წლის 1 იანვარსა და 2002 წლის 31 მარტს შორის ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების რეალური ღირებულების ცვლილების, ანუ $LC1,971 - LC388 = LC1,583$ -ის, ასახვისათვის. ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების სპოტ-ნაწილის დისკონტირებული ღირებულების ცვლილება არის ზარალი, $LC580 (\{([1.074 \times 100,000] - 107,200)/1.06(3/12)\} - \{([1.080 \times 100,000] - 107,200)/1.06(6/12)\})$, რაც წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარდება (სსბასს 29.106 (ა)). ფორვარდული ხელშეკრულების პროცენტის ნაწილის ცვლილება (რეალური ღირებულების ნარჩენი ცვლილება) არის ზარალი, $LC1,003 (LC1,583 - LC580)$, რაც ნამეტსა და დეფიციტში აღიარდება (სსბასს 29.83 და სსბასს 29.64(ა)). ჰეჯირება სრულად ეფექტურია, რადგან ფორვარდული ხელშეკრულების სპოტ-ნაწილის ზარალი ($LC580$) სრულად გადაფარავს შესყიდვის ფასის ცვლილებას სპოტ-კურსით $[(580) = \{([1.074 \times 100,000] - 107,200)/1.06(3/12)\} - \{([1.080 \times 100,000] - 107,200)/1.06(6/12)\}]$.

დ	ქონება, მანქანა-დანადგარები	LC107,400
დ	(შესყიდვის ფასი)	LC197
ჰ	ქონება, მანქანა-დანადგარები	LC197
ჰ	(ჰეჯირების შემოსულობა)	LC107,400

ქალაქის სპოტ-კურსით ($1.074 \times F\$100,000$) შესყიდვის აღიარებისათვის და ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების სპოტ-ელემენტის იმ კუმულაციური შემოსულობის მოსაგებლად, რომელიც აღიარებული იყო წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ($LC777 - LC580 = LC197$) და შეძენილი ქალაქის საწყის შეფასებაში ასახვისათვის. შესაბამისად, შეძენილი ქალაქის საწყისი შეფასებაა $LC107,203$, რაც შედგება შესყიდვისას გადახდილი თანხის, ($LC107,400$) და ჰეჯირების შემოსულობისაგან ($LC197$).

20X2 წლის 30 ივნისი

დ	კრედიტორული დავალიანება	LC107,400	
კ	ფულადი სახსრები		LC107,200
კ	ნამეტი ან დეფიციტი		LC200

კრედიტორული დავალიანების სპოტ-კურსით ანგარიშსწორებისა ($F\$100,000 \times 1.072 = LC107,200$) და დაკავშირებული სავალუტო შემოსულობის, $LC200 - ([1.072 - 1.074] \times F\$100,000)$, ასახვისათვის.

დ	ნამეტი ან დეფიციტი (სპოტ-ნაწილი)	LC197	
დ	ნამეტი ან დეფიციტი (პროცენტის ნაწილი)	LC232	
კ	ფორვარდული ვალდებულება		LC429

2002 წლის 1 აპრილსა და 2002 წლის 30 ივნისს შორის ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების რეალური ღირებულების ცვლილების ($LC2,400 - LC1,971 = LC429$) ასახვისათვის. ფორვარდული ხელშეკრულების სპოტ-ნაწილის დისკონტირებული ღირებულების ცვლილება არის ზარალი, $LC197 ([1.072 \times 100,000] - 107,200 - \{([1.074 \times 100,000] - 107,200)/1.06(3/12)\})$, რაც ნამეტში ან დეფიციტში აღიარდება. ფორვარდული ხელშეკრულების პროცენტის ნაწილის ცვლილება (რეალური ღირებულების ნარჩენი ცვლილება) არის ზარალი, $LC232 (LC429 - LC197)$, რაც ნამეტში ან დეფიციტში აღიარდება. ჰეჯირება სრულად ეფექტურია, რადგან ფორვარდული ხელშეკრულების სპოტ-ნაწილის ზარალი ($LC197$) სრულად გადაფარავს კრედიტორული დავალიანების სპოტ-ანგარიშსწორების დისკონტირებული ღირებულების ცვლილებას $[(LC197) = \{[1.072 \times 100,000] - 107,200 - \{([1.074 \times 100,000] - 107,200)/1.06(3/12)\})]$.

დ	ფორვარდული ვალდებულება	LC2,400	
კ	ფულადი სახსრები		LC2,400

ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების ნეტო ანგარიშსწორების ასახვისათვის.

ქვემოთ მოცემულ ცხრილში ნაჩვენებია ჰეჯირების ურთიერთობის განმავლობაში ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილებების კომპონენტები. ამ ცხრილიდან ჩანს, რომ ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაცია გავლენას ახდენს ჰეჯირების ურთიერთობის აღრიცხვაზე, ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასების და შემოსულობებისა და ზარალის აღიარების ჩათვლით.

პერიოდის დასასრულ-	სპოტ-ანგარიშსწორე- ბის ცვლილება	სპოტ-ანგა- რიშსწორე- ბის ცვლილება	ცვლილება ფორვარდულ ანგარიშსწი- რებში	ფორვარდ ული -ან- გარიშსწო- რების ცვლილებ ის რეა- ლური ღირებუ- ლება	საპროცენტო ელემენტ ცვლილების ალური ღირ- ბე
	LC	LC	LC	LC	LC
ივნისი 20X1	-	-	-	-	-
დეკემბერი 20X1	800	777	(400)	(388)	(1,165)
მარტი 20X2	(600)	(580)	(1,600)	(1,583)	(1,003)
ივნისი 20X2	(200)	(197)	(400)	(429)	(232)
სულ	-	-	(2,400)	(2,400)	(2,400)

ვ.6 ჰეჯირება: სხვა საკითხები

ვ.6.1 ჰეჯირების აღრიცხვა: ფინანსური ინსტიტუტების საპროცენტო განაკვეთის რისკის მართვა

ფინანსური დეპარტამენტების მსგავსი ორგანიზაციები, თავიანთი საპროცენტო განაკვეთის რისკს ხშირად მათი მთლიანი საქმიანობის ან საქმიანობის ნაწილის ნეტო საფუძველზე მართავენ. მათ შექმნილი აქვთ თავიანთი ფინანსური აქტივების, ფინანსური ვალდებულებებისა და ფორვარდული მოვალეობების შესახებ, სასესხო მოვალეობების ჩათვლით, ერთეულის მასშტაბით კრიტიკული ინფორმაციის დაგროვების სისტემები. ეს ინფორმაცია გამოიყენება ფულადი ნაკადების შესაფასებლად და გასაერთიანებლად და, ამგვარად, შეფასებული ფულადი ნაკადების შესაბამისი სამომავლო პერიოდების განრიგის მოსამზადებლად, როდესაც მოსალოდნელია მათი გადახდა ან მიღება. აღნიშნული სისტემები იძლევა ფულადი ნაკადების შეფასებას ინსტრუმენტების სახელშეკრულებო პირობებისა და სხვა ფაქტორების საფუძველზე, წინასწარ გადახდების და დეფოლტის შეფასებების ჩათვლით. რისკის მართვის მიზნებისათვის, მრავალი ფინანსური ინსტიტუტი წარმოებულ ხელშეკრულებებს იყენებს საპროცენტო განაკვეთის რისკის მთლიანად ან ნაწილობრივ ნეტო საფუძველზე გადაფარვის მიზნით.

თუ ფინანსური ინსტიტუტი რისკის მართვას ნეტო საფუძველზე ახორციელებს, შეიძლება თუ არა მისმა ქმედებებმა სსბასს 29-ში მოცემული ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები დააკმაყოფილოს?

დიახ. თუმცა, ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები რომ დააკმაყოფილოს, წარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტს, რომელიც რისკის მართვის მიზნებისათვის ნეტო პოზიციის ჰეჯირებისას გამოიყენება, ფი-

ნაწესური აღრიცხვის მიზნებისათვის აქტივებთან, ვალდებულებებთან, პროგნოზირებული ფულადი სახსრების შემოსვლა გასვლასთან დაკავშირებული, ნეტო რისკის წარმომქმნელი ბრუტო პოზიციის ჰეჯირების კლასიფიკაცია უნდა მიენიჭოს (სსბასს 29.94, სსბასს 29.მგ141 და სსბასს 29.მგ154). სსბასს 29-ის შესაბამისად, მოსალოდნელი არ არის ნეტო პოზიციის ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიკაცია, რადგან შეუძლებელია ჰეჯირებული შემოსულობებისა და ზარალის კონკრეტულ ჰეჯირებულ მუხლთან ასოცირება და, შესაბამისად, იმ პერიოდის ობიექტურად განსაზღვრა, როდესაც შემოსულობები და ზარალი ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში უნდა აღიარდეს.

ხშირად, როდესაც ქმედების მიზანია ისეთი კონკრეტული იდენტიფიცირებადი და კლასიფიცირებული რისკის კომპენსაცია, რომელიც, საბოლოო ჯამში, გავლენას ახდენს ნამეტზე ან დეფიციტზე და ერთეული თავისი საპროცენტო განაკვეთის რისკს ბრუტო-საფუძველზე განსაზღვრავს და განახორციელებს მის დოკუმენტირებას, საპროცენტო განაკვეთის ნეტო-რისკის ჰეჯირების განსაზღვრამ და დოკუმენტირებამ შეიძლება სსბასს 29.98-ში მოცემული ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები დააკმაყოფილოს (სსბასს 29.მგ153). ამასთან, ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები რომ დააკმაყოფილოს, აღნიშნული საინფორმაციო სისტემა უნდა ფლობდეს ფულადი ნაკადების ოდენობისა და ვადების, და რისკის მართვის ზომების ეფექტურობის შესახებ საკმარის ინფორმაციას. სხვა ფაქტორები, რომლებიც ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს ჰეჯირების აღრიცხვის მიზნებისათვის, რისკის ნეტო საფუძველზე მართვის შემთხვევაში, განხილულია ვ.6.2 კითხვაში.

ვ.6.2 ჰეჯირების აღრიცხვის საკითხები საპროცენტო განაკვეთის რისკის ნეტო საფუძველზე მართვისას

როდესაც ერთეული მართავს საპროცენტო განაკვეთის რისკის ნეტო საფუძველზე ახორციელებს, რა საკითხები უნდა გაითვალისწინოს მან, საპროცენტო განაკვეთის რისკის მართვის თვალსაზრისით, საქმიანობის განსაზღვრისა და დოკუმენტირებისათვის, ჰეჯირების აღრიცხვის და ჰეჯირების ურთიერთობის ჩამოყალიბებისა და აღრიცხვის კრიტერიუმები რომ დააკმაყოფილოს?

ქვემოთ მოცემული (ა)-(ლ) საკითხები ეხება ძირითად მომენტებს.

პირველ, (ა) და (ბ), საკითხებში განხილულია საპროცენტო განაკვეთის რისკის მართვის თვალსაზრისით განხორციელებული ქმედებებისათვის რეალური ღირებულებების ან ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაციის მინიჭება. როგორც აღინიშნა, ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები და აღრიცხვის შედეგები განსხვავებულია რეალური ღირებულებისა და ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისათვის. რაკი შეიძლება ჰეჯირების აღრიცხვა უფრო ადვილად გავრცელდეს საპროცენტო განაკვეთის რისკის მართვის მიზნით განხორციელებულ საქმიანობაში გამოყენებული წარმოებულებისთვის ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაციის

მინიჭებისას, საკითხი (გ)-(ლ) უფრო ვრცლად ეხება ფულადი ნაკადების ჰეჯირების აღრიცხვის სხვადასხვა ასპექტს. (გ)-(ვ) საკითხებში განხილულია სსბასს 29-ში მოცემული ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისათვის ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენების შესაძლებლობა, ხოლო (ზ) და (თ) საკითხებში განხილულია აღრიცხვის მოთხოვნები. და ბოლოს, (ი)-(ლ) საკითხებში განხილულია ფულადი ნაკადების ჰეჯირების აღრიცხვასთან დაკავშირებული კიდევ ერთი კონკრეტული საკითხი.

საკითხი (ა) – სსბასს 29-ის შესაბამისად, შეიძლება თუ არა, რომ ნეტო საფუძველზე საპროცენტო განაკვეთის რისკის მართვისათვის გამოყენებული წარმოებული კლასიფიცირდეს ჰეჯირების ინსტრუმენტად მთლიანი სარისკო თანხის რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისათვის?

ორივე ტიპის კლასიფიკაცია სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროში შედის. ერთეულს შეუძლია საპროცენტო რისკის მართვაში გამოყენებულ წარმოებულს აქტივების, ვალდებულებების ან მყარი ვალდებულების რეალური ღირებულების ჰეჯირების კლასიფიკაცია მიანიჭოს. შეუძლია, აგრეთვე, მიანიჭოს ან პროგნოზირებული გარიგებების, როგორც არის, მაგალითად, ფულადი სახსრების შემოსვლის მოსალოდნელი რეინვესტირება, ფინანსური ვალდებულების მოსალოდნელი რეფინანსირება ან ფინანსური ვალდებულების ვადის გაგრძელება, და, აქტივის ან ვალდებულების საპროცენტო განაკვეთის ხელახლა დადგენის შედეგად, ფულადი სახსრების ცვლილებისათვის ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაცია.

ეკონომიკური თვალსაზრისით, მნიშვნელობა არა აქვს, წარმოებული ინსტრუმენტი რეალური ღირებულების ჰეჯირებად განიხილება თუ ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად. ორივე შემთხვევაში, წარმოებულს ერთი და იგივე ეკონომიკური გავლენა აქვს ნეტო რისკის შემცირებაზე. მაგალითად, მიღება - ფიქსირებული, გადახდა - ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთის სვოპი შეიძლება განხილულ იქნეს, როგორც ცვალებად-განაკვეთიანი აქტივის ფულადი ნაკადების ჰეჯირება ან ფიქსირებულ-განაკვეთიანი ვალდებულების რეალური ღირებულების ჰეჯირება. ორივე შემთხვევაში, საპროცენტო განაკვეთის სვოპის რეალური ღირებულება ან ფულადი ნაკადები გადაფარავს საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების რისკს. თუმცა, განსხვავებული იქნება აღრიცხვის შედეგები იმის მიხედვით, წარმოებულს რეალური ღირებულების ჰეჯირების კლასიფიკაცია მიენიჭება თუ ფულადი ნაკადების, როგორც ეს (ბ) საკითხშია ნაჩვენები.

საილუსტრაციოდ: ბანკს შემდეგი ორწლიანი დაფარვის ვადის აქტივები და ვალდებულებები აქვს.

	ცვალებადი პროცენტი	ფიქსირებული პროცენტი
	ფე	ფე
აქტივები	60	100
ვალდებულებები	(100)	(60)
ნეტო	(40)	40

აღნიშნული ორგანიზაცია დებს ორწლიან სვოპს 40 ფე პირობით ძირითად თანხაზე ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთით პროცენტის მიღებაზე და ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთით პროცენტის გადახდაზე, თავისი ნეტო რისკის ჰეჯირების მიზნით. როგორც ზემოთ აღინიშნა, მოცემული სვოპი შეიძლება განხილულ იქნეს რეალური ღირებულების ჰეჯირებად 40 ფე-ის ოდენობით ფიქსირებულგანაკვეთიანი აქტივებისათვის ან ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად 40 ფე-ის ოდენობით ცვალებადგანაკვეთიანი ვალდებულებებისათვის.

საკითხი (ბ) – რა მნიშვნელოვანი შეხედულებები უნდა იქნეს გათვალისწინებული იმის განსაზღვრისას, ნეტო საფუძველზე საპროცენტო რისკის მართვისას გამოყენებული წარმოებული კლასიფიცირებულ უნდა იქნეს ბრუტო-რისკის ჰეჯირების ინსტრუმენტად რეალური ღირებულების თუ ფულადი ნაკადების ჰეჯირებაში?

ჰეჯირების ეფექტურობა წინასწარგადახდის რისკის არსებობის პირობებში მნიშვნელოვანი ფაქტორებით ფასდება; იგი მოიცავს საინფორმაციო სისტემის შესაძლებლობას, რომ ჰეჯირებული ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება ან ფულადი ნაკადები მიაკუთვნოს ჰეჯირებული მუხლების რეალური ღირებულების ან ფულადი ნაკადების ჰეჯირებას, ქვემოთ განხილულის შესაბამისად.

საადრიცხო მიზნებისათვის მნიშვნელოვანია, წარმოებულს რეალური ღირებულების თუ ფულადი ნაკადების რისკის ჰეჯირების კლასიფიკაცია მიენიჭება, ვინაიდან განსხვავებულია მათი როგორც ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები, ასევე ჰეჯირების შემოსულობებისა და ზარალის აღიარებაც. ხშირად ფულადი ნაკადების ჰეჯირების ეფექტურობის დემონსტრირება უფრო ადვილია, ვიდრე რეალური ღირებულების ჰეჯირების.

წინასწარგადახდის ზეგავლენა

მრავალი ფინანსური ინსტრუმენტისათვის თანდაყოლილია წინასწარგადახდის რისკი, რაც გავლენას ახდენს ინსტრუმენტის რეალურ ღირებულებასა და მისი ფულადი ნაკადების დროითობაზე, აგრეთვე რეალური ღირებულების ჰეჯირების ეფექტურობისა და ფულადი ნაკადების ჰეჯირების მაღალი ალბათობის ტესტზე.

როდესაც ჰეჯირების ინსტრუმენტს წინასწარგადახდის რისკი აქვს, ეფექტურობის მიღწევა რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას ხშირად უფრო რთულია, ვიდრე ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისას. რეალური ღირებულების ჰეჯირებამ ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები რომ დააკმაყოფილოს, მოსალოდნელი უნდა იყოს, რომ წარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილება მაღალეფექტური იქნება ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილების გადაფარვის თვალსაზრისით (სსბასს 29.98(ბ)). ამ პირობის დაკმაყოფილება შეიძლება რთული აღმოჩნდეს თუ, მაგალითად, წარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტი არის ფორვარდული ხელშეკრულება, რომელსაც ფიქსირებული პირობები აქვს და ჰეჯირებულ ფინანსურ აქტივს მსესხებლის მიერ წინასწარგადახდის რისკი აქვს. ამასთან, შეიძლება რთული აღმოჩნდეს დასკვნის გაკეთება, რომ წინასწარგადახდის რისკის მქონე ფიქსირებულგანაკვეთიანი აქტივების პორტფელისათვის თითოეული ინდივიდუალური აქტივის რეალური ღირებულების ცვლილება შესაძლოა მთლიანი ჯგუფის მოცემული ჰეჯირებულ რისკს მიკუთვნებადი რეალური ღირებულების ცვლილების პროპორციული იყოს. მაშინაც კი, როდესაც ჰეჯირებული რისკი საბაზისო საპროცენტო განაკვეთია, იმ დასკვნის გამოსატანად, რომ რეალური ღირებულების ცვლილებები პორტფელის თითოეული აქტივის რეალური ღირებულებების ცვლილებების პროპორციულია, შესაძლებელია საჭირო გახდეს აქტივების პორტფელის კატეგორიებად დანაწევრება, ვადის, კუპონის, კრედიტის, სესხის ტიპისა და სხვა მახასიათებლების საფუძველზე.

ეკონომიკური თვალსაზრისით, ფორვარდული წარმოებული ინსტრუმენტი შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს იმ აქტივების ჰეჯირებისათვის, რომელთა მიმართ წინასწარგადახდის განხორციელება არის საჭირო, მაგრამ ეს ეფექტური იქნებოდა მხოლოდ საპროცენტო განაკვეთის მცირე ცვლილებების შემთხვევაში. წინასწარგადახდები შეიძლება გონივრულად შეფასდეს მოცემული საპროცენტო განაკვეთის გარემოში და წარმოებულის პოზიცია შეიძლება შესწორდეს საპროცენტო განაკვეთის გარემოს ცვლილების შემთხვევაში. როდესაც ერთეულის რისკის მართვის სტრატეგიაა ჰეჯირების ინსტრუმენტის თანხის პერიოდულად შესწორება, ჰეჯირებული პოზიციის ცვლილებების ასახვის მიზნით, ერთეულს სჭირდება იმის დემონსტრირება, რომ ჰეჯირების მაღალეფექტურობა მოსალოდნელია მხოლოდ ჰეჯირების ინსტრუმენტის შემდგომ შესწორებამდე დროის გარკვეული მონაკვეთის განმავლობაში. მაგრამ აღნიშნული პერიოდისათვის ეფექტურობის მოლოდინის საფუძველი უნდა იყოს არსებული რეალური ღირებულების რისკი და საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების პოტენციალი ამ პოზიციების სამომავლო შესწორებების გაუთვალისწინებლად. უფრო მეტიც, წინასწარგადახდის რისკს მიკუთვნებადი რეალური ღირებულების რისკი, საზოგადოდ, შესაძლებელია ჰეჯირებულ იქნეს ოფციონების საშუალებით.

ფულადი ნაკადების ჰეჯირებამ ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები რომ დააკმაყოფილოს, მას პროგნოზირებული ფულადი სახსრების, ფულადი სახსრების შემოსვლის რეინვესტირების ან ფულადი სახსრების გასვლის რეინვანსირების ჩათვლით, მაღალი ალბათობა უნდა ჰქონდეს (სსბასს 29.98(გ), მოსალოდნელი უნდა იყოს, რომ ჰეჯირება მაღალეფექტური იქნება ჰეჯირებული მუხლის და ჰეჯირების ინსტრუმენტის ფულადი სახსრების ცვლილებების ურთიერთგადაფარვის თვალსაზრისით (სსბასს 29.98(ბ). წინასწარგადახდები გავლენას ახდენს ფულადი ნაკადების დროითობაზე და, მაშასადამე, პროგნოზირებული გარიგების განხორციელების ალბათობაზე. როდესაც ჰეჯირების მიზანია რისკის მართვა ნეტო საფუძველზე, ერთეულს შეიძლება ჰქონდეს მაღალი ალბათობის ფულადი ნაკადების საკმარისი დონე ბრუტო საფუძველზე, სააღრიცხვო მიზნებისათვის ბრუტო ფულადი ნაკადების ნაწილთან დაკავშირებული პროგნოზირებული გარიგების ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიკაციის უზრუნველსაყოფად. ასეთ შემთხვევაში, ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირებული აღნიშნული ბრუტო ფულადი ნაკადების ნაწილი, რისკის მართვის მიზნებისათვის შეიძლება ისე შეირჩეს, რომ ჰეჯირებული ნეტო ფულადი სახსრების ოდენობის ტოლი გახდეს.

სისტემასთან დაკავშირებული საკითხები

რეალური ღირებულების ჰეჯირების აღრიცხვა განსხვავებულია ფულადი ნაკადების ჰეჯირების აღრიცხვისაგან. როგორც წესი, უფრო ადვილია არსებული საინფორმაციო სისტემების გამოყენება ფულადი ნაკადების ჰეჯირების მართვისათვის, ვიდრე რეალური ღირებულების ჰეჯირებისათვის.

რეალური ღირებულების ჰეჯირების აღრიცხვის შესაბამისად, აქტივები და ვალდებულებები ჰეჯირებულად კლასიფიცირდება და ხელახლა შეფასდება ჰეჯირების პერიოდის რეალური ღირებულების ჰეჯირებულ რისკზე მიკუთვნებადი ცვლილებების ასახვისათვის. მსგავსი ცვლილებებით ჰეჯირებული მუხლების საბალანსო ღირებულება კორექტირდება და საპროცენტო განაკვეთის რისკის მქონე აქტივებისა და ვალდებულებებისათვის შესაძლებელია ჰეჯირებული მუხლის ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის შესწორება გამოიწვიოს (სსბასს 29.99). რეალური ღირებულების ჰეჯირების შედეგად ჰეჯირებულ აქტივებსა და ვალდებულებებზე უნდა გადანაწილდეს რეალური ღირებულების ცვლილებები, რათა ერთეულმა შეძლოს თავისი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის ხელახლა გამოთვლა, განსაზღვროს რეალური ღირებულების შესწორების ნამეტში ან დეფიციტში ამორტიზაცია და თანხის ოდენობა, რომელიც ნამეტის ან დეფიციტის ანგარიშგებაში უნდა აღიარდეს აქტივების გაყიდვის ან ვალდებულების დაფარვისას (სსბასს 29.99 და სსბასს 29.103). რეალური ღირებულების ჰეჯირების მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად, საზოგადოდ, აუცილებელია სისტემის შექმნა ჰეჯირებულ რისკზე მიკუთვნებული რეალური ღირებულების ცვლილე-

ბების განსასაზღვრად, აღნიშნული ცვლილებების ინდივიდუალურ ჰეჯირებულ მუხლებთან ასოცირებისათვის, ჰეჯირებული მუხლების ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის გამოთვლისა და ცვლილებების ნამეტში ან დეფიციტში ამორტიზებისათვის, შესაბამისი ჰეჯირებული მუხლის ვადის განმავლობაში.

ფულადი ნაკადების ჰეჯირების შემთხვევაში, ჰეჯირებულად კლასიფიცირებულ პროგნოზირებულ გარიგებებთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებებს ასახავს. ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილებები თავდაპირველად აღიარდება წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში (სსბასს 29.105). ფულადი ნაკადების ჰეჯირების აღრიცხვის მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად აუცილებელია განისაზღვროს, თუ როდის უნდა რეკლასიფიცირდეს ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგად წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული დაგროვილი შემოსულობა და ზაარალი ნამეტში ან დეფიციტში (სსბასს 29.111 და სსბასს 29.112). ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისათვის აუცილებელი არ არის აღნიშნულის განსაზღვრის მიზნით ცალკე სისტემის შექმნა. ნეტო რისკის მასშტაბის განსასაზღვრად გამოყენებული სისტემა უზრუნველყოფს წარმოებულის ფულადი ნაკადების ცვლილებების განრიგის შედგენისა და მსგავსი ცვლილებების ნამეტში ან დეფიციტში აღიარების საფუძველს.

ნამეტში ან დეფიციტში აღიარების დროითობა შეიძლება წინასწარ განისაზღვროს, როდესაც ჰეჯირება დაკავშირებულია ფულადი ნაკადების ცვლილების რისკთან. ჰეჯირებული პროგნოზირებული გარიგებები შეიძლება ასოცირდეს კონკრეტული სამომავლო პერიოდების კონკრეტულ ძირითად თანხასთან და მოიცავდეს ცვალებადგანაკვეთიან აქტივებს და რეინვესტირებული ფულადი სახსრების შემოსვლას ან ცვალებადგანაკვეთიან ვალდებულებებსა და რეფინანსირებული ფულადი სახსრების გასვლას, რომელთაგან თითოეული წარმოქმნის ფულადი ნაკადების ცვლილების რისკს, საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებების შედეგად. კონკრეტული სამომავლო პერიოდების კონკრეტული ძირითადი თანხების ოდენობა წარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტების პირობითი თანხების ტოლია და მათი ჰეჯირება ხდება მხოლოდ იმ პერიოდების განმავლობაში, რომლებიც შეესაბამება წარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტების ფასების ხელახლა დადგენის ან დაფარვის ვადას, ისე, რომ საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების ცვლილებები შეესაბამებოდეს წარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტს. სსბასს 29.111 განმარტავს, რომ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული თანხები უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში იმავე პერიოდში ან იმ პერიოდებში, როდესაც ჰეჯირებული მუხლები გავლენას ახდენს ნამეტზე ან დეფიციტზე.

საკითხი (გ) – როდესაც ჰეჯირების ურთიერთობას საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების ცვლილებასთან დაკავშირებით ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაცია ენიჭება, რას უნდა მოიცავდეს სსბასს 29.98(ა)-ით მოთხოვნილი დოკუმენტაცია?

დოკუმენტაცია უნდა მოიცავდეს შემდეგს:

ჰეჯირების ურთიერთობა – რისკის მართვის მიზნებისათვის გამოყენებული ფულადი ნაკადების დაფარვის განრიგი, რათა განისაზღვროს ნეტო საფუძველზე ფულადი ნაკადების შეუსაბამობის რისკი, რაც ჰეჯირების ურთიერთობის დოკუმენტაციის ნაწილია.

ერთეულის რისკის მართვის მიზანი და მოცემული ჰეჯირების განხორციელების სტრატეგია – ერთეულის საერთო რისკის მენეჯმენტის მიზანი და საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირების სტრატეგია არის ჰეჯირების მიზნისა და სტრატეგიის დოკუმენტაციის ნაწილი.

ჰეჯირების ტიპი – ჰეჯირების, როგორც ფულადი ნაკადების ჰეჯირების, დოკუმენტირება ხდება.

ჰეჯირებული მუხლი – ჰეჯირებული მუხლი არის პროგნოზირებული გარიგებების (პროცენტის თანხების მოძრაობის ჯგუფი, რომელსაც, სავარაუდოდ, კონკრეტულ სამომავლო პერიოდებში განხორციელების მაღალი ალბათობა აქვს. ასეთია, მაგალითად, თვიურ საფუძველზე შედგენილი განრიგი. ჰეჯირებული მუხლი შეიძლება მოიცავდეს ფულადი სახსრების რეინვესტირების შედეგად წარმოქმნილი პროცენტის თანხების მოძრაობას, აქტივებზე საპროცენტო განაკვეთების ხელახლა დადგენის ჩათვლით, ან პროცენტის თანხების მოძრაობას, რომელიც წარმოიქმნება ფულადი სახსრების გასვლის რეფინანსირების შედეგად, ვალდებულებების საპროცენტო განაკვეთის ხელახლა დადგენის ჩათვლით, და ფინანსური ვალდებულებების ვადის გაგრძელება როგორც (ე) საკითხშია განხილული, პროგნოზირებული გარიგებები აკმაყოფილებს ალბათობის აღნიშნულ ტესტს, როდესაც მაღალი ალბათობის მქონე ფულადი ნაკადების საკმარისი დონეები არსებობს, განსაზღვრულ სამომავლო პერიოდებში ბრუტო საფუძველზე ჰეჯირებულად კლასიფიცირებული თანხების მოსაცავად.

ჰეჯირებული რისკი – ჰეჯირებულად კლასიფიცირებული რისკი განიხილება განსაზღვრული, მთელი ჯგუფისათვის დამახასიათებელი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის, ხშირად რისკისაგან თავისუფალი საპროცენტო განაკვეთის ან ბანკთაშორის საპროცენტო განაკვეთის, ცვლილების საერთო რისკის ნაწილად. ჰეჯირების ურთიერთობის დაწყებისას და შემდგომ, ჰეჯირების ეფექტურობის შემოწმების მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად, საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირებული ნაწილი შეიძლება დოკუმენტირდეს დაფუძნებულად იმავე შემოსავლი-

ანობის მრუდზე, რომელიც წარმოებული ჰეჯირებული ინსტრუმენტის საფუძველია.

ჰეჯირების ინსტრუმენტი – ყოველი წარმოებული ჰეჯირებული ინსტრუმენტი ჰეჯირებულად კლასიფიცირებული, კონკრეტულ სამომავლო პერიოდში განხორციელებადი პროგნოზირებული გარიგებების შესაბამისი განსაზღვრული სამომავლო პერიოდების განსაზღვრული თანხების ჰეჯირებად არის დოკუმენტირებული.

ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასების მეთოდი – ეფექტურობა ფასდება კლასიფიცირების პერიოდებზე მიკუთვნებული წარმოებულების ფულადი ნაკადების ცვლილებების შედარებით ჰეჯირებული პროგნოზირებული გარიგებების ფულადი ნაკადების ცვლილებებთან. ფულადი ნაკადების ცვლილებების შეფასების საფუძველს წარმოადგენს წარმოებულებისა და ჰეჯირებული მუხლების შესაფერისი შემოსავლიანობის მრუდები.

საკითხი (დ) – როდესაც ჰეჯირების ურთიერთობა ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად არის კლასიფიცირებული, როგორ უნდა დააკმაყოფილოს ერთეულმა ცვლილებების გადაფარვის მაღალი ეფექტურობის მოლოდინი, სსბასს 29.98(ზ)-ის შესაბამისად?

ერთეულს მაღალი ეფექტურობის მოლოდინის დემონსტრირება შეუძლია ჰეჯირებულად კლასიფიცირებული საპროცენტო განაკვეთის რისკსა და ჰეჯირების ინსტრუმენტის საპროცენტო განაკვეთის რისკს შორის წარსული და მომავალში მოსალოდნელი კორელაციის არსებობის ანალიზის მომზადებით და დემონსტრირებით. ჰეჯირების კოეფიციენტის წარმოებული ხელშეკრულებების წარმოქმნისას გამოყენებული არსებული დოკუმენტაცია შეიძლება გამოდგეს მაღალეფექტურობის დემონსტრირებისათვის.

საკითხი (ე) – როდესაც ჰეჯირების ურთიერთობას ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაცია აქვს მინიჭებული, ერთეულმა უნდა მოახდინოს თუ არა პროგნოზირებული გარიგებების განხორციელების მაღალი ალბათობის დემონსტრირება, როგორც ეს სსბასს 29.98(გ)-ით მოითხოვება?

ერთეულს ამის გაკეთება შეუძლია ფულადი სახსრების დაფარვის ვადის განრიგის მომზადების შედეგად იმის ჩვენებით, რომ არსებობს მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების საკმარისი მთლიანი დონეები, აქტივებისა და ვალდებულებების საპროცენტო განაკვეთების ხელახლა დადგენის ზეგავლენის ჩათვლით, რათა გაირკვეს, რომ ჰეჯირებულად კლასიფიცირებული პროგნოზირებული გარიგებების განხორციელების მაღალი ალბათობა არსებობს. მსგავსი განრიგი უნდა გამყარდეს ხელმძღვანელობის გაცხადებული განზრახვით და ფულადი სახსრების

შემოსვლის რეინვესტირებისა და ფულადი სახსრების გასვლის რეფინანსირების წარსული პრაქტიკით.

მაგალითად, ერთეულმა შეიძლება ახლო მომავალში, დროის გარკვეულ მონაკვეთში, 100 ფე-ის ოდენობით ბრუტო ფულადი სახსრების შემოსვლისა და 90 ფე-ის ოდენობით ბრუტო ფულადი სახსრების გასვლის პროგნოზი გააკეთოს. ასეთ შემთხვევაში, შეიძლება ერთეულმა მოისურვოს ბრუტო ფულადი სახსრების შემოსვლის, 10 ფე-ის, ოდენობით პროგნოზირებული ინვესტიციის ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირება მომავალ პერიოდში. როდესაც ხელშეკრულებით განსაზღვრულია 10 ფე-ზე მეტი პროგნოზირებული ფულადი სახსრების შემოსვლა და ამიტომ საკრედიტო რისკი დაბალია, ერთეულს აქვს დამაჯერებელი მტკიცებულება იმის მხარდასაჭერად, რომ 10 ფე ბრუტო ფულადი სახსრების შემოსვლის მაღალი ალბათობაა და ხელს შეუწყობს აღნიშნული ფულადი ნაკადების პროგნოზირებული რეინვესტირების ჰეჯირებულის სახით კლასიფიკაციას, მოცემული რეინვესტირების პერიოდის ნაწილისათვის. პროგნოზირებული გარიგების განხორციელების მაღალი ალბათობა შეიძლება დემონსტრირებულ იქნეს სხვა გარემოებებშიც.

საკითხი (ვ) – როდესაც ჰეჯირების ურთიერთობა კლასიფიცირებულია ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად, როგორ უნდა შეაფასოს ერთეულმა ჰეჯირების ეფექტურობა სსბასს 29.98(დ)-ის და სსბასს 29.98(ე)-ის შესაბამისად?

მოითხოვება ეფექტურობის შეფასება, სულ მცირე, წლიური ან შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას. თუმცა, ერთეულს შეიძლება ეფექტურობის უფრო ხშირად შეფასების სურვილი ჰქონდეს განსაზღვრული პერიოდულობით, ყოველი თვის ბოლოს ან სხვა საანგარიშგებო პერიოდებში. ის ფასდება აგრეთვე მაშინ, როდესაც ჰეჯირებულ ინსტრუმენტებად კლასიფიცირებული წარმოებულების პოზიცია იცვლება ან ჰეჯირების ურთიერთობა დასრულდება, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულებების ცვლილებებისა და ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაციის, წარმოებული ინსტრუმენტების რეალური ღირებულებების ცვლილებების, ნამეტში ან დეფიციტში აღიარების შესაფერისად განხორციელება.

წარმოებულის ფულადი ნაკადების ცვლილებები გამოითვლება და გადანაწილდება შესაფერის პერიოდებზე, რომელთა განმავლობაში წარმოებულს ჰეჯირების კლასიფიკაცია ჰქონდა და მათი შედარება ხდება პროგნოზირებული გარიგებების ფულადი ნაკადების ცვლილებებთან. გამოთვლების საფუძველს წარმოადგენს მოცემული ჰეჯირებული მუხლებისა და წარმოებული ჰეჯირების ინსტრუმენტებისათვის შესაფერისი შემოსავლიანობის მრუდი და აგრეთვე ჰეჯირების პერიოდებისათვის განსაზღვრული შესაფერისი საპროცენტო განაკვეთები.

შესაძლებელია ეფექტურობის განსასაზღვრად გამოყენებული განრიგის შენახვა და მისი, როგორც იმ პერიოდის განსაზღვრის საფუძველად გამოყენება, როდესაც ჰეჯირების შემოსულობებისა და ზარალის საწყისი აღიარება განხორციელდება წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში და მათი რეკლასიფიკაცია მოხდება ნამეტში ან დეფიციტში.

საკითხი (ზ) – როდესაც ჰეჯირების ურთიერთობას ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაცია აქვს მიანიჭებული, როგორ უნდა განხორციელოს ერთეულმა აღნიშნული ჰეჯირების აღრიცხვა?

ჰეჯირების აღრიცხვა ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისათვის ხორციელდება შემდეგნაირად, სსბასს 29.106-სა და სსბასს 29.111-ში მოცემული დებულებების შესაბამისად:

- (ა) ჰეჯირების წარმოებულების შემოსულობებისა და ზარალის ნაწილი, რომელიც წარმოქმნილია ეფექტური ჰეჯირებისაგან, წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარდება მაშინ, როდესაც ეფექტურობა შეფასდება; და
- (ბ) ჰეჯირების წარმოებულების შემოსულობებისა და ზარალის არაეფექტური ნაწილი აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში.

სსბასს 29.111-ით განსაზღვრულია, რომ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული თანხები უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში იმ პერიოდში (პერიოდებში), რომლის განმავლობაში ჰეჯირებული მუხლი ზეგავლენას ახდენს ნამეტზე ან დეფიციტზე. შესაბამისად, როდესაც პროგნოზირებული გარიგება განხორციელდება, ადრე წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული თანხები აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში. მაგალითად, როდესაც საპროცენტო განაკვეთის სვოპს პროგნოზირებული ფულადი ნაკადების სერიის ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია მიენიჭება, სვოპის ფულადი ნაკადების ცვლილებები ამოიღება წმინდა აქტივებიდან/საკუთარი კაპიტალიდან და აღიარდება იმ პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში, როდესაც პროგნოზირებული ფულადი ნაკადები და სვოპის ფულადი ნაკადები ერთმანეთს გადაფარავს.

საკითხი (თ) – როდესაც ჰეჯირების ურთიერთობას ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაცია აქვს მიანიჭებული, როგორ უნდა აღიარდეს წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული ჯამური შემოსულობა ან მოგება, თუ ჰეჯირების ინსტრუმენტი დროზე ადრე გაუქმდება, მაგალითად, როდესაც პროგნოზირებულ გარიგებებს განხორციელების მაღალი ალბათობა აღარ აქვს ან მოსალოდნელი აღარ არის მისი განხორციელება?

თუ ჰეჯირების ინსტრუმენტი დროზე ადრე გაუქმდება ან ჰეჯირება აღარ აკმაყოფილებს ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმებს, მაგალი-

თად, როდესაც პროგნოზირებულ გარიგებებს განხორციელების მაღალი ალბათობა აღარ აქვს, წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული ნეტო ჯამური შემოსულობა ან ზარალი კაპიტალში პროგნოზირებული გარიგების განხორციელებამდე დარჩება (სსბასს 29.112(ა) და სსბასს 29.112(ბ). როდესაც პროგნოზირებული გარიგებების განხორციელება აღარ არის მოსალოდნელი, აღნიშნული ნეტო ჯამური შემოსულობა ან ზარალი ნამეტში ან დეფიციტში აღიარდება (სსბასს 29.112(გ).

საკითხი (ი) – სსბასს 29.84-ით გაცხადებულია, რომ ჰეჯირების ურთიერთობისათვის ჰეჯირების კლასიფიკაციის მინიჭება არ შეიძლება დროის პერიოდის მხოლოდ ნაწილის განმავლობაში, როდესაც ჰეჯირებული ინსტრუმენტი ანგარიშსწორებული არ არის. როდესაც ჰეჯირების ურთიერთობას ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაცია მიენიჭება და შემდგომ ჰეჯირება ვერ დააკმაყოფილებს მაღალეფექტურობის ტესტს, იკრძალება თუ არა სსბასს 29.84-ით მოცემული ჰეჯირების ინსტრუმენტისათვის კლასიფიკაციის ხელახლა მინიჭება?

არა. სსბასს 29.84-ით მითითებულია, რომ წარმოებულ ინსტრუმენტს არ შეიძლება ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია მიენიჭოს მისი დაფარვის ვადამდე დარჩენილი დროის მხოლოდ ნაწილისათვის. სსბასს 29.84 არ ეხება წარმოებულ ინსტრუმენტის საწყის დაფარვის ვადას. როდესაც ჰეჯირების ეფექტურობის კრიტერიუმები ვერ კმაყოფილდება, წარმოებულ ინსტრუმენტის შემოსულობის ან ზარალის არაეფექტური ნაწილი მაშინვე აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში (სსბასს 29.106) და ადრინდელ კლასიფიკაციაზე დაფუძნებული ჰეჯირების ურთიერთობის გაგრძელება არ შეიძლება (სსბასს 29.112). ასეთ შემთხვევაში, მოცემული წარმოებულ ინსტრუმენტის ხელახლა კლასიფიკაცია ჰეჯირების ახალ ურთიერთობაში შეიძლება, თუ აღნიშნული ჰეჯირების ურთიერთობა აკმაყოფილებს აუცილებელ პირობებს. მოცემული წარმოებულ ინსტრუმენტის ჰეჯირების ინსტრუმენტად ხელახლა კლასიფიცირება უნდა განხორციელდეს მისი დაფარვის ვადამდე დარჩენილი მთელი პერიოდისათვის.

საკითხი (კ) – ფულადი ნაკადების ჰეჯირების შემთხვევაში, როდესაც წარმოებულ გამოიყენება საპროცენტო განაკვეთის ნეტო რისკის მართვისათვის და აღნიშნულ წარმოებულს პროგნოზირებული პროცენტის თანხების ან მისი ნაწილის მოძრაობის ბრუტო საფუძველზე ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კლასიფიკაცია აქვს მინიჭებული, ჰეჯირებული პროგნოზირებული გარიგების განხორციელება წარმოქმნის თუ არა აქტივს ან ვალდებულებას, რომელიც გამოიწვევს წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული ჰეჯირებული შემოსულობებისა და ზარალის წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში დატოვებას?

არა. ზემოთ მოცემულ (გ) საკითხში აღწერილი ჰეჯირების ურთიერთობისას ჰეჯირებული მუხლი წარმოადგენს პროგნოზირებული გარიგებების ჯგუფს, რომელიც შედგება განსაზღვრული სამომავლო პერიოდის პროცენტის თანხების მოძრაობისაგან. ჰეჯირებული პროგნოზირებული გარიგებები არ იწვევს აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებას და ჰეჯირებულად კლასიფიცირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებების შედეგი აღიარდება იმ პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში, რომელშიც აღნიშნული პროგნოზირებული გარიგებები განხორციელდება. მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული არ შეესაბამება აქ აღწერილი ჰეჯირების ტიპს, თუ წარმოებულს მიენიჭება ფინანსური აქტივის შესყიდვის ან ფინანსური ვალდებულების გამოშვების ჰეჯირების კლასიფიკაცია, წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული დაკავშირებული შემოსულობები ან ზარალი აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში იმ მოცემული აქტივის შეძენის ან ვალდებულების აღების პერიოდში ან პერიოდებში, რამაც ზეგავლენა მოახდინა ნამეტზე ან დეფიციტზე (როგორიცაა არის, მაგალითად, პროცენტის ხარჯის აღიარების პერიოდები). თუმცა, როდესაც ერთეული ნებისმიერ შემთხვევაში მოელის, რომ წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული მთლიანი ზარალი ან ზარალის ნაწილი არ იქნება ამოღებული ერთ ან მეტ სამომავლო პერიოდში, მან მაშინვე უნდა მოახდინოს სავარაუდოდ ამოუღებელი თანხის რეკლასიფიცირება ნამეტში ან დეფიციტში.

საკითხი (ლ) – (გ) კითხვის პასუხში მითითებულია, რომ კლასიფიცირებული ჰეჯირებული ფულადი მუხლი არის ფულადი ნაკადების ნაწილი. სსბასს 29-ით დაშვებულია თუ არა ფულადი ნაკადების ნაწილის ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირება?

დიახ. სსბასს 29 კონკრეტულად არ ეხება პროგნოზირებული გარიგების ფულადი ნაკადების ნაწილის ჰეჯირებას. თუმცა, სსბასს 29.90-ით განმარტებულია, რომ ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება შეიძლება ჰეჯირებულ იქნეს მხოლოდ მათი ფულადი ნაკადების ან რეალური ღირებულების ნაწილთან დაკავშირებულ რისკთან მიმართებაში, თუკი შესაძლებელია ეფექტურობის შეფასება. აქტივებისა და ვალდებულებების საპროცენტო განაკვეთის ხელახლა დადგენის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების რისკის ჰეჯირების უნარი გვიჩვენებს, რომ შესაძლებელია აგრეთვე ფულადი სახსრების შემოსვლის პროგნოზირებული რეინვესტირების ან ფინანსური ვალდებულებების რეფინანსირების ან ფინანსური ვალდებულების ვადის გაგრძელების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების რისკის ჰეჯირებაც. ჰეჯირებულ მუხლად რისკის ნაწილის კლასიფიცირების საფუძველია ეფექტურობის შეფასების უნარი. ამ განცხადებას კიდევ უფრო ამყარებს სსბასს 29.92, სადაც მითითებულია, რომ არაფინანსური აქტივის ან ვალდებულების ჰეჯირება მხოლოდ მთლიანობაში არის შესაძლებელი უცხოური ვალუტის რისკთან მიმართებაში, მაგრამ არა სხვა რისკების ნაწილთან მიმართებაში, რადგან კონკრეტულ რისკზე მიკუთვნებადი ფულადი

ნაკადების ან რეალური ღირებულების ცვლილების შესაფერისი ნაწილის განცალკევება და შეფასება რთულია. შესაბამისად, თუ დავეუშვებთ, რომ ეფექტურობის შეფასება შეიძლება, მაშინ პროგნოზირებული ოპერაციების, მაგალითად, ცვალებადგანაკვეთიანი აქტივების ან ვალდებულებების საპროცენტო განაკვეთის გადახედვასთან დაკავშირებული, ფულადი ნაკადების რისკის ნაწილის ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიკაცია შესაძლებელია.

საკითხი (მ) – ზემოთ მოცემული (გ) კითხვის პასუხში მითითებულია, რომ ჰეჯირებული მუხლი პროგნოზირებული გარიგებების ჯგუფის სახით დოკუმენტირდება, რადგან აღნიშნულ გარიგებებს, მათი განხორციელებისას, რთული პირობები ექმნება, საკრედიტო რისკის, დაფარვის ვადებისა და ოფციონის თვისებების ჩათვლით. როგორ უნდა დააკმაყოფილოს ერთეულმა სსბასს 29.87-სა და სსბასს 29.93-ში მოცემული ტესტები, რომელთა მიხედვითაც, ჰეჯირებულ ჯგუფს მსგავსი რისკის მახასიათებლები უნდა ჰქონდეს?

სსბასს 29.87-ით დაშვებულია აქტივების, ვალდებულებების, მყარი ვალდებულებების ან მსგავსი რისკის მახასიათებლების პროგნოზირებული გარიგებების, ჯგუფის სახით ჰეჯირება. სსბასს 29.93-ში მოცემული დამატებითი მითითებები განსაზღვრავს, რომ პორტფელის ჰეჯირება დაშვებულია ორი პირობის დაკმაყოფილების შემთხვევაში, სახელდობრ: პორტფელის ინდივიდუალურ მუხლებს ერთი და იგივე რისკი აქვთ, რომლისთვისაც ისინი კლასიფიცირებულია და თითოეული ინდივიდუალური მუხლის ჰეჯირებულ რისკზე მიკუთვნებადი რეალური ღირებულების ცვლილება, დაახლოებით, რეალური ღირებულების საერთო ცვლილების პროპორციული იქნება.

როდესაც ერთეული ჰეჯირების წარმოებულ ინსტრუმენტს ბრუტო რისკთან აკავშირებს, ჰეჯირებული მუხლი, როგორც წესი, არის პროგნოზირებული გარიგებების ჯგუფი. პროგნოზირებული გარიგებების ჯგუფთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების რისკის ჰეჯირების შემთხვევაში, პროგნოზირებული გარიგებების საერთო რისკი და იმ აქტივების ან ვალდებულებების რისკი, რომელთა ფასები ხელახლა განისაზღვრება, შეიძლება ძალიან განსხვავდებოდეს ერთმანეთისაგან. პროგნოზირებული გარიგების აღნიშნული რისკი შეიძლება განსხვავდებოდეს საკრედიტო რისკებთან, დაფარვის თარიღებთან, ოფციონებთან და სხვა მახასიათებლებთან დაკავშირებულ პირობებზე დამოკიდებულებით. მიუხედავად იმისა, რომ ჯგუფის ინდივიდუალური მუხლების საერთო სარისკო თანხები შეიძლება განსხვავდებოდეს, ჯგუფის თითოეული მუხლის თანდაყოლილი რისკი შეიძლება ჰეჯირებულად კლასიფიცირდეს.

აუცილებელი არ არის, პორტფელის მუხლებს ერთი და იგივე საერთო რისკი ჰქონდეთ, თუ მათ აქვთ მსგავსი რისკი, რის გამოც ჰეჯირებულის კლასიფიკაცია მიენიჭათ. პორტფელის ფინანსური ინსტრუმენტე-

ბის გავრცელებული საერთო დამახასიათებელი რისკია, რისკისაგან თავისუფალი საბაზისო საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების რისკი ან იმ განსაზღვრული განაკვეთის ცვლილების რისკი, რომლის საკრედიტო რისკი პორტფელის ყველაზე მაღალი საკრედიტო რეიტინგის ინსტრუმენტის ტოლია (ანუ ყველაზე დაბალი საკრედიტო რისკის ინსტრუმენტი). თუ პორტფელში დაჯგუფებულ აღნიშნულ ინსტრუმენტებს განსხვავებული საკრედიტო რისკი აქვთ, შეიძლება მათი, როგორც ჯგუფის, ჰეჯირება მოცემული რისკის ნაწილისათვის. მათი საერთო დამახასიათებელი რისკი, რომელსაც ჰეჯირებულის კლასიფიკაცია აქვს მინიჭებული, არის პორტფელის ყველაზე მაღალი საკრედიტო რეიტინგის ინსტრუმენტის საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებების რისკი. ამით უზრუნველყოფილია, რომ ჯგუფის ინდივიდუალური მუხლებისათვის ჰეჯირებულ რისკზე მიკუთვნებადი რეალური ღირებულების ცვლილება მოცემული ჯგუფის ჰეჯირებულ რისკზე მიკუთვნებული საერთო რეალური ღირებულების ცვლილების დაახლოებით პროპორციული იყოს. თუ ჰეჯირების ინსტრუმენტის საკრედიტო ჰეჯირებული რეიტინგი ყველაზე მაღალი საკრედიტო რეიტინგის მქონე ინსტრუმენტის საკრედიტო რეიტინგზე ნაკლები იქნება, მოსალოდნელია არაეფექტურობა, რადგან ჰეჯირებული ურთიერთობა მთლიანი ჰეჯირებული ინსტრუმენტის ჰეჯირებისთვის არის განკუთვნილი (სსბასს 29.83). მაგალითად, როდესაც აქტივების პორტფელი შედგება A, BB და B რეიტინგის აქტივებისაგან და აღნიშნული აქტივების საბაზრო საპროცენტო განაკვეთია LIBOR+20 საბაზისო პუნქტი, LIBOR+40 საბაზისო პუნქტი და LIBOR+60 საბაზისო პუნქტი, შესაბამისად, ერთეულმა შეიძლება გამოიყენოს სვოპი, რომლის პირობებით გადახდა ხდება ფიქსირებულგანაკვეთიანი საპროცენტო განაკვეთით და რომლის LIBOR-ზე დაფუძნებული ცვალებადგანაკვეთიანი პროცენტი განკუთვნილია ცვალებადგანაკვეთიანი საპროცენტო რისკის ჰეჯირებისათვის. როდესაც LIBOR-ს მიენიჭება ჰეჯირებული რისკის კლასიფიკაცია, ჰეჯირებული მუხლის LIBO-ზე მაღალი საკრედიტო განსხვავება გამოირიცხება კლასიფიცირებული ჰეჯირების ურთიერთობიდან და ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასებიდან.

ვ.6.3 ვ.6.2-ში მოცემული მიდგომის გამოყენების საილუსტრაციო მაგალითი

წინამდებარე მაგალითის მიზანია ჰეჯირების მდგომარეობის შექმნის, მონიტორინგისა და შესწორების და აგრეთვე ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კრიტერიუმების დაკმაყოფილების უზრუნველსაყოფად ვ.6.2 კითხვაში მოცემული მიდგომის გამოყენების ილუსტრირება, როდესაც ფინანსური ინსტიტუტი საპროცენტო განაკვეთის რისკს მთელი ერთეულის მასშტაბით მართავს. ამ მაგალითში მოცემულია მეთოდოლოგია, რომელიც ჰეჯირების აღრიცხვის გამოყენების საშუალებას იძლევა და არსებული რისკის ხელმძღვანელობის სისტემების საშუალო-

ბებს იყენებს, რათა თავიდან იქნეს აცილებული ზედმეტი ცვლილებები, ჩანაწერების გაკეთება და მონიტორინგი.

წარმოდგენილი მდგომა მრავალი რისკის მართვის პროცესებიდან მხოლოდ ერთს ასახავს, რომლის გამოყენება შეიძლება და რომელმაც შეიძლება ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმები დააკმაყოფილოს. მისი გამოყენება არ ნიშნავს, რომ სხვა ალტერნატივების გამოყენება არ შეიძლება. მოცემული მდგომა შეიძლება სხვა გარემოებებშიც იქნეს გამოყენებული (მაგალითად, კომერციული ერთეულების ფულადი ნაკადების ჰეჯირება), მაგალითად ვექსილებით დაფინანსების პროლონგაციის ჰეჯირება.

ფულადი სახსრების ნაკადების რისკის იდენტიფიცირება, შეფასება და შემცირება

ქვემოთ მოცემულ ტექსტში ყურადღება გამახვილებულია იმ ფინანსური ინსტიტუტის რისკის მართვის თვალსაზრისით განხორციელებულ ქმედებებზე, რომლებიც საპროცენტო განაკვეთის რისკს მართავს გარკვეულ ვალუტაში მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების მთელი ერთეულის მასშტაბით ანალიზის საფუძველზე. ფულადი ნაკადების ანალიზი არის ერთეულის საპროცენტო განაკვეთის რისკის, რისკის მართვისთვის ჰეჯირების ურთიერთობის ჩამოყალიბების, რისკის მართვის ზომების ეფექტურობის შეფასებისა და ფულადი ნაკადების ჰეჯირების კრიტერიუმების და გამოყენების საფუძველი.

დაშვებულია, რომ ერთეულს, ფინანსურ ინსტიტუტს კონკრეტულ ვალუტაში ჰქონდა შემდეგი მოსალოდნელი ნეტო ფულადი ნაკადებისა და ჰეჯირების მდგომარეობა, რაც მოიცავს საპროცენტო განაკვეთის სვოპებს X0 პერიოდის დასაწყისში. მოცემული ფულადი ნაკადების წარმოქმნა მოსალოდნელია პერიოდის ბოლოს. მაშასადამე, ფულადი ნაკადების პროცენტის რისკი წარმოიქმნება მომდევნო პერიოდში, ფულადი სახსრების შემოსვლის რეინვესტირების ან ფასების ხელახალი დადგენის ან ფულადი სახსრების გასვლის რეფინანსირების ან ფასების ხელახლა დადგენის შედეგად.

აგრეთვე დაშვებულია, რომ ერთეულში ხორციელდება საპროცენტო განაკვეთის რისკის მართვის პროგრამა. I განრიგი გვიჩვენებს მოსალოდნელ ფულად ნაკადებსა და ჰეჯირების პოზიციას, რაც არსებობდა X0 პერიოდის დასაწყისში. მასში მოცემულია X1 პერიოდის დასაწყისში შეფასების მიზნით არსებული ჰეჯირების განხილვისათვის საჭირო ინფორმაცია.

განრიგი I-პე რიოდის დასასრული – მოსალოდნელი ფულადი ნაკადები და ჰეჯირების პოზიციები							
კვარტალური პერიოდი (ერთეული)	X0	X1	X2	X3	X4	X5	n
	ფე	ფე	ფე	ფე	ფე	ფე	ფე
მოსალოდნელი ნეტო ფულადი ნაკადები		1,100	1,500	1,200	1,400	1,500	x,xxx
არსებული საპროცენტო განაკვეთის სვოპები:							
მიღება-ფიქსირებული, გადახდა-ცვალებადი (პირობითი თანხები)	2,000	2,000	2,000	1,200	1,200	1,200	x,xxx
გადახდა-ფიქსირებული, მიღება-ცვალებადი (პირობითი თანხები)	(1,000)	(1,000)	(1,000)	(500)	(500)	(500)	x,xxx
ნეტო სარისკო თანხები არსებული სვოპების შემდეგ		100	500	500	700	800	x,xxx

აღნიშნულ განრიგში მოცემულია ხუთი კვარტალური პერიოდი. ფაქტობრივი ანალიზი გავრცელდება მრავალწლიან პერიოდზე. ერთეული, რომელიც თავისი საპროცენტო განაკვეთის რისკს მთელი ერთეულის მასშტაბით მართავს, პერიოდულად ხელახლა აფასებს ფულადი ნაკადების რისკს. შეფასებების სიხშირე დამოკიდებულია ერთეულის რისკის მართვის პოლიტიკაზე.

წინამდებარე ილუსტრაციის მიზნებისათვის ერთეული თავისი ფულადი ნაკადების რისკს ხელახლა X0 პერიოდის ბოლოს აფასებს. მოცემული პროცესის პირველი ეტაპია პროცენტოვანი აქტივებიდან და პროცენტოვანი ვალდებულებებიდან, მოკლევადიანი აქტივებისა და მოკლევადიანი ვალდებულებების პროლონგაციის ჩათვლით, წარმოქმნილი ნეტო ფულადი ნაკადების პროგნოზის მომზადება. ქვემოთ მოცემულ II განრიგში მოცემულია ნეტო ფულადი ნაკადების პროგნოზი. რისკის მართვის მიზნებისათვის საპროცენტო განაკვეთის რისკის შეფასების მიღებული ხერხია საპროცენტო განაკვეთის მგრძნობიარობის სხვაობის ანალიზი, რომელიც გვიჩვენებს საპროცენტო განაკვეთისადმი მგრძნობიარე აქტივებსა და საპროცენტო განაკვეთისადმი მგრძნობიარე ვალდებულებებს შორის სხვაობას დროის სხვადასხვა მოწინავეში. აღნიშნული ანალიზი შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ფულადი ნაკადების საპროცენტო განაკვეთის რისკის საწყის წერტილად ჰეჯირების აღრიცხვის მიზნებისთვის.

განრიგი II – პროგნოზირებული ნეტო ფულადი ნაკადებისა და ფასების ხელახლა დადგენის რისკი							
კვარტალური პერი- ოდი	შენიშვნები	X1	X2	X3	X4	X5	n
(ერთეული)		შე	შე	შე	შე	შე	შე
ფულადი სახსრების შემოსვლისა და ფასების ხელახლა დადგენის რისკი – აქტივე- ბიდან							
ძირითადი და პროცენტის თანხის გადახდა:							
გრძელვადიანი ფიქსირებული განაკვეთი	(1)	2,400	3,000	3,000	1,000	1,200	x,xxx
მოკლევადიანი პროლონგაცია	(1)(2)	1,575	1,579	1,582	1,586	1,591	x,xxx
ცვალებადი გა- ნაკვეთი – ძი- რითადი თან- ხის გადახდა	(1)	2,000	1,000	–	500	500	x,xxx
ცვალებადი გა- ნაკვეთი – შე- ფასებული პროცენტი	(2)	125	110	105	114	118	x,xxx
სულ მოსა- ლოდნელი ფუ- ლადი სახსრე- ბის შემოსვლა		6,100	5,689	4,687	3,200	3,409	x,xxx
ცვალებადგა- ნაკვეთიანი აქ- ტივების ნაშთი	(3)	8,000	7,000	7,000	6,500	6,000	x,xxx
ფულადი სახ- სრების შემოს- ვლა და ფასე- ბის ხელახლა დად- გენა	(4)	14,100	12,689	11,687	9,700	9,409	x,xxx
ფულადი სახსრების გასვლისა და ფასების ხელახლა დადგენის რისკი – ვალდებულებები							
ძირითადი და პროცენტის თანხის გადახ- და:							
გრძელვადიანი ფიქსირებული განაკვეთი	(1)	2,100	400	500	500	301	x,xxx
მოკლევადიანი	(1)(2)	735	737	738	740	742	x,xxx

განრიგი II – პროგნოზირებული ნეტო ფულადი ნაკადებისა და ფასების ხელახლა დადგენის რისკი							
პროლონგაცია							
ცვალებადი განაკვეთი – ძირითადი თანხის გადახდა	(1)	–	–	2,000	–	1,000	x,xxx
ცვალებადი განაკვეთი – შეფასებული პროცენტი	(2)	100	110	120	98	109	x,xxx
<i>სულ მოსალოდნელი ფულადი სახსრების შემოსვლა</i>		2,935	1,247	3,358	1,338	2,152	x,xxx
ცვალებადგანაკვეთიანი ვალდებულებების ნაშთი	(3)	8,000	8,000	6,000	6,000	5,000	x,xxx
ფულადი სახსრების გასვლა და ფასების ხელახლა დადგენა	(4)	10,935	9,247	9,358	7,338	7,152	x,xxx
<i>ნეტო სარისკო თანხა</i>	(5)	3,165	3,442	2,329	2,362	2,257	x,xxx

განრიგი II – პროგნოზირებული ნეტო ფულადი ნაკადებისა და ფასების ხელახლა დადგენის რისკი 1. მოცემული ფულადი ნაკადები შეფასებულია სახელშეკრულებო პირობებისა და ხელმძღვანელობის განზრახვასა და საბაზრო ფაქტორებზე დაყრდნობით გაკეთებული დაშვებების საფუძველზე. დაშვებულია, რომ მოკლევადიანი აქტივებისა და ვალდებულებების პროლონგაცია *ვადის გაგრძელება* გაგრძელდება შემდგომ პერიოდებში. წინასწარგადახდებთან, დეფოლტთან და ანაბრების გატანასთან დაკავშირებული დაშვებები დაფუძნებულია ბაზრის მდგომარეობასა და წარსულ მონაცემებზე. დაშვებულია, რომ ძირითადი და პროცენტის თანხების შემოსვლის და გასვლის რეინვესტირება და რეფინანსირება, შესაბამისად, განხორციელდება თითოეული პერიოდის დასასრულს, იმ დროისათვის არსებული მიმდინარე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთებით და მათი საბაზისო რისკი განაწილდება.

2. VI განრიგიდან აღებული ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთები გამოყენებულია ცვალებადგანაკვეთიანი ფინანსური ინსტრუმენტის და მოკლევადიანი ვალდებულებებისა და აქტივების მოსალოდნელი პროლონგაციის პროცენტის გადახდების პროგნოზირებისთვის. ყველა პროგნოზირებული ფულადი ნაკადი ასოცირდება იმ კონკრეტულ პერიოდთან (3 თვე, 6 თვე, 9 თვე და 12 თვე), როდესაც მოსალოდნელია მათი წარმოქმნა. რეინვესტირების, რეფინანსირებისა და ფასების ხელახლა დადგენის შედეგად წარმოქმნილი პროცენტის თანხების ნაკადები ასახულია მოცემულ განრიგში და ნაჩვენებია ბრუტო თანხებით, მიუხედავად იმისა, რომ შესაძლებელია მხოლოდ ნეტო სხვაობა იქნეს ფაქტობრივად რეინვესტირებული. ზოგიერთმა ერთეულმა შეიძლება არჩიოს პროცენტის თანხების მოძრაობის პროგნოზის უგულებელყოფა, რისკის მართვის მიზნებისათვის, რადგან ისინი შეიძლება გამოყენებულ იქნეს საოპერაციო ხარჯების შთანთქმისათვის და დარჩენილი თანხა საკმარისად მნიშვნელოვანი არ იქნება, რისკის მართვასთან დაკავშირებულ გადაწყვეტილებებზე გავლენა რომ მოახდინოს.

აქციეთ ყურადღება, რომ ზოგიერთი ერთეული თავის უპროცენტო, მოთხოვნამდე ანაბრების ნაწილს, ეკონომიკური თვალსაზრისით, განიხილავს, როგორც გრძელვადიანი სესხის ექვივალენტს. თუმცა, აღნიშნული ანაბრები არ ქმნის ფულადი ნაკადების საპროცენტო განაკვეთის რისკს და, მაშასადამე, გამოირიცხება ამ ანალიზიდან სააღრიცხვო მიზნებისათვის

II განრიგი, *პროგნოზირებული ნეტო ფულადი ნაკადებისა და ფასების ხელახლა დადგენის რისკი*, მხოლოდ საწყისი წერტილია საპროცენტო განაკვეთთან დაკავშირებით ფულადი ნაკადების რისკის შეფასებისა და ჰეჯირების პოზიციების შესწორების თვალსაზრისით. სრული ანალიზი მოიცავს ჰეჯირების არსებულ პოზიციებს. III განრიგში მოცემულია მოსალოდნელი ნეტო რისკისა და ჰეჯირების პოზიციების ანალიზი. თითოეული პერიოდის პროგნოზირებული ფულადი ნაკადების რისკი (მოცემულია II განრიგში) შედარებულია ჰეჯირების არსებულ მდგომარეობასთან.

მარეობასთან (რომელიც აღებულია I განრიგიდან), რაც იძლევა ჰეჯირების ურთიერთობასთან დაკავშირებით შესწორების შეტანის საჭიროების განხილვის საფუძველს.

განრიგი III – მოსალოდნელი ნეტო-რისკისა და ჰეჯირების პოზიციების ანალიზი						
<i>კვარტალური პერიოდი (ერთეული)</i>	<i>X1</i>	<i>X2</i>	<i>X3</i>	<i>X4</i>	<i>X5</i>	<i>...n</i>
<i>გვ</i>	<i>გვ</i>	<i>გვ</i>	<i>გვ</i>	<i>გვ</i>	<i>გვ</i>	<i>გვ</i>
ნეტო ფულადი ნაკადებისა და ფასების ხელახლა დადგენის სარისკო თანხა (II განრიგი)	3,165	3,442	2,329	2,362	2,257	x,xxx
არსებული სვოპების მდგომარეობა:						
მიღება- ფიქსირებული, გადახდა – ცვალებადი (პირობითი თანხები)	2,000	2,000	1,200	1,200	1,200	x,xxx
გადახდა- ფიქსირებული, მიღება – ცვალებადი (პირობითი თანხები)	(1,000)	(1,000)	(500)	(500)	(500)	x,xxx
არსებული სვოპების ნეტო სარისკო თანხა	2,165	2,442	1,629	1,662	1,557	x,xxx
გარიგებები არსებული ჰეჯირების პოზიციების შესწორებისათვის:						
მიღება- ფიქსირებული, გადახდა- – ცვალებადი სვოპი 1 (პირობითი თანხა, 10-წლიანი)	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	x,xxx
გადახდა – ფიქსირებული, მიღება – ცვალებადი სვოპი 2 (პირობითი თანხა, 10-წლიანი)			(1,000)	(1,000)	(1,000)	x,xxx
სვოპები ...X						x,xxx
არაჰეჯირებული ფულადი ნაკადებისა და ფასების ხელახლა დადგენის სარისკო თანხა	165	442	629	662	557	x,xxx

საპროცენტო განაკვეთის სვოპების მოცემული პირობითი თანხები, რომლებიც ანგარიშსწორებული არ არის ანალიზის თარიღით, ასახულია თითოეულ იმ პერიოდში, როდესაც საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ანგარიშსწორება არ არის განხორციელებული, რათა ნაჩვენები იქნეს არაანგარიშსწორებული საპროცენტო განაკვეთის სვოპების ზეგავლენა ფულადი ნაკადების იდენტიფიცირებად რისკზე. არაანგარიშსწორებული საპროცენტო განაკვეთის სვოპების პირობითი თანხები ყოველ პერიოდში იმიტომ არის ასახული, რომ პროცენტის თანხა თითოეულ პერიოდში პირობით თანხაზე გამოითვლება და აღნიშნული სვოპების ცვალებადგანაკვეთიანი ნაწილის ფასები კვარტალურად ხელახლა დგინდე-

ბა არსებული საბაზრო საპროცენტო განაკვეთებით. აღნიშნული პირობითი თანხები წარმოქმნის საპროცენტო განაკვეთების რისკს, რაც ნაწილობრივ ცვალებადგანაკვეთიანი აქტივებისა და ვალდებულებების ძირითადი ნაშთების მსგავსია.

რისკი, რომელიც გადაუფარავი რჩება არსებული მდგომარეობის გათვალისწინების შემდეგ, შეფასდება, რათა განისაზღვროს არსებული ჰეჯირების პოზიციების შესწორების საჭიროება. III განრიგის ბოლო ნაწილში ნაჩვენებია X1 პერიოდის დასაწყისში, საპროცენტო განაკვეთების სვოპის გარიგებების გამოყენებით, ნეტო რისკის შემდგომი შემცირება მისაღებ დონემდე, რომელიც დადგენილია ერთეულის რისკის მართვის პოლიტიკით.

მიაქციეთ ყურადღება, რომ მოცემულ მაგალითში ფულადი ნაკადების რისკი სრულად არ არის ელიმინირებული. მრავალი ფინანსური ინსტრუმენტი რისკს სრულად კი არ აღმოფხვრის, არამედ ამცირებს მისაღებ ზღვრამდე.

შეიძლება სხვადასხვა ტიპის წარმოებული ინსტრუმენტის გამოყენება პროგნოზირებული ნეტო ფულადი ნაკადების განრიგში (II განრიგი) იდენტიფიცირებული ფულადი ნაკადების საპროცენტო განაკვეთის რისკის აღმოსაფხვრელად. თუმცა, მოცემული ილუსტრაციის მიზნებისთვის დაშვებულია, რომ ყველა ჰეჯირებისათვის საპროცენტო განაკვეთის სვოპები გამოიყენება. აგრეთვე დაშვებულია, რომ იმ პერიოდებში, როდესაც საპროცენტო განაკვეთის სვოპები უნდა შემცირდეს, ზოგიერთი არსებული საპროცენტო განაკვეთის სვოპის შეწყვეტის ნაცვლად, პორტფელზე ემატება ახალი სვოპი, რომელსაც საწინააღმდეგო უკუგების მახასიათებლები ექნება.

ზემოთ მოცემულ III განრიგში პირველი, მიღება-- ფიქსირებული, გადახდა-- ცვალებადი სვოპი, გამოიყენება X1 და X2 პერიოდებში ნეტო რისკის შესამცირებლად. რადგან ეს 10-წლიანი სვოპია, იგი ამცირებს სხვა სამომავლო პერიოდების იდენტიფიცირებულ რისკსაც, რაც ნაჩვენებია არ არის. თუმცა, იგი იწვევს ზედმეტად ჰეჯირებული პოზიციის წარმოქმნას X3-X5 პერიოდებში. მე-2, ფორვარდული გადახდა - ფიქსირებული, მიღება - ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთის სვოპი, გამოიყენება X3-X5 პერიოდებში არსებული მიღება - ფიქსირებული, გადახდა - ცვალებადი სვოპის პირობითი თანხის შესამცირებლად და ამ გზით ზედმეტად ჰეჯირებული პოზიციების შემცირებას უზრუნველყოფს.

უნდა აღინიშნოს აგრეთვე, რომ მრავალ სიტუაციაში ან საჭირო არ არის არსებული ჰეჯირების პოზიციის შესწორება, ან მხოლოდ ერთი შესწორებაა საჭირო მოცემული რისკის მისაღებ საზღვრებამდე შესამცირებლად. თუმცა, როდესაც ერთეულის რისკის მართვის პოლიტიკაში განსაზღვრულია მისაღები რისკის ძალიან დაბალი ზღვარი, საჭირო იქნება

პროგნოზირებულ პერიოდში უფრო მეტი რაოდენობით შესწორებების განხორციელება, რათა დარჩენილი რისკი კიდევ უფრო შემცირდეს.

რამდენადაც ზოგიერთი საპროცენტო განაკვეთის სვოპი სრულად გადაფარავს სხვა საპროცენტო განაკვეთის სვოპებს, რომლებიც დადებულია ჰეჯირების მიზნებისათვის, აუცილებელი არ არის ჰეჯირების აღრიცხვის მიზნებისათვის მათი ჰეჯირების ურთიერთობად კლასიფიცირება. შეიძლება აღნიშნული ურთიერთგადამფარავი პოზიციების გაერთიანება, ჰეჯირების ინსტრუმენტების კლასიფიკაციის გაუქმება, საჭიროების მიხედვით, მათი ხელახალი კლასიფიკაცია და სააღრიცხვო მიზნებისათვის ჰეჯირებული პორტფელიდან სავაჭრო პორტფელში გადატანა. აღნიშნული პროცედურა ზღუდავს სააღრიცხვო მიზნებისათვის ბრუტო სვოპების ჰეჯირების კლასიფიკაციის გაგრძელებას ჰეჯირების ურთიერთობაში. მოცემული მაგალითისათვის დაშვებულია, რომ გადახდა – ფიქსირებული, მიღება – ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთის სვოპის 500 ფე სრულად გადაფარავს გადახდა – ცვალებადი, მიღება – ფიქსირებული სვოპის 500 ფე-ს X1 პერიოდის დასაწყისში და X1-X5 პერიოდების განმავლობაში. მათი ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია უქმდება და სავაჭრო ანგარიშში გადადის.

აღნიშნული ურთიერთგადამფარავი პოზიციების ასახვის შემდეგ III განრიგიდან დარჩენილი ბრუტო საპროცენტო განაკვეთების სვოპების პოზიციები მოცემულია IV განრიგში.

IV განრიგი – ჰეჯირების კლასიფიკაციის მქონე საპროცენტო განაკვეთის სვოპები						
კვარტალური პერიოდი	X1	X2	X3	X4	X5	...n
(ერთეული)	ფე	ფე	ფე	ფე	ფე	ფე
მიღება – ფიქსირებული, გადახდა – ცვალებადი (პირობითი თანხა)	3,500	3,500	2,700	2,700	2,700	x,xxx
გადახდა – ფიქსირებული, მიღება – ცვალებადი (პირობითი თანხები)	(500)	(500)	(1,000)	(1,000)	(1,000)	x,xxx
არაანგარიშსწორებული სვოპების ნეტო პოზიცია	3,000	3,000	1,700	1,700	1,700	x,xxx

მოცემული მაგალითისათვის დაშვებულია, რომ X1 პერიოდის დასაწყისში დადებული მე-2 სვოპი მხოლოდ ნაწილობრივ გადაფარავს ჰეჯირების აღრიცხვით აღრიცხულ სვოპს, რის გამოც მისი ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირება არ შეწყდება.

ჰეჯირების აღრიცხვისათვის გასათვალისწინებელი საკითხები

ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაციის მაგალითი

აქამდე, ძირითადად, განხილული იყო ეკონომიკური და რისკის მართვის საკითხები, რომლებიც დაკავშირებულია მომავალი პერიოდების რისკის იდენტიფიკაციასთან და მოცემული რისკის კორექტირებასთან საპროცენტო განაკვეთის სვოპების საშუალებით. აღნიშნული ქმედებები ქმნის ჰეჯირების აღრიცხვის მიზნებისათვის ჰეჯირების კლასიფიკაციის მინიჭების საფუძველს.

სსპას 29-ში მოცემულ მაგალითებში ყურადღება გამახვილებულია ისეთ ჰეჯირებულ ურთიერთობებზე, რომლებშიც მონაწილეობს ერთი ჰეჯირებული მუხლი და ერთი ჰეჯირების ინსტრუმენტი, მაგრამ ბევრი არაფერია ნათქვამი და მოცემული არ არის მითითებები ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისათვის პორტფელის ჰეჯირების ურთიერთობაზე რისკის ცენტრალიზებულად მართვის შემთხვევაში. ამ მაგალითში მრავალი გარიგების ან პოზიციის შედეგად წარმოშობილი მრავალი რისკის მქონე პორტფელის რისკის კომპონენტებთან დაკავშირებული ჰეჯირების ურთიერთობისათვის გამოყენებულია ჰეჯირების ზოგადი პრინციპები.

მიუხედავად იმისა, რომ ჰეჯირების აღრიცხვისათვის აუცილებელია კლასიფიკაცია, კლასიფიკაციის მინიჭების ხერხიც გავლენას ახდენს ჰეჯირების აღრიცხვის მიზნებისათვის ჰეჯირების ეფექტურობის შეფასებასა და ერთეულს არსებული რისკის მართვის სისტემის მოდიფიცირების საჭიროებაზე, ჰეჯირების აღრიცხვის მიზნებისთვის ჰეჯირების მონიტორინგის განსახორციელებლად. შესაბამისად, ერთეულს შეიძლება სურვილი ჰქონდეს, რომ ჰეჯირების ურთიერთობას იმგვარად მიანიჭოს ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაცია, რომ თავიდან აიცილოს სისტემების ზედმეტი ცვლილებები, უკვე არსებული, რისკის მართვის სისტემებისაგან მიღებული ინფორმაციის გამოყენებით, ზედმეტი ბუღალტრული გატარებები და მონიტორინგი. ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაციის მინიჭებისას ერთეულმა შეიძლება გაითვალისწინოს აგრეთვე, ალტერნატიული კლასიფიკაციის შემთხვევაში, რამდენად არის მოსალოდნელი ეფექტურობის აღიარება აღრიცხვის მიზნებისათვის.

ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაციის მინიჭებისას მრავალი საკითხის განსაზღვრაა საჭირო. აღნიშნული საკითხები ქვემოთ განხილულია ფულადი სახსრების შემოსვლასთან დაკავშირებული საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირების შემთხვევისათვის, მაგრამ მოცემული მითითებების გამოყენება შეიძლება ფულადი სახსრების გასვლასთან დაკავშირებული საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირებისთვისაც. ცხადია, საპროცენტო განაკვეთის სვოპით ხდება ფულადი სახსრების შემოსვლის რისკის მხოლოდ ნაწილის ჰეჯირება. V განრიგში, ზოგადი ჰეჯირების ურთიერთობა, ნაჩვენებია II განრიგში იდენტიფიცირებული

მთლიანი რეინვესტირების სარისკო თანხის ნაწილის კლასიფიცირება საპროცენტო განაკვეთის სვოპით ჰეჯირებულად.

V განრიგი – ზოგადი ჰეჯირების ურთიერთობა						
კვარტალური პერიოდი	X1	X2	X3	X4	X5	...n
(ერთეული)	შპ	შპ	შპ	შპ	შპ	შპ
ფულადი სახსრების შემოსვლის ფასების ხელახლა დადგენის რისკი (II განრიგი)	14,100	12,689	11,687	9,700	9,409	x,xxx
მიღება – ფიქსირებული, გადახდა – ცვალებადი სვოპები (IV განრიგი)	3,500	3,500	2,700	2,700	2,700	x,xxx
ჰეჯირებული სარისკო თანხების ხვედრითი წონა	24.8%	27.6%	23.1%	27.8%	28.7%	xx.x%

ჰეჯირებული რისკის ხვედრითი წონა გამოითვლება, როგორც მიღება – ფიქსირებული, გადახდა – ცვალებადი მოქმედი სვოპების პირობითი თანხის ფარდობა მთლიან სარისკო თანხებთან. მიაქციეთ ყურადღება, რომ V განრიგში პროგნოზირებული რეინვესტირების საკმარისი თანხები უნდა არსებობდეს თითოეულ პერიოდში, რათა გადაიფაროს მიღება – ფიქსირებული, გადახდა – ცვალებადი სვოპების პირობით თანხაზე მეტი ოდენობის თანხა და დააკმაყოფილოს ჰეჯირების აღრიცხვის მოთხოვნა, რომ პროგნოზირებული გარიგების განხორციელებას მაღალი ალბათობა ჰქონდეს.

მაგრამ გარკვეული არ არის, როგორ არის დაკავშირებული მოცემული საპროცენტო განაკვეთის სვოპები ჰეჯირებულად კლასიფიცირებული ფულადი ნაკადების რისკთან და რამდენად ეფექტურია აღნიშნული სვოპები აღნიშნული რისკის შემცირების თვალსაზრისით. ქვემოთ, VI განრიგში, კონკრეტული ჰეჯირების ურთიერთობა, მოცემულია კლასიფიცირების უფრო კონკრეტული მაგალითი. მასში მოცემულია ჰეჯირების უფრო რთულად ჩამოყალიბებული კლასიფიცირება ჰეჯირების მიზანზე – საპროცენტო განაკვეთების სამომავლო ცვლილებასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების ცვალებადობის აღმოფხვრა და ისეთი საპროცენტო განაკვეთის მიღება, რომელიც ჰეჯირების ურთიერთობის თარიღით არსებული საპროცენტო განაკვეთების ვადობრივი სტრუქტურის თანდაყოლილი ფიქსირებული განაკვეთის ტოლი იქნება.

ფულადი სახსრების შემოსვლის რეინვესტირებისა და აქტივების ფასების ხელახლა დადგენის გამო მოსალოდნელი პროცენტის თანხა გამოითვლება მთლიანი სარისკო თანხების ოდენობის გამრავლებით მოცემული პერიოდის ფორვარდულ საპროცენტო განაკვეთზე.

მაგალითად, X2 პერიოდის მთლიანი სარისკო თანხა, 14,100 ფე, მრავ-
ლდება X2-X5 პერიოდების ფორვარდულ საპროცენტო განაკვეთებზე:
5.50 პროცენტი, 6.00 პროცენტი, 6.50 პროცენტი და 7.25 პროცენტი,
შესაბამისად, მოცემული კვარტალების მოსალოდნელი პროცენტის გა-
მოსათვლელად, საპროცენტო განაკვეთების არსებული ვადობრივი
სტრუქტურის საფუძველზე. ჰეჯირებული მოსალოდნელი პროცენტის
თანხა გამოითვლება შესაფერისი სამთვლიანი პერიოდის პროცენტის გამ-
რავლებით ჰეჯირებული სარისკო თანხის ხვედრით წონაზე.

საპროცენტო განაკვეთების ვადობრივი სტრუქტურა						
კვარტალური პერიოდი	X1	X2	X3	X4	X5	„6
სპოტ-განაკვეთები	5.00%	5.25%	5.50%	5.75%	6.05%	ბ.ბბ%
ფორვარდული განაკვეთებია	5.00%	5.50%	6.00%		7.25%	ბ.ბბ%
ფულადი ნაკადების რისკი და მოსალოდნელი პროცენტის თანხები						
ფასების ხელახლა დად- გენის პერიოდი		დროის პერიოდი პროგ- ნოზირებული გარიგების განხორციელებამდე	მთლიანი სარის- კო თანხა	მოსალოდნელი პროცენტის თანხა		
			ფე	ფე	ფე	ფე
2	3 თვე	14,100	→ 194	212	229	256
3	6 თვე	12,689		190	206	230 XXX
4	9 თვე	11,687			190	212 XXX
5	12 თვე	9,700				176 XXX
6	15 თვე	9,409				XXX
ჰეჯირებული პროცენტი (V განრი- გი) გასულ პერიოდში			24.8%	27.6%	23.1%	27.8% ბ.ბ.ბ%
ჰეჯირებული მოსალოდნელი პრო- ცენტის თანხა			48	52	44	49 ბბ
^(ა) ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთები გამოითვლება სპოტ-განაკვეთებით, თანხები მრგვალდება წარდგე- ნის მიზნებისათვის. ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთების საფუძველზე გაკეთებული გამოთვლები შეს- რულებულია ფაქტობრივი ფორვარდული განაკვეთის საფუძველზე და შემდეგ მრგვალდება წარდგენის მიზნებისათვის.						

მნიშვნელობა არა აქვს, მთლიანი სარისკო თანხის რეინვესტირება ხორციელდება გრძელვადიან ფიქსირებულგანაკვეთიან, ცვალებადგანაკვეთიან სავალო ინსტრუმენტში, თუ მოკლევადიან სავალო ინსტრუმენტებში, რომლის პროლონგაცია ყოველ მომდევნო პერიოდში ხდება. ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების რისკი ერთი და იგივეა. მაგალითად, როდესაც 14,100 ფე-ის რეინვესტირება ხორციელდება ფიქსირებული განაკვეთით, ექვსი თვით, X2 პერიოდის დასაწყისში, მისი საპროცენტო განაკვეთი იქნება 5.75 პროცენტი. მოსალოდნელი პროცენტის თანხა დამოკიდებულია X2 პერიოდის ფორვარდულ საპროცენტო განაკვეთზე, 5.50 პროცენტსა და X3 პერიოდის განაკვეთზე, 6.00 პროცენტზე, რაც გაერთიანებული განაკვეთის, 5.75 პროცენტის $(1.055 \times 1.060)^{0.5}$, ტოლია და წარმოადგენს X2 პერიოდის სპოტ-განაკვეთს მომდევნო ექვსი თვისათვის.

თუმცა, ჰეჯირებულის კლასიფიკაცია მხოლოდ პროგნოზირებული გარიგების განხორციელების შემდეგ პირველ სამთვიან პერიოდში ფულადი ნაკადების რეინვესტირებიდან, ან მთლიანი თანხის ფასების ხელახალი დადგენის შედეგად წარმოქმნილი პროცენტის თანხას მიენიჭება. მოსალოდნელი ჰეჯირებული პროცენტის თანხა წარმოადგენილია მუქი ფერის უჯრებში. შემდგომი პერიოდების რისკი არ არის ჰეჯირებული. მოცემულ მაგალითში ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის რისკი არის X2 პერიოდის ფორვარდული განაკვეთი, 5.50 პროცენტი. ჰეჯირების ეფექტურობის შესაფასებლად და ფაქტობრივი ჰეჯირების ეფექტურობის გამოთვლების მუდმივად განსახორციელებლად, ერთეულმა შეიძლება გამოიყენოს VI განრიგში მოცემული ინფორმაცია ჰეჯირებული ფულადი ნაკადების შესახებ და იგი შეადაროს მოსალოდნელი პროცენტის თანხების შემოსვლის განახლებულ შეფასებას (მაგალითად, II განრიგის მსგავს ცხრილში). რამდენადაც მოსალოდნელი პროცენტის თანხების შემოსვლა აღემატება ჰეჯირებული პროცენტის თანხების შემოსვლას, ერთეულს შეუძლია ჰეჯირებული ფულადი სახსრების შემოსვლის რეალური ღირებულების ჯამური ცვლილების შედარება ჰეჯირებული ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ჯამურ ცვლილებასთან, ჰეჯირების ფაქტობრივი ეფექტურობის დასადგენად. როდესაც პროცენტის თანხების შემოსვლა არასაკმარისია, წარმოიქმნება არაეფექტურობა. მისი შეფასება შესაძლებელია ჰეჯირებული ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ჯამურ ცვლილებასთან მოსალოდნელი პროცენტის თანხების მოძრაობის რეალური ღირებულების ჯამური ცვლილების შედარებით, რამდენადაც იგი ნაკლებია ჰეჯირებულ ფულად ნაკადებზე.

ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაციის აღწერა

როგორც ზემოთ იქნა აღნიშნული, არსებობს სხვადასხვა საკითხი, რომლებიც უნდა განისაზღვროს ჰეჯირების ურთიერთობის კლასიფიკაციის მი-

ნიჭებისას, რაც ართულებს კლასიფიკაციის მინიჭების აღწერას, მაგრამ აუცილებელია არაეფექტურობის შესაზღუდად, რომელიც აღრიცხვის მიზნებისათვის უნდა აღიარდეს, და აგრეთვე სისტემის ზედმეტი ცვლილებებისა და ზედმეტი ბუღალტრული გატარებების თავიდან ასაცილებლად. ქვემოთ მოცემულ მაგალითში უფრო სრულყოფილად არის ნაჩვენები კლასიფიკაციის მინიჭების პროცესი და იდენტიფიცირებულია კლასიფიკაციის მინიჭებასთან დაკავშირებული დამატებითი საკითხები, რომლებიც გარკვევით არ იყო განხილული ზემოთ მოცემულ მაგალითებში.

კლასიფიკაციის მაგალითი
ჰეჯირების მიზანი ჰეჯირების მიზანია საპროცენტო განაკვეთის მერყეობის რისკის ელიმინირება ჰეჯირების პერიოდში, რაც მოცემული საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ხანგრძლივობის ვადაა. მისი მიზანია, აგრეთვე, ფაქტობრივად, მოცემულ პერიოდში საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთის ტოლი ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთის მიღება. ჰეჯირების ტიპი ფულადი ნაკადების ჰეჯირება სვოპის ფასების ყოველი ცვლილება უზრუნველყოფს იმ პროცენტის თანხების შემოსვლის სამთვლიანი პერიოდის განმავლობაში ჰეჯირებას, რომლებიც წარმოიქმნება: V განრიგში ნაჩვენები ძირითადი თანხების პროგნოზირებული რეინვესტირებისა და ფასების ხელახლა დადგენის შედეგად. დაუკავშირებელი ინვესტიციებისაგან და ფასების ხელახლა შეცვლის შედეგად, რომელიც ხორციელდება სვოპის ფასების შეცვლის თარიღების შემდეგ, მისი ხანგრძლივობის განმავლობაში და რომელშიც მონაწილეობენ მსესხებლები და გამსესხებლები. რეზული მუხლი – ზოგადი საკითხები ჰეჯირებული მუხლი არის მთლიანი პროცენტის თანხის შემოსვლის ნაწილი, რომელიც წარმოიქმნება V განრიგში იდენტიფიცირებული ფულადი ნაკადების რეინვესტირების ან ფასების ხელახლა დადგენის შედეგად და მოსალოდნელია, რომ განხორციელდება მსგავს განრიგში მოცემული პერიოდების განმავლობაში. მთლიანი პროცენტის თანხის შემოსვლის ნაწილს, რომლის ჰეჯირება ხდება, სამი კომპონენტი გააჩნიაქვს: ძირითადი კომპონენტი, რომელიც წარმოქმნის პროცენტის თანხების შემოსვლას და პერიოდს, რომლის განმავლობაშიც აღნიშნული თანხების შემოსვლა ხორციელდება; საპროცენტო განაკვეთის კომპონენტი; დროის კომპონენტი ან ჰეჯირების მიერ მოცული დროის მონაკვეთი. ჰეჯირებული მუხლი – ძირითადი კომპონენტი მთლიანი პროცენტის თანხის შემოსვლის ჰეჯირებული ნაწილი არის თითოეულ პერიოდში ძირითადი თანხების იმ ნაწილისაგან წარმოქმნილი თანხა, რომლის ინვესტირება

კლასიფიკაციის მაგალითი

ან ფასების ხელახალი დადგენა ხორციელდება:

იგი ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული იმ მიღება – ვიქსირებული, გადახდა – ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთის სვოპის პირობითი თანხების ტოლია, რომელიც რეინვესტირების ან ფასების ხელახლა დადგენის პერიოდში არ არის ანგარიშსწორებული; და

შეესაბამება ფულადი ნაკადების სარისკო თანხების პირველ ძირითად თანხებს, რომელთა ინვესტირება, ან ფასების ხელახლა დადგენა ხორციელდება საპროცენტო განაკვეთის ფასების ხელახლა დადგენის თარიღით ან აღნიშნული თარიღის შემდეგ.

ჰეჯირებული მუხლი – საპროცენტო განაკვეთის კომპონენტი

საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების ჰეჯირებული ნაწილი არის შემდეგი ორი ცვლილება:

- ინვესტირებულ ან ახლადდადგენილ ფასიან ძირითად თანხაზე გადახდილი საპროცენტო განაკვეთის საკრედიტო კომპონენტის ცვლილება, რომელიც საპროცენტო განაკვეთის თანდაყოლილი საკრედიტო რისკის ტოლია; ეს არის ინვესტიციის საპროცენტო განაკვეთის ის ნაწილი, რომელიც საპროცენტო განაკვეთის სვოპის პროცენტის ინდექსის, მაგ., LIBOR-ის, ტოლია; და
- მოცემული საპროცენტო განაკვეთის შემოსავლიანობის მრუდის კომპონენტის ცვლილება, რომელიც ჰეჯირებულად კლასიფიცირებული საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ფასების ხელახლა დადგენის პერიოდის ტოლია.

მნიშვნელოვანია იმის გაცნობიერება, რომ აღნიშნული სვოპებით არ ხორციელდება ფულადი ნაკადების რისკის ჰეჯირება ერთი ინვესტიციისათვის, მისი ხანგრძლივობის განმავლობაში. აღნიშნული სვოპები კლასიფიცირებულია, როგორც სხვადასხვა ძირითადი ინვესტიციისაგან და სვოპის მთლიანი ვადის ყოველ პერიოდში ფასების ხელახლა დადგენის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების რისკის ჰეჯირება. აღნიშნული სვოპებით ხორციელდება მხოლოდ რეინვესტირების პირველ პერიოდში პროცენტის დარიცხვის ჰეჯირება. მათი საშუალებით ხორციელდება სვოპის ფასების ხელახლა დადგენის პერიოდამდე საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების შედეგად ფულადი ნაკადების ჰეჯირება. საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ფასების ხელახლა დადგენის პერიოდიდან ფულადი სახსრების შემოსვლის ჰეჯირებულ ინვესტირებამდე ან ცვალებადგანაკვეთიანი აქტივების ფასების ხელახლა დადგენამდე საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების რისკის ჰეჯირება არ ხდება. სვოპის ფასების ხელახლა დადგენისას სვოპის საპროცენტო განაკვეთი ფიქსირდება ფასების ხელახლა დადგენის შემდეგ თარიღამდე და განისაზღვრება ნეტო სვოპის ანგარიშსწორების დარიცხვა. დარიცხვის მიზნებისათვის არ ხორციელდება საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების ჰეჯირება, რომელიც გავლენას ახდენს პროცენტის თანხების შემოსვლის ოდენობაზე.

კლასიფიკაციის მინიჭების მიზნები

სისტემასთან დაკავშირებული საკითხები

მონიტორინგისა და ბუღალტრული აღრიცხვის მრავალი მოთხოვნა ძალას კარგავს საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ყოველი ფასის ხელახლა დადგენისას, პროგნოზირებული ფულადი სახსრების შემოსვლის რეინვესტირებისა და ცვალებადგანაკვეთიანი აქტივების ფასების, მხოლოდ დაკავშირებული აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის ნაწილისათვის, ხელახლა დადგენის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების რისკის ჰეჯირებად კლასიფიცირების საშუალებით. აღნიშნულ სვოპებს პროგნოზირებული ძირითადი ინვესტიციებისა და ცვალებადგანაკვეთიანი აქტივების მთელი სასარგებლო მომსახურების ვადისათვის ფასების ხელახლა დადგენის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების რისკის ჰეჯირების კლასიფიკაცია რომ მიენიჭოს, აუცილებელი იქნება მონიტორინგთან და ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებული მრავალი მოთხოვნის დაკმაყოფილება.

ამ ტიპის კლასიფიკაციის შედეგად საჭირო არ არის გადავადებული წარმოებულების შემოსულობებისა და ზარალის წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარების მონიტორინგი, პროგნოზირებული გარიგებების განხორციელების შემდეგ (სსბასს 29.108 და სსბასს 29.109), რადგან ფულადი ნაკადების რისკის ჰეჯირებული ნაწილი სვოპის პერიოდული ნეტო ანგარიშსწორების შესაბამისი პროგნოზირებული გარიგებების განხორციელების მომდევნო პერიოდში აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში. როდესაც ჰეჯირება მოიცავს იმ აქტივის სასარგებლო მომსახურების მთლიან ვადას, რომლის შეძენა ხდება, აუცილებელი იქნება კონკრეტული საპროცენტო განაკვეთის სვოპის დაკავშირება მოცემულ აქტივთან. როდესაც პროგნოზირებული შეძენა არის ფიქსირებულგანაკვეთიანი ინსტრუმენტის შეძენა, მოცემული გარიგების ჰეჯირებისთვის განკუთვნილი იმ სვოპის რეალური ღირებულება აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში საპროცენტო შემოსავლის აღიარებისას აქტივის საპროცენტო შემოსავლის შესასწორებლად. შემდეგ აღნიშნული სვოპი დასრულდება, ან მისი ხელახალი კლასიფიკაცია სხვა ჰეჯირების ურთიერთობაში მოხდება. როდესაც პროგნოზირებული გარიგება წარმოადგენს ცვალებადგანაკვეთიანი აქტივის შეძენას, სვოპი დარჩება მოცემული ჰეჯირების ურთიერთობაში, მაგრამ უნდა განხორციელდეს ადრე შეძენილი აქტივის მონიტორინგი, რათა წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული მოცემული საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ნებისმიერი რეალური ღირებულების თანხა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში, შემდგომში მოცემული აქტივის გაყიდვისას.

საჭირო აღარ იქნება არც მოცემული სვოპის რეალური ღირებულების ცვლილების წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული ნებისმიერი ნაწილის ცვალებადგანაკვეთიან აქტივებთან დაკავშირება. შესაბამისად, არ იარსებებს საპროცენტო განაკვეთის სვოპის რეალური ღირებულების წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული ნაწილი, რომელიც აღიარდებოდა ნამეტში ან დეფიციტში პროგნოზირებულ-

ლი გარიგების განხორციელების ან ცვალებადგანაკვეთიანი აქტივის გაყიდვისას.

ამ ტიპის კლასიფიკაცია საშუალებას იძლევა, უფრო თავისუფლად გადაწყდეს, თუ როგორ განახორციელონ ფულადი ნაკადების რეინვესტირება. რადგან ჰეჯირებული რისკი დაკავშირებულია მხოლოდ ერთ პერიოდთან, რომელიც შეესაბამება ჰეჯირებული ინსტრუმენტის სახით კლასიფიცირებული საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ფასების ხელახალი დადგენის პერიოდს, აუცილებელი არ არის არც შესაძენი აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრა, არც აღნიშნული კლასიფიცირების თარიღით იმის დადგენა, ფულადი სახსრების ნაკადები ფიქსირებულგანაკვეთიან აქტივებში ინვესტირდება თუ ცვალებადგანაკვეთიანში.

ეფექტურობასთან დაკავშირებული საკითხები

არაეფექტურობა მნიშვნელოვნად მცირდება ფულადი ნაკადების რისკის ნაწილის ჰეჯირებულად კლასიფიცირების საშუალებით.

- საპროცენტო განაკვეთის სვოპსა და ჰეჯირებულ პროგნოზირებულ ფულად ნაკადებს შორის საკრედიტო განსხვავებების შედეგად წარმოქმნილი არაეფექტურობის ელიმინირება ხდება ჰეჯირებული ფულადი ნაკადების რისკის იმ რისკის სახით კლასიფიცირების მეშვეობით, რომელიც საპროცენტო განაკვეთის სვოპის თანდაყოლილი რეიტინგის, AA რეიტინგის, შესაბამის საპროცენტო განაკვეთების ცვლილებებზეა მიკუთვნებადი. მსგავსი კლასიფიკაციით საკრედიტო განსხვავება ცვლილებების არაეფექტურობად განხილვის თავიდან აცილება ხდება. ???
- საპროცენტო განაკვეთის სვოპისა და ჰეჯირებული პროგნოზირებული ფულადი ნაკადების ხანგრძლივობის განსხვავების შედეგად წარმოქმნილი არაეფექტურობის ელიმინირება ხდება ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის რისკის იმ რისკის სახით კლასიფიცირების საშუალებით, რომელიც დაკავშირებულია შემოსავლიანობის მრუდის ნაწილთან. ეს ნაწილი შეესაბამება საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ცვალებადგანაკვეთიანი ნაწილის ფასის ხელახლა დადგენის პერიოდს.

საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ფასების ხელახლა დადგენის თარიღსა და პროგნოზირებული გარიგებების განხორციელების თარიღს შორის პერიოდში წარმოქმნილი არაეფექტურობის საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებების შედეგად ელიმინირება, უბრალოდ, დროის აღნიშნულ მონაკვეთში ჰეჯირების განუხორციელებლად ხდება. აღნიშნული სვოპის ფასების ხელახლა დადგენისა და აღნიშნული ფასების დადგენის შემდგომ, პროგნოზირებული გარიგებების განხორციელებას შორის დროის მონაკვეთში, ჰეჯირება არ ხდება. მაშასადამე, აღნიშნულ თარი-

დებთან დაკავშირებული განსხვავების შედეგად, არაეფექტურობა არ წარმოიქმნება.

აღრიცხვასთან დაკავშირებული საკითხები

ზემოთ აღწერილი მეთოდოლოგიის გამოყენებით, ჰეჯირების აღრიცხვის კრიტერიუმების დაკმაყოფილების შესაძლებლობა ეფუძნება სსბასს 29-ის დებულებებს და მასში მოცემული მოთხოვნების ინტერპრეტაციებს. ზოგიერთი მათგანი აღწერილია ვ.6.2 კითხვის პასუხში, *ჰეჯირების აღრიცხვის საკითხები საპროცენტო განაკვეთის რისკის ნეტო საფუძველზე მართვისას*. ქვემოთ მოცემულია ზოგიერთი დამატებითი და მხარდამჭერი დებულება.

სარისკო თანხის ნაწილის ჰეჯირება

ფულადი ნაკადების რეინვესტირების ან ცვალებადგანაკვეთიანი ინსტრუმენტების ფასების ხელახლა დადგენის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების სარისკო თანხის იდენტიფიკაციისა და ჰეჯირების შესაძლებლობას იძლევა სსბასს 29.90, ხოლო მისი ინტერპრეტაცია მოცემულია შემდეგ კითხვებზე პასუხებში: ვ.6.2, საკითხი (ლ), და ვ.2.17, *არასრულვადიანი ჰეჯირება*.

ერთი ინსტრუმენტით მრავალი რისკის ჰეჯირება

ერთი საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ფულადი სახსრების შემოსვლის მრავალი რეინვესტირების ან ცვალებადგანაკვეთიანი აქტივების სვოპის მთელი ვადის განმავლობაში განხორციელებული ფასების შეცვლის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების სარისკო თანხის საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირების სახით კლასიფიკაციის შესაძლებლობას იძლევა სსბასს 29.85, ხოლო მისი ინტერპრეტაცია მოცემულია შემდეგ კითხვაზე პასუხში: ვ.1.12, *ერთზე მეტი სახის რისკის ჰეჯირება*.

პორტფელის მსგავსი რისკების ჰეჯირება

პროგნოზირებული გარიგების, როგორც ფულადი ნაკადების სარისკო თანხის ნაწილის, საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირებად კლასიფიკაციის შესაძლებლობა, ინვესტიციის დაფარვის ვადის ნაწილის განმავლობაში, რაც წარმოშობს პროცენტის გადახდებს კლასიფიკაციის თარიღით მოცემული ინსტრუმენტის სასარგებლო მომსახურების ვადის გადახდა ფიქსირებული განაკვეთით მოხდება თუ ცვალებადი განაკვეთით, განსაზღვრის გარეშე არის განხილულია ვ.6.2 კითხვის (მ) საკითხში, სადაც მითითებულია: აუცილებელი არ არის, პორტფელის მუხლებს ერთი და იგივე სარისკო თანხები ჰქონდეს, თუ საერთოა რისკი, რომლისთვისაც ჰეჯირებულის კლასიფიკაცია აქვთ მინიჭებული.

ჰეჯირების დასრულება

პროგნოზირებული გარიგების ჰეჯირებულად კლასიფიცირების შეწყვეტის შესაძლებლობა (ფულადი სახსრების რისკის წარმოქმნა ინვესტირე-

ბის ან ფასების ხელახლა დადგენის შედეგად, რაც აღნიშნული სვოპის ფასების ხელახლა დადგენის თარიღის შემდეგ ხორციელდება) მოცემულია სსბასს 29.112-ით, რომელიც ეხება ჰეჯირების დასრულებას. როდესაც პროგნოზირებული გარიგების ნაწილის ჰეჯირება აღარ ხდება, საპროცენტო განაკვეთის სვოპის კლასიფიკაცია არ წყდება. იგი ისევ ჰეჯირების ინსტრუმენტად რჩება ჯერ განუხორციელებელი დანარჩენი გარიგებებისათვის. მაგალითად, დავუშვათ, საპროცენტო განაკვეთის სვოპი, რომლის დარჩენილი ხანგრძლივობა ერთი წელია, კლასიფიცირდა ფულადი ნაკადების სამი კვარტალური რეინვესტირების ჰეჯირებად. მომდევნო პროგნოზირებული გარიგება განხორციელდება სამ თვეში. როდესაც საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ფასები ხელახლა დგინდება სამ თვეში, ამ დროისათვის უკვე ცვალებადი მიმდინარე განაკვეთით, მოცემული საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ფიქსირებული და ცვალებადი განაკვეთები ცნობილი გახდება და ჰეჯირების დაცვას მომდევნო სამი თვის განმავლობაში ვეღარ უზრუნველყოფს. თუ შემდეგი პროგნოზირებული გარიგება არ განხორციელდება სამი თვისა და მოცემული საპროცენტო განაკვეთის სვოპის აღნიშნული ფასების ხელახლა დადგენის თარიღიდან დარჩენილი ათდღიანი პერიოდის განმავლობაში, ჰეჯირება არ ხორციელდება.

ვ.6.4 ჰეჯირების აღრიცხვა: ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების პრემია ან ფასდათმობა

ფორვარდულ სავალუტო ხელშეკრულებას მინიჭებული აქვს ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია ჰეჯირების ისეთ ურთიერთობაში, როგორიც არის, მაგალითად, უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში წმინდა ინვესტიცია. ნებადართულია თუ არა მოცემული ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების ფასდათმობის ან პრემიის ამორტიზაცია ნამეტში ან დეფიციტში მოცემული ხელშეკრულების ვადის განმავლობაში?

არა. სსბასს 29-ის შესაბამისად, ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების პრემიის ან ფასდათმობის ამორტიზაცია არ შეიძლება ნამეტში ან დეფიციტში. წარმოებულები ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ყოველთვის აისახება რეალური ღირებულებით. ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი ყოველთვის ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში აღიარდება, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულება ჰეჯირების კლასიფიცირებულ და ეფექტურ ინსტრუმენტს წარმოადგენს ფულადი ნაკადების ჰეჯირებასა თუ უცხოურ ერთეულში წმინდა ინვესტიციაში, როდესაც შემოსულობის ან ზარალის ეფექტური ნაწილი აღიარდება წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში. ამ შემთხვევაში, წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული თანხები ნამეტში ან დეფიციტში გადაიტანება ჰეჯირებული სამომავლო ფულადი ნაკადების განხორციელებისას, ან მოცემული ნეტო ინვესტიციის

გასვლისას. სსბასს 29.84(ბ)-ის შესაბამისად, ნებისმიერი ფორვარდის რეალური ღირებულების პროცენტის ნაწილი (დროითი ღირებულება) შეიძლება გამოირიცხოს ჰეჯირების ურთიერთობიდან. ასეთ შემთხვევაში, ფორვარდული სავალუტო ხელშეკრულების რეალური ღირებულების პროცენტის ნაწილის ცვლილება ნამეტში ან დეფიციტში აღიარდება.

3.6.5 სსბასს 29 და სსბასს 4 – თვითღირებულებით შეფასებული აქტივების რეალური ღირებულების ჰეჯირება

როდესაც გემის პირვანდელი ღირებულებით სამომავლო გაყიდვა ჰეჯირებულია უცხოურ ვალუტაში, სესხის სავალუტო რისკის წინააღმდეგ, სსბასს 29-ით მოითხოვება თუ არა, რომ გემი გადაფასდეს სავალუტო კურსის ცვლილების გამო, მიუხედავად იმისა, რომ მოცემული აქტივის შეფასების საფუძველი პირვანდელი ღირებულებათაა?

არა. რეალური ღირებულების ჰეჯირებისას ჰეჯირებული მუხლი გადაფასდება. უცხოური სავალუტო სესხის გემის რეალური ღირებულების ჰეჯირებად კლასიფიცირება არ შეიძლება, რადგან გემი არ მოიცავს რაიმე განცალკევებულად გასაზომი უცხოური ვალუტის რისკს. როდესაც სსბასს 29.98-ში მოცემული ჰეჯირების აღრიცხვის პირობები დაკმაყოფილებულია, უცხოური ვალუტის სესხი შეიძლება მოცემულ უცხოურ ვალუტაში მოსალოდნელი გაყიდვის ფულადი ნაკადების ჰეჯირებად კლასიფიცირდეს. ფულადი ნაკადების ჰეჯირების შემთხვევაში, ჰეჯირებული მუხლი არ გადაფასდება.

განყოფილება ზ: სხვა

ზ.1 რეალური ღირებულების ცვლილებების განმარტებითი შენიშვნები

სსბასს 29-ით მოითხოვება გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების და ნამეტში ან დეფიციტში რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივების და ფინანსური ვალდებულებების ხელახლა შეფასება რეალური ღირებულებით. თუ ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება არ არის კლასიფიცირებული ფულადი ნაკადების მოძრაობის ჰეჯირების ინსტრუმენტად, იმ ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების რეალური ღირებულების ცვლილებები, რომლებიც კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხულად ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში, ხოლო გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებები – წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში. საანგარიშო პერიოდში რეალური ღირებულების ცვლილებებთან დაკავშირებით რა განმარტებითი შენიშვნების გაკეთება მოითხოვება?

სსბასს 30.23-ით მოითხოვება შემოსავლის, ხარჯებისა და შემოსულობებისა და ზარალის მუხლების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა. აღნიშნული განმარტებითი შენიშვნების მოთხოვნა ეხება შემოსავლის,

ხარჯების და შემოსულობებისა და ზარალის იმ მუხლებს, რომლებიც წარმოიქმნება რეალური ღირებულებით გადაფასებისას. მაშასადამე, ერთეული უზრუნველყოფს რეალური ღირებულების ცვლილებების განმარტებით შენიშვნებში ასახვას, ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული, წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში ასახული ცვლილებების ერთმანეთისაგან გამიჯვნით. ცვლილებები კიდევ დაყოფილია შემდეგ მუხლებთან დაკავშირებით:

- (ა) გასაყიდად არსებული აქტივები ისე, რომ ცალ-ცალკე იყოს ნაჩვენები მოცემულ პერიოდში წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული შემოსულობის ან ზარალის თანხები და საკუთარი კაპიტალიდან ნამეტში ან დეფიციტში მოცემულ პერიოდში რეკლასიფიცირებული თანხა;
- (ბ) ფინანსური აქტივები ან ფინანსური ვალდებულებები რეალური ღირებულებით ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგების საშუალებით, ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების რეალური ღირებულების ცვლილების ცალ-ცალკე ჩვენებით (i) საწყისი აღიარებისას ამგვარად კლასიფიცირებული და (ii) ისინი, რომლებიც, სსბასს 29-ის შესაბამისად, სავაჭროდ გამიზნულად არის კლასიფიცირებული; და
- (გ) ჰეჯირების ინსტრუმენტები.

სსბასს 30-ით არც მოითხოვება და არც აკრძალულია რეალური ღირებულების ცვლილების კომპონენტების მიხედვით აღიარება, ერთეულის შიდა კლასიფიკაციის შესაბამისად. მაგალითად, ერთეულმა შეიძლება გადაწყვიტოს განმარტებით შენიშვნებში სსბასს 29-ით სავაჭროდ გამიზნულად კლასიფიცირებული წარმოებულების რეალური ღირებულების ცვლილებების ცალ-ცალკე ასახვა, მაგრამ ერთეული მათ რისკის მართვის ზომების ნაწილს სავაჭრო პორტფელის გარეშე აკუთვნებს.

ამასთან, სსბასს 30.10-ით მოითხოვება იმ ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა, რომლებიც კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, ისე, რომ ცალ-ცალკე იყოს ნაჩვენები (i) საწყისი აღიარებისას ამგვარად კლასიფიცირებული ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები და (ii) ისინი, რომლებიც, სსბასს 29-ის შესაბამისად, სავაჭროდ გამიზნულად არის კლასიფიცირებული.

ზ.2სსბასს 29 და სსბასს 2 – ჰეჯირების აღრიცხვა: ფულადი ნაკადების ანგარიშგება

როგორ უნდა აისახოს ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ჰეჯირების ინსტრუმენტებისაგან წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადები?

ჰეჯირების ინსტრუმენტებისაგან წარმოქმნილი ფულადი ნაკადები კლასიფიცირდება საოპერაციო, საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობის ფულად ნაკადებად, რომლებიც მოცემულია ჰეჯირებული მუხლიდან წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების კლასიფიკაციის მიხედვით. რადგან სსბასს 2-ში მოცემული ტერმინოლოგია არ განახლებულა სსბასს 29-ის გათვალისწინებით, ჰეჯირების ინსტრუმენტებისაგან წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების კლასიფიკაცია ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში, სსბასს 29-ის მიხედვით, შესაბამისობაში უნდა იყოს აღნიშნული ინსტრუმენტების ჰეჯირების ინსტრუმენტებად კლასიფიკაციასთან.

საილუსტრაციო მაგალითები

წინამდებარე მაგალითი დაერთვის სსბას 29-ს, მაგრამ არ წარმოადგენს მის ნაწილს.

აქტივებისა და ვალდებულებების პორტფელის საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირება

- სმ1. 20X1 წლის 1 იანვარს A ერთეული განსაზღვრავს აქტივებისა და ვალდებულებების პორტფელს, რომლის საპროცენტო განაკვეთის რისკის ჰეჯირების სურვილი აქვს. აღნიშნული ვალდებულებები მოიცავს მოთხოვნამდე დეპოზიტების ვალდებულებებს, რომელთა გატანა მეანაზრეს ნებისმიერ დროს, წინასწარ გაუფრთხილებლად შეუძლია. რისკის მართვის მიზნებისათვის ერთეული პორტფელის ყველა მუხლს განიხილავს, როგორც ფიქსირებულ-განაკვეთიანს.
- სმ2. რისკის მართვის მიზნებისათვის A ერთეული პორტფელის აქტივებისა და ვალდებულებებს ანალიზებს გადაფასების დროის პერიოდების მიხედვით, მოსალოდნელი გადაფასების თარიღების საფუძველზე. ერთეული ერთვითან პერიოდებს იყენებს და განრიგს მომდევნო ხუთი წლისათვის ამზადებს (ე.ი. დროის 60 ერთვითიან პერიოდში). პორტფელის წინასწარგადასახდელი აქტივებს ერთეული A დროის პერიოდების მიხედვით, მოსალოდნელი წინასწარგადახდის თარიღების საფუძველზე, მთლიანი აქტივების ხვედრითი წილის და არა ინდივიდუალური მუხლების მიხედვით, დროის თითოეულ პერიოდში აჯგუფებს. აღნიშნული პორტფელი მოიცავს აგრეთვე მოთხოვნად ვალდებულებებს, რომლებიც, ერთეულის ვარაუდით, ერთი თვიდან ხუთ წლამდე დროის განმავლობაში იქნება გადასახდელი და რომლებსაც რისკის მართვისათვის, დროის პერიოდების მიხედვით, ამ საფუძველზე ანაწილებს. ამ ანალიზით ერთეული გადაწყვეტს, თუ რა ოდენობის თანხის ჰეჯირებას განახორციელებს დროის თითოეულ პერიოდში.
- სმ3. ეს მაგალითი ეხება მხოლოდ ფასების ხელახლა დადგენის სამთვითიან პერიოდს, რომელიც 20X1 წლის 31 მარტს დასრულდება (ანალოგიური მიდგომა გამოიყენება დროის დანარჩენი 59 პერიოდის მიმართ). ერთეული A-მ დროის ამ მონაკვეთისათვის მოამზადა 100 ფე მილიონის ოდენობის აქტივის და 80 ფე მილიონის ოდენობის ვალდებულების განრიგი. ყველა ვალდებულება მოთხოვნისას გადახდადია.
- სმ4. რისკის მართვის მიზნებისათვის A ერთეული ნეტო პოზიციის 20 ფე მილიონის ჰეჯირების განხორციელებას გადაწყვეტს. შესაბამისად, 20X1 წლის 1 იანვარს ის დებს საპროცენტო განაკვეთის

სვოპს 2 ფიქსირებული განაკვეთით გადახდაზე და ლონდონის ბანკთაშორის ბაზარზე შეთავაზებული განაკვეთის (LIBOR-ის მიღებაზე 20 ფე მილიონ პირობით თანხად, სამთვიანი ფიქსირებული დაფარვის ვადით.

სმ5.საკითხის გასამარტივებლად ამ მაგალითში დაშვებულია შემდეგი:

- (ა) სვოპის ფიქსირებულგანაკვეთიანი ნაწილის კუპონი აქტივის ფიქსირებული კუპონის ტოლია;
- (ბ) სვოპის ფიქსირებულგანაკვეთიანი ნაწილის კუპონი გადასახდელია აქტივის პროცენტის თანხების გადახდის თარიღით; და
- (გ) სვოპის ცვალეზადგანაკვეთიანი ნაწილი არის LIBOR ოვერნიგჰტ-ის საპროცენტო განაკვეთი. ამის შედეგად სვოპის რეალური ღირებულების ცვლილება მთლიანად წარმოიქმნება მხოლოდ ფიქსირებულგანაკვეთიანი ნაწილისაგან, რადგან ცვალეზადგანაკვეთიან ნაწილს, საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების გამო, რეალური ღირებულების ცვლილების რისკი არ აქვს.

როდესაც აღნიშნული გასამარტივებელი დაშვებები არ არსებობს, უფრო დიდი არაეფექტურობა წარმოიქმნება. (ა)-სგან წარმოშობილი არაეფექტურობის ელიმინირება შეიძლება სვოპის ფიქსირებულგანაკვეთიანი თანხების ტოლი აქტივის ფულადი ნაკადების ნაწილის, ჰეჯირებულ მუხლად კლასიფიცირების საშუალებით.

სმ6. აგრეთვე დაშვებულია, რომ A ერთეული ეფექტურობის ტესტს ყოველთვის ატარებს.

სმ7. ექვივალენტური არაწინასწარგადახდადი აქტივების რეალური ღირებულება, 20 ფე მილიონის ოდენობით, რეალური ღირებულების იმ ცვლილებების უგულებელყოფით, რომლებიც საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებებს არ მიეკუთვნება, მოცემული ჰეჯირების სხვადასხვა პერიოდში შემდეგია:

	20X1 წ. 1 იანვარი	20X1 წ. 31 იანვარი	20X1 წ. 1 თებერვალი	20X1 წ. 28 თებერვალი	20X1 წ. 31 მარტი
რეალური ღირებულება (აქტივი) (ფე)	20,000,000	20,047,408	20,047,408	20,023,795	ნული

2. ამ მაგალითში ჰეჯირების ინსტრუმენტად გამოყენებულია სვოპი. საწარმომ შეიძლება გამოიყენოს ფორვარდული საპროცენტო განაკვეთის შეთანხმებები ან სხვა წარმოებულები ჰეჯირების ინსტრუმენტების სახით.

სმ8. ჰეჯირების სხვადასხვა პერიოდში სვოპის რეალური ღირებულება შემდეგია:

	20X1 წ. 1 იანვარი	20X1 წ. 31 იანვარი	20X1 წ. 1 თებერვალი	20X1 წ. 28 თებერვალი	20X1 წ. 31 მარტი
რეალური ღირებულება (ვალდებულება) (ფე)	ნული	(47,408)	(47,408)	(23,795)	ნული

ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი

სმ9. 20X1 წლის 1 იანვარს A ერთეულმა 20 ფე მილიონის ოდენობის აქტივებს სამთვიან პერიოდში ჰეჯირებული მუხლის კლასიფიკაცია მიანიჭა. ჰეჯირებული მუხლის (ე.ი. 20 ფე მილიონის ოდენობის აქტივები) რეალური ღირებულების ცვლილებას მიანიჭა LIBOR-ის ცვლილებაზე მიკუთვნებადი ჰეჯირებული რისკის კლასიფიკაცია. დაკმაყოფილებულია კლასიფიკაციის სხვა მოთხოვნებიც, რომლებიც მოცემულია აღნიშნული სტანდარტის 98(დ)-ე და მგ162-ე პუნქტებში.

სმ10.A ერთეული სმ4-ე პუნქტში აღწერილ საპროცენტო განაკვეთის სვოპს ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაციას ანიჭებს.

პირველი თვის ბოლო (20X1 წ. 31 იანვარი)

სმ11. 20X1 წლის 31 იანვარს (1-ლი თვის ბოლო(ს), როდესაც ერთეული ეფექტურობის ტესტს ატარებს, LIBOR შემცირდა. წინასწარგადახდების ისტორიული გამოცდილების საფუძველზე, A ერთეულის შეფასებით, აღნიშნულის შედეგად წინასწარგადახდები ადრე ნავარაუდევზე უფრო სწრაფად იქნება განსახორციელებელი. ამიტომ ერთეული გადააფასებს დროის ამ პერიოდში გაწერილი აქტივების თანხებს (ამ თვის განმავლობაში წარმოქმნილი აქტივების გარდა) 96 მილიონ ფე-ად.

სმ12. აღნიშნული, 20 მილიონი ფე, პირობითი თანხის საპროცენტო განაკვეთის სვოპის რეალური ღირებულებაა (47,408 ფე (ეს სვოპი ვალდებულება(ა).

სმ13. ერთეული ითვლის ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების ცვლილებას, წინასწარგადახდების ცვლილების შეფასების გათვალისწინებით, როგორც ეს ქვემოთ არის მოცემული.:

- (ა) პირველი, ითვლის აქტივების საწყისი შეფასების წილს ჰეჯირებული დროის მონაკვეთში. ეს არის 20 პროცენტი (20 მილიონი ფე ÷ 100 მილიონი ფე.

- (ზ) მეორე, მოცემულ პერიოდში აღნიშნული თანხის შესწორების შედეგად მიღებულ თანხაზე (96 მილიონი ფე ამრავლებს ამ პროცენტს (20 პროცენტი), შესწორებული შეფასების საფუძველზე, ჰეჯირებული მუხლის თანხის გამოთვლის მიზნით. მიიღება 19.2 მილიონი ფე.
- (გ) მესამე, ითვლის აღნიშნული ჰეჯირებული მუხლის (19.2 მილიონი ფე, შესწორებული შეფასების რეალური ღირებულების ცვლილებას, რაც მიკუთვნება LIBOR-ზე. ეს იქნება $45,511 \text{ ფე} - (47,408^3 \text{ ფე}) \times (19.2 \text{ მილიონი}) \div 20 \text{ მილიონი ფე}$.

სმ 14.A ერთეული აკეთებს შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს დროის მოცემულ პერიოდთან დაკავშირებით:

დ. ფული 172,097 ფე

კ. ნამეტის ან დეფიციტის ანგარიშგება (საპროცენტო შემოსავალი) 172,097 ფე

ჰეჯირებული თანხიდან (19.2 მილიონი ფე მიღებული პროცენტის აღიარებისთვის)

დ. ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგება (საპროცენტო ხარჯი) 179,268 ფე

კ. ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგება ანგარიშგება (საპროცენტო შემოსავალი) 179,268 ფე

კ. ფული ნული

ჰეჯირებულ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებულ სვოპთან დაკავშირებით პროცენტის თანხის გადახდისა და მიღების აღიარებისათვის.

დ. ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგება (ზარალი) 47,408 ფე

კ. წარმოებული ვალდებულება 47,408 ფე

სვოპის რეალური ღირებულების ცვლილების აღიარებისათვის.

დ. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ცალკე მუხლი 45,511 ფე

კ. ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგება (შემოსულობა) 45,511 ფე

3. იე 20,047,408 ფე – 20,000,000 ფე. იხ. პუნქტი სმ 7.

ჰეჯირებული თანხის რეალური ღირებულების ცვლილების აღიარებისთვის.

სმ 15. ნამეტზე ან დეფიციტზე ნეტო ზეგავლენა (საპროცენტო შემოსავლისა და ხარჯის გამოვლენით იქნება ზარალი (1,897 ფე, რაც უნდა აღიარდეს. ეს წარმოადგენს მოცემული ჰეჯირების ურთიერთობის არაეფექტურობას, რომელიც წამოიქმნება წინასწარ გადახდის შეფასებული თარიღების ცვლილების შედეგად.

მე-2 თვის დასაწყისი,

სმ 16. 20X1 წლის 1 თებერვალს A ერთეული ყიდის დროის სხვადასხვა მონაკვეთების აქტივების ნაწილს. A ერთეულმა გამოითვალა, რომ თავისი პორტფელის მთლიანი აქტივების 81/3 პროცენტი გაყიდა. რადგან აღნიშნული აქტივები დროში, მთლიანი აქტივების წილის სახით, არის განაწილებული თითოეულ პერიოდზე (და არა ინდივიდუალური აქტივების სახით, A ერთეული გადაწყვეტს, რომ მას არ შეუძლია დაადგინოს, დროის რომელ კონკრეტულ პერიოდებზე იყო გაწერილი გაყიდული აქტივები. მაშასადამე, იგი განაწილებას სისტემურ და რაციონალურ საფუძველზე ახორციელებს. იმის გამო, რომ ერთეულმა პორტფელის აქტივების წარმომადგენლობითი აქტივები გაყიდა, A ერთეული მთლიან გაყიდვებს დროის ყველა პერიოდზე პროპორციულად ანაწილებს.

სმ 17. აღნიშნულის საფუძველზე, A ერთეულმა გამოითვალა, რომ მან მოცემულ სამთვიან პერიოდზე განაწილებული აქტივების 81/3 პროცენტი, ანუ 8 მილიონის ფე ოდენობის აქტივები გაყიდა (96 მილიონის ფე 81/3 პროცენტი). მიღებული ამონაგები, 8,018,400, ფე, ამ აქტივების რეალური ღირებულების ტოლია. აღნიშნული აქტივების აღიარების შეწყვეტისას, A ერთეული ცალკე ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მუხლიდან ამოიღებს თანხას, რაც წარმოადგენს მის მიერ ახლახან გაყიდული ჰეჯირებული აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებას. ეს არის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მთლიანი მუხლის, 45,511 ფე-ის, 81/3 პროცენტი, ანუ 3,793 ფე.

სმ18. აღნიშნული აქტივების გაყიდვის აღიარებისა და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მუხლის ნაწილის ამოღების აღიარებისთვის, A ერთეული შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს აკეთებს:

დ ფული	8,018,400 ფე
კ. აქტივი	8,000,000 ფე
კ. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ცალკე მუხლი	3,793 ფე
კ. მოგება და ზარალი (შემოსულობა)	14,607 ფე

აქტივის რეალური ღირებულებით აღიარებისა და გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლების აღიარებისათვის.

რადგან აქტივების მოცემული თანხის ცვლილება ჰეჯირებული საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებაზე მიკუთვნებადი არ არის, არაეფექტურობა არ წარმოიქმნება.

- სმ 19. A ერთეულს ახლა 88 მილიონის ფე ოდენობის აქტივები და 80 მილიონის ფე ოდენობის ვალდებულებები აქვს დროის ამ პერიოდში. მაშასადამე, ნეტო თანხა, რომლის ჰეჯირებაც ერთეულს სურს, იქნება 8 მილიონი ფე და, შესაბამისად, იგი 8 მილიონ ფე-ს ანიჭებს ჰეჯირებული თანხის კლასიფიკაციას.
- სმ 20. A ერთეული გადაწყვეტს ჰეჯირებული ინსტრუმენტის კორექტირებას ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაციის თავდაპირველი სვოპის მხოლოდ ნაწილისათვის მინიჭებით. შესაბამისად, თავდაპირველი სვოპის, რომლის დარჩენილი ვადა ორი თვეა, ხოლო რეალური ღირებულებაა – 18,963 ფე, პირობითი თანხის მხოლოდ 40 პროცენტს, ანუ 8 მილიონ ფე-ს, ანიჭებს ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაციას. დაკმაყოფილებულია კლასიფიკაციის სხვა მოთხოვნებიც, რომლებიც მოცემულია აღნიშნული სტანდარტის 98-ე(დ) და მგ162-ე პუნქტებში. აღნიშნული სვოპის პირობითი თანხიდან 12 მილიონ ფე-ს აღარ აქვს მინიჭებული ჰეჯირების კლასიფიკაცია და მისი კლასიფიკაცია მოხდება, როგორც სავაჭროდ გამიზნულის, რომლის ცვლილება აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში, ან მიენიჭება ჰეჯირების ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია სხვა ჰეჯირების ურთიერთობაში.
- სმ 21. 20X1 წლის 1 თებერვალს და შემდგომში აქტივების გაყიდვის აღრიცხვისათვის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ცალკე მუხლია 41,718 ფე (45,511 ფე – 3,793 ფე, რაც წარმოადგენს აქტივების რეალური ღირებულების, 17.6 მილიონი ფე, ჯამურ ცვლილებას. 20X1 წლის 1 თებერვალს A ერთეული აქტივები-

დან, რომლებსაც 18,963⁴ ფე რეალური ღირებულების ჯამური ცვლილება აქვთ, მხოლოდ 8 მილიონი ფე ოდენობის აქტივების ჰეჯირებას ახორციელებს. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ცალკე მუხლის დარჩენილი 22,75547⁵ ფე დაკავშირებულია იმ აქტივებთან, რომლებსაც A ერთეული კვლავ ფლობს, მაგრამ ჰეჯირების ურთიერთობაში არ მონაწილეობს. ერთეული აღნიშნული თანხის, 22,755, ფე, ამორტიზაციას ახორციელებს მოქმედების დარჩენილი ვადის, ორი თვის, განმავლობაში.

სმ 22. A ერთეული გადაწყვეტს, რომ არაპრაქტიკულია ხელახლა გამოთვლილი, ეფექტურ შემოსავლიანობაზე დაფუძნებული ამორტიზაციის მეთოდის გამოყენება, ამიტომ იყენებს წრფივ მეთოდს.

მე-2 თვის ბოლო (20X1 წლის 28 თებერვალი)

სმ 23. 20X1 წლის 28 თებერვალს, როდესაც A ერთეული ეფექტურობის შემდეგ ტესტირებას ატარებს, LIBOR არ იცვლება. ერთეული არ ახორციელებს წინასწარგადახდების შესწორებას. 8 მილიონი ფე პირობითი ძირითადი თანხის, კლასიფიცირებული საპროცენტო განაკვეთის სვოპის რეალური ღირებულებაა (9,518)⁶ ფე (მოცემული სვოპი ვალდებულება(ა). ამასთან, A ერთეულმა გამოითვალა, რომ ჰეჯირებული აქტივების, 8 მილიონი ფე, რეალური ღირებულება 20X1 წლის 28 თებერვლისათვის არის 8,009,518⁷ ფე.

სმ 24. ერთეული A დროის მოცემული პერიოდის ჰეჯირებასთან დაკავშირებით შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს აკეთებს:

დ.	ფული	71,707 ფე
კ.	ნამეტი ან დეფიციტი (საპროცენტო შემოსავალი)	71,707 ფე
<i>ჰეჯირებულ თანხაზე (8 მილიონი ფე მიღებული პროცენტის თანხის აღიარებისათვის).</i>		
დ.	ნამეტი ან დეფიციტი (საპროცენტო ხარჯი)	71,707 ფე
კ.	ნამეტი ან დეფიციტი (საპროცენტო შემოსავალი)	62,115 ფე

⁴. 41,718 ფე ∓ (8 მილიონი ფე / 17.6 მილიონი ფე)

⁵. 41,718 ფე – 18,963 ფე

⁶. 23,795 ფე [იხ. პუნქტი სმ 8] ∓ (8 მილიონი ფე / 20 მილიონი ფე)

⁷. 20,023,795 ფე [იხ. პუნქტი სმ 7] ∓ (8 მილიონი ფე / 20 მილიონი ფე)

კ. ფული

9,592 ფე

ჰეჯირებულ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული სვოპის ნაწილთან დაკავშირებით პროცენტის თანხის გადახდისა და მიღების აღიარებისათვის (8 მილიონი ფე).

დ. წარმოებული ვალდებულება

9,445 ფე

კ. ნამეტი ან დეფიციტი (შემოსულობა)

9,445 ფე

ჰეჯირებულ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული სვოპის ნაწილის რეალური ღირებულების ცვლილების აღიარებისათვის (8 მილიონი ფე (9,518 ფე - 18,963 ფე)

დ. ნამეტი ან დეფიციტი (ზარალი)

9,445 ფე

კ. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ცალკე მუხლი

9,445 ფე

ჰეჯირებული თანხის რეალური ღირებულების ცვლილების აღიარებისათვის (8,009,518 ფე - 8,018,963 ფე).

სმ 25. ნამეტი ან დეფიციტი ნეტო ზეგავლენა (საპროცენტო შემოსავლისა და ხარჯის გამოკლებით იქნება ნული, რაც ჰეჯირების სრულ ეფექტურობას გვიჩვენებს.

სმ 26. დროის მოცემულ პერიოდში ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მუხლის ამორტიზაციის მიზნით, A ერთეული შემდეგ ბუღალტრულ გატარებას აკეთებს:

დ ნამეტი ან დეფიციტი (ზარალი) ფე11,378

კ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ცალკე მუხლი ფე11,378 (a)

მოცემული პერიოდის ამორტიზაციის ხარჯის აღიარებისათვის.

(a) ფე22,755 ÷ 2

მე-3 თვის ბოლო

სმ 27.მესამე თვის განმავლობაში მოცემულ სამთვიან პერიოდში აქტივებისა და ვალდებულებების თანხები აღარ შეცვლილა. 20X1 წლის 31 მარტს აქტივებისა და სვოპის დაფარვის ვადა დგება და მთლიანი ნაშთები ნამეტში ან დეფიციტში აღიარდება.

სმ 28.დროის მოცემულ პერიოდთან დაკავშირებით A ერთეული შემდეგ ბუღალტრულ გატარებას აკეთებს:

დ.	ფული	8,071,707 ფე	დ.
კ.	აქტივი (ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება)	8,000,000 ფე	კ.
კ.	ნამეტი ან დეფიციტი (საპროცენტო შემოსავალი)	71,707 ფე	კ.
	<i>ჰეჯირებული თანხის დაფარვის ვადის დადგომისას მიღებული პროცენტის თანხისა და ფულადი სახსრების აღიარებისათვის (8 მილიონი ფე.</i>		

დ. ნამეტი ან დეფიციტი (საპროცენტო ხარ- 71,707 ფე
ჯი)

კ. ნამეტი ან დეფიციტი (საპროცენტო შემოსავალი) 62,115 ფე

კ. ფული 9,592 ფე

*ჰეჯირებულ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული სვოპის ნაწილთან დაკავშირებული
პროცენტის თანხის გადახდისა და მიღების აღიარებისათვის (8 მილიონი ფე.*

დ. წარმოებული ვალდებულება 9,518 ფე

კ. ნამეტი ან დეფიციტი (შემოსულობა) 9,518 ფე

*ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული სვოპის ნაწილის ვადის გასვლის
აღიარებისათვის (8 მილიონი ფე.*

დ. ნამეტი ან დეფიციტი (ზარალი) 9,518 ფე

კ. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ცალკე მუხლი 9,518 ფე

მოცემული დროის პერიოდის დასრულებისას, ბალანსის მუხლის დარჩენილი თანხის ბალანსიდან ამოსაღებად.

სმ 29 ნამეტზე ან დეფიციტზე ნეტო ზეგავლენა (საპროცენტო შემოსავლისა და ხარჯის გამოკლებით იქნება ნული, რაც ჰეჯირების სრულ ეფექტურობას გვიჩვენებს.

სმ 30. დროის მოცემულ პერიოდში ბალანსის მუხლის ამორტიზების მიზნით, A ერთეული შემდეგ ბუღალტრულ გატარებას აკეთებს:

დ მოგება ან ზარალი (ზარალი) ფე 11,377

3

ფე11,377^(ა)

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ცალკე მუხლი

(ა) ფე22,755 ÷ 2

რეზიუმე

IE31. სმ 31.ქვემოთ მოცემულ ცხრილებში შეჯამებულია შემდეგი:

- (ა) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ცალკე მუხლის ცვლილებები;
- (ბ) წარმოებულის რეალური ღირებულება;
- (გ) მოცემული ჰეჯირების მთლიანი სამთვლიანი პერიოდის ჰეჯირების ზეგავლენა ნამეტზე ან დეფიციტზე;
- (დ) ჰეჯირებისთვის განკუთვნილ თანხასთან დაკავშირებული საპროცენტო შემოსავალი და საპროცენტო ხარჯი

ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება

აღწერა	20X1 წ. 1 იანვარი	20X1 წ. 31 იანვარი	20X1 წ. 1 თებერვალი	20X1 წ. 28 თებერვალი	20X1 წ. 31 მარტი
	ფი	ფი	ფი	ფი	ფი
ჰეჯირებული აქტი- ვის თანხა	20,000,000	19,200,000	8,000,000	8,000,000	8,000,000

(ა) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშების ცალკე მუხლის ცვლილებები

გადმოტანილი ნაშთი:					
ნაშთი, რომლის ამორტიზება უნდა მოხდეს	ნული	ნული	ნული	22,755	11,377
დარჩენილი ნაშთი	ნული	ნული	45,511	18,963	9,518
შემცირებული: აქტივის გაყიდვის გამო შესწორებით	ნული	ნული	(3,793)	ნული	ნული
ჰეჯირებული აქტივის რეალური ღირებულების ცვლილების გამო შესწორება	ნული	45,511	ნული	(9,445)	(9,518)
ამორტიზაცია	ნული	ნული	ნული	(11,378)	(11,377)

გადასატანი:

ნაშთი, რომლის ამორტიზება უნდა მოხდეს	ნული	ნული	22,755	11,377	ნული
დარჩენილი ნაშთი	ნული	45,511	18,963	9,518	ნული

(ბ) წარმოებულის რეალური ღირებულება

	20X1 წ. 1 იანვარი	20X1 წ. 31 იანვარი- რი	20X1 წ. 1 თებერვალი 1 თებერვალი	20X1 წ. 28 თებერ- ვალი	20X1 წ. 31 მარტი
20,000,000 ფე	ნული	47,408	-	-	-
12,000,000 ფე	ნული	-	28,445	აღარ არის კლასიფიცირებული ჰეჯირების ინსტრუმენტად	
8,000,000 ფე	ნული	-	18,963	9,518	ნული
სულ	ნული	47,408	47,408	9,518	ნული

(გ) მოცემული ჰეჯირების ზეგავლენა ნამეტზე ან დეფიციტზე

	20X1 წ. 1 იანვარი	20X1 წ. 31 იანვარი	20X1 წ. 1 თებერვალი	20X1 წ. 28 თებერვალი	20X1 წ. 31 მარტი
ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მუხლის ცვლილება: ნული					
აქტივი		45,511	არ იყო	(9,445)	(9,518)
წარმოებულის რეალური ღირებუ- ლების ცვლილება	ნული	(47,408)	არ იყო	9,445	9,518
ნეტო ზეგავლენა	ნული	(1,897)	A არ იყო	ნული	ნული
ამორტიზაცია	ნული	ნული	N არ იყო	(11,378)	(11,377)

ამასთან, 20X1 წლის 1 თებერვალს აქტივის გაყიდვიდან წარმოიშობა მოგება 14,607 ფე.

(დ) ჰეჯირებულად კლასიფიცირებულ თანხასთან დაკავშირებული საპროცენტო შემოსავალი და ხარჯები

ჰეჯირებულ თანხასთან დაკავშირებით აღიარებული მოგება 1 იანვარი ან ზარალი	20X1 წ. 31 იანვარი	20X1 წ. 1 თებერ- ვალი	20X1 წ. 28 თებერვალი	20X1 წ. 31 მარტი	
საპროცენტო შემოსავალი					
- აქტივის	ნული	172,097	არ იყო	71,707	71,707
- სვოპის	ნული	179,268	არ იყო	62,115	62,115
საპროცენტო ხარჯი					
- სვოპის	ნული	(179,268)	არ იყო	(71,707)	(71,707)

უცხოური ქვედანაყოფის გასვლა

სმ32. ამ მაგალითში ნაჩვენებია გ დანართის გ12 და გ13 პუნქტების გამოყენება უცხოური ქვედანაყოფის გასვლისას, ნამეტში ან დეფიციტში, თანხის ასახვასთან დაკავშირებით.

საბაზისო ინფორმაცია

სმ33. ამ მაგალითში იგულისხმება ჯგუფის იგივე სტრუქტურა, რომელიც განხილული იყო გამოყენების მითითებებში. D სათაო ერთეული თავის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში A შვილობილი ერთეულის მიერ აშშ დოლარებში ნასესხებ სახსრებს იყენებს C შვილობილ ერთეულში ფლობილი ნეტო ინვესტიციით

განპირობებული ევრო/აშშ დოლარის რისკის ჰეჯირებისთვის. D სათაო ერთეული კონსოლიდაციისთვის იყენებს ეტაპობრივ მეთოდს. დავუშვათ, ჰეჯირება მთლიანად ეფექტური იყო და აშშ დოლარი/ევრო სავალუტო კურსის ცვლილებით გამოწვეული ჰეჯირების ინსტრუმენტის ღირებულების მთლიანი ცვლილება, რომელიც დაგროვდა C შვილობილი ერთეულის გასვლამდე, შეადგენს €24 მლნ-ს (შემოსულობა). ეს თანხა ზუსტად ედრება C შვილობილ ერთეულში ფლობილი ნეტო ინვესტიციის ღირებულების დაცემას, რომელიც მიიღება ინვესტიციის გადაანგარიშებისას სათაო ერთეულის სამუშაო ვალუტაში (ევრო).

სმ34. თუ D სათაო ერთეული კონსოლიდაციისთვის პირდაპირ მეთოდს გამოიყენებდა, C შვილობილ ერთეულში ფლობილი ნეტო ინვესტიციის ღირებულების, €24 მლნ, დაცემა D სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში მთლიანად აისახებოდა უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვში, რომელიც დაკავშირებულია C შვილობილ ერთეულთან. თუმცა, ვინაიდან სათაო ერთეული ეტაპობრივ მეთოდს იყენებს კონსოლიდაციისთვის, C შვილობილ ერთეულში ფლობილი ნეტო ინვესტიციის ღირებულების, €24 მლნ, დაცემა აისახება B შვილობილი ერთეულის უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვშიც, რომელიც დაკავშირებულია C შვილობილ ერთეულთან, D სათაო ერთეულის უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვშიც, რომელიც დაკავშირებულია B შვილობილ ერთეულთან.

სმ35. B და C შვილობილ ერთეულებთან დაკავშირებით, უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვში აღიარებულ აგრეგირებულ თანხაზე კონსოლიდაციის მეთოდი გავლენას არ ახდენს. დავუშვათ, პირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას, D სათაო ერთეულის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვი, B და C შვილობილ ერთეულებთან დაკავშირებით, შეადგენს €62 მლნ შემოსულობას და €24 მლნ ზარალს, შესაბამისად, კონსოლიდაციის ეტაპობრივი მეთოდის გამოყენებისას ეს თანხები არის €49 მლნ შემოსულობა და €11 მლნ ზარალი.

რეკლასიფიკაცია

სმ36. C შვილობილი ერთეულის გასვლის შემთხვევაში, სსბასს 29 მოითხოვს, რომ ჰეჯირების ინსტრუმენტთან დაკავშირებული მთლიანი €24 მლნ შემოსულობა რეკლასიფიცირებული იყოს ნამეტში ან დეფიციტში. ეტაპობრივი მეთოდის შემთხვევაში, C

შვილობილ ერთეულში ფლობილ ნეტო ინვესტიციასთან დაკავშირებით, ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული იქნება მხოლოდ €11 მლნ ზარალი. D სათაო ერთეულმა €13 მლნ-ით უნდა შეასწოროს როგორც B, ასევე C შვილობილ ერთეულებთან დაკავშირებული უცხოურ ვალუტაში გადაანგარიშების რეზერვი, რათა შეესაბამებოდეს ჰეჯირების ინსტრუმენტთან და ნეტო ინვესტიციასთან დაკავშირებით რეკლასიფიცირებულ თანხებს და ისეთი სურათი მივიღოთ, თითქოს, ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, კონსოლიდაციისთვის პირდაპირი მეთოდი იყო გამოყენებული. ერთეულმა, რომელსაც ჰეჯირებული არა აქვს ნეტო ინვესტიცია, მსგავსი რეკლასიფიკაცია უნდა განახორციელოს.

დათმობილი სესხის მიღება

სმ37. ადგილობრივი ორგანო იღებს 5 მილიონი ფე-ს ოდენობის დაფინანსებას საერთაშორისო დეველოპერული სააგენტოსაგან პირველადი ჯანდაცვის კლინიკის ასაშენებლად 5 წლის განმავლობაში. შეთანხმება ითვალისწინებს, რომ სესხი უნდა იქნეს გადახდილი 5 წლის განმავლობაში შემდეგნაირად:

წელი 1: ძირითადი თანხა არ არის გადასახდელი.

წელი 2: ძირითადი თანხის 10% უნდა იქნეს გადახდილი.

წელი 3: ძირითადი თანხის 20% უნდა იქნეს გადახდილი.

წელი 4: ძირითადი თანხის 30% უნდა იქნეს გადახდილი.

წელი 5: ძირითადი თანხის 40% უნდა იქნეს გადახდილი.

პროცენტის გადახდა ხდება ყოველწლიურად, წინასწარ, სესხის დარჩენილი თანხის 5%-ის ოდენობით. მსგავსი სესხისათვის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი შეადგენს 10%-ს.

სმ38. ერთეულმა მიიღო 5 მილიონი ფე-ს ოდენობის დათმობილი სესხი, რომელიც საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე 5%-ით ნაკლები განაკვეთით უნდა იქნეს გადახდილი. განსხვავება სესხის შემოსავალსა და საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით დადისკონტირებული, სასესხო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული, გადასახდელების მიმდინარე ღირებულებას შორის აღიარდება არაგაცვლით ოპერაციად.

სმ39. დათმობილი სესხების აღრიცხვისათვის საჭირო საჟურნალო გატარება არის შემდეგნაირი:

ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება

1. თავდაპირველი აღიარებისას ერთეული აღიარებს შემდეგს (დავუშვათ, რომ ერთეული შემდგომში დათმობილ სესხებს აფასებს ამორტიზებული ღირებულებით:

დ.	ბანკი	5,000,000	
კ.	სესხი (იხ. ქვემოთ ცხრილი 2)		4,215,450
კ.	ვალდებულება ან არაგაცვლითი შემოსავალი		784,550

სესხის მიღების აღიარება რეალური ღირებულებით

სსმას 23 განიხილება სესხის არასაბაზრო წილისათვის ვალდებულების ან შემოსავლის აღიარებისას. სსმას 23 სტანდარტის 26-ე მაგალითი მოიცავს საჟურნალო გატარებებს არაგაცვლით შემოსავლად მიჩნეული სესხის არასაბაზრო ნაწილის აღიარებისა და შეფასებისათვის.

2. წელი 1: ერთეული აღიარებს შემდეგს:

დ.	სესხი (იხ. ქვემოთ ცხრილი 3)	421,545
კ.	სესხი	421,545

პროცენტის აღიარება ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით (4,215,450 X 10%)

დ.	სესხი (იხ. ქვემოთ ცხრილი 1)	250,000
კ.	ბანკი	250,000

დარჩენილ ბალანსზე გადახდილი პროცენტის აღიარება (5 მილიონი ფე X 5%)

3. წელი 2: ერთეული აღიარებს შემდეგს:

დ.	პროცენტი	438,700
კ.	სესხი	438,700

პროცენტის აღიარება ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით (4,386,995 X 10%)

დ.	სესხი	750,000
კ.	ბანკი	750,000

დარჩენილ ბალანსზე გადახდილი პროცენტის აღიარება (5 მილიონი ფე X 5% + 500,000 ფე გადახდილი ძირადი თანხა)

4. წელი 3: ერთეული აღიარებს შემდეგს:

დ.	პროცენტი	407,569
კ.	სესხი	407,569

პროცენტის აღიარება ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით (4,075,695 X 10%)

დ.	სესხი	1,225,000
კ.	ბანკი	1,225,000

დარჩენილ ბალანსზე გადახდილი პროცენტის აღიარება (4.5 მილიონი ფე X 5% + 1 მილიონი ფე გადახდილი ძირადი თანხ(ა))

5. წელი 4: ერთეული აღიარებს შემდეგს:

დ.	პროცენტი	325,826
კ.	სესხი	325,826

პროცენტის აღიარება ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით (3,258,264 X 10%)

დ.	სესხი	1,675,000
კ.	ბანკი	1,675,000

დარჩენილ ბალანსზე გადახდილი პროცენტის აღიარება (3.5 მილიონი ფე X 5% + 1.5 მილიონი ფე გადახდილი ძირადი თანხ(ა))

6. წელი 5: ერთეული აღიარებს შემდეგს:

დ.	პროცენტი	190,909
კ.	სესხი	190,909

პროცენტის აღიარება ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით (1,909,091 X 10%)

დ.	სესხი	2,100,000
კ.	ბანკი	2,100,000

დარჩენილ ბალანსზე გადახდილი პროცენტის აღიარება (2 მილიონი ფე X 5% + 2 მილიონი ფე გადახდილი ძირადი თანხ(ა))

გამოთვლები

ცხრილი 1: ამორტიზაციის განრიგი (5%-იანი კონტრაქტით გათვალისწინებული გადახდების გამოყენებით

	წელი 0 ფე	წელი 1 ფე	წელი 2 ფე	წელი 3 ფე	წელი 4 ფე	წელი 5 ფე
ძირითადი თანხა	5,000,000	5,000,000	5,000,000	4,500,000	3,500,000	2,000,000
პროცენტი	–	250,000	250,000	225,000	175,000	100,000
გადახდები	–	(250,000)	(750,000)	(1,225,000)	(1,675,000)	(2,100,000)
ბალანსი	5,000,000	5,000,000	4,500,000	3,500,000	2,000,000	–

ცხრილი 2: კონტრაქტით გათვალისწინებული ფულადი სახსრების მოძრაობის შეწყვეტა (დაფუძნებული 10%-იან საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე)

	წელი 1 ფე	წელი 2 ფე	წელი 3 ფე	წელი 4 ფე	წელი 5 ფე
ძირითადი თანხის ბალანსი	5,000,000	4,500,000	3,500,000	2,000,000	–
საპროცენტო გადასახდელი	250,000	250,000	225,000	175,000	100,000
მოლოანი გადახდები	250,000	750,000	1,225,000	1,675,000	2,100,000
(ძირითადი თანხა და პროცენტი)					
გადასახდელების მიმდინარე ღირებულება	227,272	619,835	920,360	1,144,048	1,303,935
სულ გადასახდელების მიმდინარე ღირებულება					4,215,450
მიღებული შემოსავლები					5,000,000
გამოკლებული: გასავლებისმიმდინარე ღირებულება (სესხის რეალური ღირებულება საწყისი აღიარების(ს) სესხის არასაბაზრო ნაწილი, რომელიც უნდა აღიარდეს ხარჯად					4,215,450
					784,550

ცხრილი 3: სესხის ბალანსისა და პროცენტის გამოთვლა ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით 0

	წელი 1 ფი	წელი 2 ფი	წელი 3 ფი	წელი 4 ფი	წელი 5 ფი
ძირითადი თანხა	4,215,450	4,386,995	4,075,695	3,258,264	1,909,091
დარიცხული პროცენტი	421,545	438,700	407,569	325,827	190,909
პროცენტის და ძირითადი თანხის	250,000	750,000	1,225,000	1,675,000	2,100,000
გადახდები					
ბალანსი	4,386,995	4,075,695	3,258,264	1,909,091	–

შელავათაინი სესხის გადახდა

სმ40. განათლების დეპარტამენტი, საუნივერსიტეტო განათლების ხელშეწყობის მიზნით, დაბალი საპროცენტო განაკვეთის მქონე სესხებს, გადახდის მოქნილი პირობებით, ხელმისაწვდომს ხდის კვალიფიცირებული სტუდენტებისთვის.

სმ41. ფინანსური წლის დასაწყისში დეპარტამენტმა გასცა 250 მილიონი ფე-ს ოდენობის სესხები სხვადასხვა სტუდენტებზე, შემდეგი პირობებით:

- ძირითადი თანხის გადახდა ხდება შემდეგნაირად:
წელი 1-3: ძირითადი თანხა არ არის გადასახდელი.
წელი 4: ძირითადი თანხის 30% უნდა იქნეს გადახდილი.
წელი 5: ძირითადი თანხის 30% უნდა იქნეს გადახდილი.
წელი 6: ძირითადი თანხის 40% უნდა იქნეს გადახდილი.
- პროცენტის გამოანგარიშება ხდება სესხის დარჩენილი თანხის 6%-ის ოდენობით და გადაიხდება ყოველწლიურად, წინასწარ. დავუშვათ, რომ მსგავსი სესხისათვის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი შეადგენს 11.5%-ს.

სმ42. საჟურნალო გატარებები დათმობილი სესხის აღრიცხვისათვის არის შემდეგი (დავუშვათ, რომ ერთეული დათმობილ სესხებს შემდგომში აფასებს ამორტიზებული ღირებულებით:

1. თავდაპირველი აღიარებისას, ერთეული აღიარებს შემდეგს:

დ. სესხი	199,345,480
დ. ხარჯი	50,654,520
კ. ბანკი	250,000,000

2. წელი 1: ერთეული აღიარებს შემდეგს:

დ. სესხი	22,924,730
----------	------------

ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება

კ. ხარჯი	22,924,730	
<i>პროცენტის დარიცხვა ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით (199,345,480 X 11.5%)</i>		
დ. ზანკი	15,000,000	
კ. სესხი	15,000,000	
<i>პროცენტის გადახდა 250 მილიონი ფე X 6%</i>		
3. წელი 2: ერთეული აღიარებს შემდეგს:		
დ. სესხი	23,836,074	
კ. საპროცენტო შემოსავალი	23,836,074	
<i>პროცენტის დარიცხვა ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით 207,270,210 X 11.5%</i>		
დ. ზანკი	15,000,000	
კ. სესხი	15,000,000	
<i>პროცენტის გადახდა 250 მილიონი ფე X 6%</i>		
4. წელი 3: ერთეული აღიარებს შემდეგს:		
დ. სესხი	24,852,223	
კ. საპროცენტო შემოსავალი	24,852,223	
<i>პროცენტის დარიცხვა ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით (216,106,284 X 11.5%)</i>		
დ. ზანკი	15,000,000	
კ. სესხი	15,000,000	
5. წელი 4: ერთეული აღიარებს შემდეგს:		
დ. სესხი	25,985,228	
კ. საპროცენტო შემოსავალი	25,985,228	
<i>პროცენტის დარიცხვა ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით (225,985,228 X 11.5%)</i>		
დ. ზანკი	90,000,000	
კ. სესხი	90,000,000	
<i>პროცენტის გადახდა 250 მილიონი ფე X 6% + 75 მილიონი ფე ძირითადი თანხის გადახდა</i>		
6. წელი 5: ერთეული აღიარებს შემდეგს:		
დ. სესხი	18,623,530	
კ. საპროცენტო შემოსავალი	18,623,530	
<i>პროცენტის დარიცხვა ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით (161,943,735 X 11.5%)</i>		
დ. ზანკი	85,500,000	
კ. სესხი	85,500,000	
<i>პროცენტის გადახდა 175 მილიონი ფე X 6% + 75 მილიონი ფე ძირითადი თანხის გადახდა</i>		
7. წელი 6: ერთეული აღიარებს შემდეგს:		
დ. სესხი	10,932,735	
კ. საპროცენტო შემოსავალი	10,932,735	
<i>პროცენტის დარიცხვა ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით (95,067,265 X 11.5%)</i>		
დ. ზანკი	106,000,000	
კ. სესხი	106,000,000	
<i>გადახდილი ძირითადი თანხის აღიარება</i>		

გამოთვლები

ცხრილი 1: ამორტიზაციის განრიგი (6%-იანი, კონტრაქტით
გათვალისწინებული გადახდების გამოყენებით

	წელი 0 ფე'000	წელი 1 ფე'000	წელი 2 ფე'000	წელი 3 ფე'000	წელი 4 ფე'000	წელი 5 ფე'000	წელი 6 ფე'000
ძირითადი თანხა	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000	250,000
პროცენტი	—	15,000	15,000	15,000	15,000	10,500	6,000
გადახდები	—	15,000	15,000	15,000	90,000	85,500	106,000
ბალანსი	250,000	250,000	250,000	250,000	175,000	100,000	—

ცხრილი 2: კონტრაქტით გათვალისწინებული ფულადი სახსრების
მოძრაობის შეწყვეტა (დაფუძნებული 11.5%-იან საბაზრო საპროცენტო
განაკვეთზე)

	წელი 1 ფე'000	წელი 2 ფე'000	წელი 3 ფე'000	წელი 4 ფე'000	წელი 5 ფე'000	წელი 6 ფე'000
ძირითადი თანხის ბალანსი	250,000	250,000	250,000	175,000	100,000	—
საპროცენტო გადასახდელი	15,000	15,000	15,000	15,000	10,500	6,000
მთლიანი გადახდები (ძირითადი თანხა და პროცენტი)	15,000	15,000	15,000	90,000	85,500	106,000
გადასახდელე ბის მიმდინარე ღირებულება	13,452,915	12,065,394	10,820,981	58,229,497	49,612,576	55,164,117
სულ გადასახდელის მიმდინარე ღირებულება						199,345,480
გადახდილი შემოსავლები						250,000,000
გამოკლებული: გასაველების მიმდინარე ღირებულება (სესხის რეალური ღირებულება საწყისი აღიარებისა(ს)						50,654,520
სესხის არასაბაზრო ნაწილი, რომელიც უნდა აღიარდეს ხარჯად						199,345,480

ცხრილი 3: სესხის ბალანსისა და პროცენტის გამოთვლა ეფექტური
საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით

	წელი 1 ფე	წელი 2 ფე	წელი 3 ფე	წელი 4 ფე	წელი 5 ფე	წელი 6 ფე
ძირითადი თანხა	199,345,480	207,270,210	216,106,284	225,958,228	161,943,735	95,067,265

ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება

დარიცხული პროცენტი	22,924,730	23,836,074	24,852,223	25,985,228	18,623,530	10,932,735
პროცენტი და ძირითადი თანხის გადახდები	15,000,000	15,000,000	15,000,000	90,000,000	85,500,000	106,000,000
ბალანსი	207,270,210	216,106,284	225,958,228	161,943,735	95,067,265	–

ნომინალური ღირებულებით გაცემული ფინანსური გარანტიის კონტრაქტები

სმ43. C ერთეული არის მთავარი საავტომობილო მწარმოებელი A იურისდიქციაში. 201V წ-ის 1 იანვარს A მთავრობა (ემიტენტი) დებს ფინანსური გარანტიის კონტრაქტს B ერთეულთან (მფლობელი), ერთეული C-ს მიერ 30-წლიანი, 50 მილიონი ფე-ს ოდენობის სესხის (რომლის გადახდაც ხდება ორ თანაბარ თანხად: 25 მილიონი ფე – 201X და 204მ წლებში) გადაუხდელობით გამოწვეული ფინანსური ეფექტის ანაზღაურებაზე. C ერთეული უხდის 30,000 ფე-ს ოდენობის ნომინალს A მთავრობას. A მთავრობასთან Nმოლაპარაკებების დაწყებამდე C ერთეულმა ფინანსური გარანტიის გამოშვების თხოვნით მიმართა რიგ ერთეულებს, თუმცა ამ ერთეულთაგან არცერთი არ აღმოჩნდა მზად ასეთი გარანტიის გამოსაშვებად. არ არსებობს A იურისდიქციის ან მეზობელი D და E იურისდიქციების საავტომობილო წარმოების სექტორში ფინანსური გარანტიების ბოლო პერიოდის მაგალითები. A მთავრობა ასკვნის, რომ მას არ შეუძლია გამოიყენოს შეფასების ტექნიკა, რადგან შეფასების ტექნიკის გამოყენება არ იძლევა რეალური ღირებულების საიმედო საზომს. შესაბამისად, A მთავრობა ადგენს, რომ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტი უნდა შეაფასოს სსბასს 19-ის გამოყენებით.

სმ44. 201V წლის 31 დეკემბერს, C ერთეულის ფინანსური მდგომარეობისა და შედეგების გადახედვის შემდეგ, A მთავრობა ადგენს, რომ არ არსებობს B ერთეულის მიმართ მიმდინარე ვალდებულება ფინანსური გარანტიის კონტრაქტთან დაკავშირებით. A მთავრობა არ აღიარებს ვალდებულებას თავისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში. A მთავრობა აკეთებს რეალურ ღირებულებასთან და საკრედიტო რისკთან დაკავშირებულ განმარტებით შენიშვნებს სსბასს 30-ში – *ფინანსური*

ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები – ფინანსური გარანტიის კონტრაქტებთან დაკავშირებით. ის ასევე აკეთებს 50 მილიონი ფე-ს ოდენობის პირობითი ვალდებულებების განმარტებით შენიშვნებს სსბასს 19-ის მიხედვით. A მთავრობა, თავისი ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებაში, აღიარებს 1,000 ფე-ს ოდენობის შემოსავალს C ერთეულის მიერ გადასახდელ ნომინალურ ღირებულებასთან დაკავშირებით.

- სმ45. 201Z წელს საავტომობილო წარმოების სექტორში მოხდა მორიგი ვარდნა, რომელმაც გავლენა იქონია C ერთეულზე. C ერთეული ეძებს გაკოტრებისაგან დაცულობას და მან განიცადა დეფოლტი ძირითადი თანხის პირველი გადახდისას, მიუხედავად იმისა, რომ შეასრულა პროცენტის გადახდის ვალდებულება. A მთავრობა ადგენს, რომ C ერთეულის აღდგენა საეჭვოა, მაგრამ მოლაპარაკებები წინ მიდის პოტენციურ მყიდველთან (D ერთეული, რომელიც განახორციელებს C ერთეულის რესტრუქტურირებას). D ერთეულმა აღნიშნა, რომ იგი აღიარებს B-სთან სესხის ბოლო გადახდის ვალდებულებას, მაგრამ არ აღიარებს პირველი გადახდის ვალდებულებას. A მთავრობა აღიარებს 25 მილიონი ფე-ს ოდენობის ხარჯს და ვალდებულებას და აკეთებს 25 მილიონის ფე-ს ოდენობის პირობითი ვალდებულებების განმარტებით შენიშვნებს.

სსბასს 23-ის და სსბასს 29-ის შეფასების მოთხოვნებს შორის ურთიერთკავშირი

საბაზისო ინფორმაცია

- სმ46. 20X8 წლის 1 იანვარს ფიზიკური პირი ჩუქნის ლისტინგში არსებულ X ერთეულს აქციებს საჯარო სექტორის ერთეული A-ს. ამ დღეს X ერთეულის აქციების რეალური ღირებულება არის 1,000,000 ფე. 20X8 წლის 31 დეკემბერს აქციების რეალური ღირებულება შეადგენს 9,000,000 ფე-ს. ხელშეკრულების თანახმად, A ერთეული იღებს აქციების საკუთარი სახელით გადაცემის ვალდებულებას. ღირებულება შეადგენს 10,000 ფე-ს.

- სმ47. ლისტინგში არსებული კომპანია X საზოგადოებას უზრუნველყოფს სატელეკომუნიკაციო ინფრასტრუქტურითა და მასთან დაკავშირებული მომსახურებით. 20X9 წლის განმავლობაში სატელეკომუნიკაციო ინდუსტრიაში გამოჩნდა ახალი ტექნოლოგიები, რამაც X ერთეულის ინფრასტრუქტურა და აღჭურვილობა მოადევლა. ამან შედეგად მოიტანა ლისტინგში არსებული კომპანია X-ის

ღირებულების მუდმივი ვარდნა. 20X9 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, გაუფასურების ზარალის ოდენობა შეადგენს 700,000 ფე-ს. A საწამო, სააღრიცხვო პოლიტიკის მიხედვით, აქციებში ინვესტიციებს აღრიცხავს გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივად. დავუშვათ, რომ შეთანხმება წარმოადგენს კონტრაქტით გათვალისწინებულ შეთანხმებას, ჩუქებით არ წარმოიშობა არანაირი მიმდინარე ვალდებულება და რომ ერთეულის ანგარიშგების პერიოდი მთავრდება 20X8 წლის 31 დეკემბერს.

ანალიზი

- სმ48. რადგანაც A საწამომ აქციები მიიღო ჩუქებით, იგი იყენებს სსბასს 23-ს მიღებული აქციებისა და მასთან დაკავშირებული არაგაცვლითი შემოსავლის საწყისი აღიარებისათვის. თუმცა, რადგანაც A საწამომ მიიღო ფინანსური აქტივი, იგი იხილავს სსბასს 23-ისა და სსბასს 29-ის თავდაპირველი აღიარების მოთხოვნებს.
- სმ49. სსბასს 23 აღწერს, რომ არაგაცვლითი ოპერაციის ფარგლებში შეძენილი აქტივი თავდაპირველად შეფასდება რეალური ღირებულებით, მაშინ როცა სსბასს 29 აღწერს, რომ ფინანსური აქტივები თავდაპირველად აღიარდება რეალური ღირებულებით, რომელიც, მათი კლასიფიკაციიდან გამომდინარე, შეიძლება მოიცავდეს ან არ მოიცავდეს გარიგების ღირებულებას. რადგანაც ერთეულს აქვს აქციებში ინვესტიციების გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივებად აღრიცხვის პოლიტიკა, 10,000 ფე-ს ოდენობის გარიგების ღირებულება ემატება აქციების ღირებულებას, 1,000,000 ფე-ს საწყისი აღიარებისას.
- სმ50. აქციების შემდგომი შეფასება და აღიარების შეწყვეტა არის სსბასს 29-ის თემა. ერთეული აქციებში ინვესტიციებს გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივებად აღრიცხავს, რაც გულისხმობს, რომ აქციები აღირიცხება რეალური ღირებულებით, ხოლო რეალური ღირებულების ყოველი შემდგომი ცვლილება აღიარდება წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში. თუმცა, გაუფასურების ზარალი აღიარდება იმ პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში, როდესაც ის წარმოიშვა.

საჭურნალო გატარება თავდაპირველი აღიარებისას და ანგარიშგების თარიღში ხდება შემდეგნაირად:

- | | | |
|----|---|-----------|
| 1. | აქციების მიღება ჩუქებით | |
| დ | გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები (ინვესტიცია X ერთეულში) | 1,010,000 |

ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება

	კ	არაგაცვლითი შემოსავალი	1,000,000
	კ	ბანკი (გადახდილი გარიგების ფასი)	10,000
2.		შემდგომი შეფასება 2008 წლის 31 დეკემბერს	
დ		წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი	110,000
	კ	გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივი (ინვესტიცია X ერთეულში)	110,000
3.		შემდგომი შეფასება 2009 წლის 31 დეკემბერს	
დ		გაუფასურების ზარალი (ნამეტი ან დეფიციტი)	700,000
	კ	გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივი	700,000

შედარება ბასს 39-თან

სსბასს 29 – ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება – ძირითადად ეფუძნება ბასს 39-ს – ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება (მ.შ. 2008 წლის 31 დეკემბრამდე განხორციელებული ცვლილებებისა და ბასს-ის მიერ 2009 წლის აპრილში, ფასს-ები გაუმჯობესების ფარგლებში, ბასს 39-ში შეტანილი ცვლილებების ჩათვლით. ძირითადი განსხვავებები სსბასს 29-სა და ბასს 39-ს შორის არის შემდეგი:

- სსბასს 29 მოიცავს დამატებით მითითებებს გამოყენებაზე დათმობილ სესხებთან და ნულოვანი ან ნომინალური ღირებულებით დადებული ფინანსური გარანტიის კონტრაქტებთან დაკავშირებით.
- გარკვეულ შემთხვევებში, სსბასს 29 იყენებს ბასს 39-საგან განსხვავებულ ტერმინოლოგიას. ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითებია შემდეგი ტერმინების გამოყენება: “ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება” და “წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი”. ექვივალენტური ტერმინები ბასს 39-ის მიხედვით არის: “სრული შემოსავლის ანგარიშგება ან ინდივიდუალური მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (თუ წარმოდგენილი(ა))” და “კაპიტალი”.
- სსბასს 29 არ განასხვავებს “შემოსავალს” და “ამონაგებს”. “ბასს 39-ის მიხედვით, “ამონაგებს” აქვს უფრო ფართო მნიშვნელობა, ვიდრე “შემოსავალს”.
- ფაისკ 9-ის - *ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტების ხელახლა შეფასება* - და ფაისკ-ის 16-ის - *უცხოურ ქვედანაყოფში განხორციელებული ნეტო ინვესტიციის ჰეჯირება* – პრინციპები მოცულია სსბასს 29-ით, დამატებების სახით.

სსბასს 30—ფინანსური ინსტრუმენტები:

განმარტებითი შენიშვნები

გამომცემლისაგან

საჯარო სექტორისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის ეს საერთაშორისო სტანდარტი (სსბასს), ძირითადად, ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს (ფასს 7) *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები*. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით ბუღალტრულ საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები ფასს 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 30—ფინანსური ინსტრუმენტები:

განმარტებითი შენიშვნები

სსბასს-ის ისტორია

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

სსბასს 30, ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები, გამოიცა 2010 წლის იანვარში.

მოგვიანებით სსბასს 30-ში ცვლილებები შევიდა შემდეგი სსბასს-ების შესაბამისად:

- *სსბასს-ების გაუმჯობესება 2011 წ.* (გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში)

სსბასს 30-ის შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება

იანვარი 2010 წ.

სსბასს 30—ფინანსური ინსტრუმენტები:

განმარტებითი შენიშვნები

სარჩევი

	პუნქტი
მიზანი.....	1–2
მოქმედების სფერო... ..	3–7
განმარტებები... ..	8
ფინანსური ინსტრუმენტების კლასები და განმარტებების დონე	9
ფინანსური ინსტრუმენტების მნიშვნელობა ერთეულის ფინანსური	
მდგომარეობისა და შედეგებისათვის.....	10–37
ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება	11–23
ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების	
კატეგორიები	11
რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივები ან	
ფინანსური ვალდებულებები, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით	12–14
რეკლასიფიკაცია	15–16
აღიარების შეწყვეტა.....	17
უზრუნველყოფა.....	18–19
ანარიცხების ანგარიში საკრედიტო სახსრების დანაკარგებისათვის	
.....	20
რთული ფინანსური ინსტრუმენტები არაერთჯერადი ჩართული	
წარმოებული ინსტრუმენტებით	21
ვალდებულების შეუსრულებლობა და დარღვევები.....	22–23
ფინანსური შედეგების ანგარიშგება	24
შემოსავლების, ხარჯების, შემოსულობებისა და ზარალის	
მუხლები	24
სხვა განმარტებითი შენიშვნები	25–37
სააღრიცხვო პოლიტიკა	25
ჰეჯირების აღრიცხვა.....	26–28
რეალური ღირებულება	29–36

შელავათიანი სესხები	37
ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების ბუნება	
და დონე	38–49
ხარისხობრივი ინფორმაციის განმარტება.....	40
რაოდენობრივი ინფორმაციის განმარტება.....	41–49
საკრედიტო რისკი	43–45
ვადაგადაცილებული ან გაუფასურებული ფინანსური აქტივები	44
მიღებული უზრუნველყოფა ან კრედიტის საგარანტიო	
სხვა საშუალებები	45
ლიკვიდობის რისკი	46
საბაზრო რისკი	47–49
მგრძნობელობის ანალიზი.....	47–48
სხვა განმარტებები საბაზრო რისკის შესახებ	49
ძალაში შესვლის თარიღი და გარდამავალი დებულებები	50–53
სსბასს 15 – ის (2001) მიტოვება და ჩანაცვლება	54
დანართი ა: მითითებები გამოყენებაზე	
დანართი ბ: შესწორებები სხვა სსბასს-ებში	
დასკვნის საფუძველი	
მითითებები დანერგვაზე	
ფასს 7-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 30, *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები*, ჩამოყალიბებულია 1-54 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 30 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, ერთეულებს მოსთხოვოს ფინანსური ანგარიშგებისათვის ისეთი განმარტებითი შენიშვნების მომზადება, რომელიც მომხმარებელს საშუალებას მისცემს, შეაფასოს:
 - (ა) ფინანსური ინსტრუმენტების მნიშვნელობა ერთეულის ფინანსური მდგომარეობისა და შედეგებისათვის; და
 - (ბ) ფინანსური ინსტრუმენტების გამოყენების შედეგად წარმოშობილი რისკების ბუნება და დონე, რომლებიც ერთეულზე გავლენას ახდენდა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში და საანგარიშგებო თარიღისათვის, ასევე შეაფასოს, როგორ მართავს ერთეული ამ რისკებს.
2. ამ სტანდარტის პრინციპები ავსებს ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების აღიარების, შეფასებისა და წარდგენის პრინციპებს, რომლებიც მოცემულია სსბასს 28-სა - *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა* - და სსბასს 29-ში - *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*.

მოქმედების სფერო

3. მოცემული სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ყველა ერთეულმა ნებისმიერი ტიპის ფინანსური ინსტრუმენტისათვის, გარდა:
 - (ა) შვილობილ ერთეულებში, მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობაში არსებული წილებისა, რომლებიც აღირიცხება სსბასს 6-ის - *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება* - სსბასს 7-ის - *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში* - ან სსბასს 8-ის - *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა* - შესაბამისად. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში, სსბასს 6, სსბასს 7 ან სსბასს 8 ერთეულს უფლებას აძლევს, რომ თავისი წილი შვილობილ, მეკავშირე ერთეულსა და ერთობლივ საქმიანობაში აღრიცხოს სსბასს 29-ის გამოყენებით. ასეთ შემთხვევაში, ერთეულმა უნდა გამოიყენოს ამ სტანდარტის მოთხოვნები. ერთეულმა მოცემული სტანდარტი ასევე უნდა გამოიყენოს ყველა წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტისათვის, რომელიც დაკავშირებულია შვილობილ ერთეულებში, მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობაში არსებულ წილებთან, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ეს

წარმოებული ინსტრუმენტი აკმაყოფილებს სსბასს 28-ში მოცემულ წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებას.

- (ბ) დამქირავებელთა უფლებებისა და ვალდებულებებისა, რომლებიც წარმოიშობა თანამშრომელთა გასამრჯელოების პროგრამებიდან, რისთვისაც გამოიყენება სსბასს 25 - *დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები*;
- (გ) სადაზღვევო ხელშეკრულებებით წარმოშობილი უფლებებისა და ვალდებულებებისა. თუმცა, მოცემული სტანდარტი:
- (i) გამოიყენება ისეთი წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის, რომლებიც ჩართულია სადაზღვევო ხელშეკრულებებში, თუ სსბასს 29 ერთეულის მიერმათ ცალკე აღრიცხვას მოითხოვს; და
 - (ii) ეხება ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების გამცემს, თუ გამცემი სსბასს 29-ს იყენებს ხელშეკრულებების აღიარებისა და შეფასებისათვის, მაგრამ უნდა გამოიყენოს შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სააღრიცხვო სტანდარტი, რომელიც ეხება სადაზღვევო კონტრაქტებს, თუ სადაზღვევო ხელშეკრულების გამცემი მათი აღიარებისა და შეფასებისათვის ამ სტანდარტების გამოყენებას ირჩევს.
- (i) და (ii) პუნქტებთან ერთად, ერთეულს შეუძლია წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება ისეთი სადაზღვევო ხელშეკრულებებისათვის, რომელიც ფინანსური რისკის გადაცემას მოიცავს .
- (დ) წილობრივი გადახდის ოპერაციებთან დაკავშირებული ფინანსური ინსტრუმენტებისა, ხელშეკრულებებისა და ვალდებულებებისა, რისთვისაც გამოიყენება ისეთი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტი, რომელიც წილობრივ გადახდებს ეხება. გამონაკლისს წარმოადგენს შემთხვევა, როდესაც მოცემული ფასს-ი გამოიყენება სსბასს 29-ის 4-6 პუნქტების მოქმედების სფეროში შემავალი ხელშეკრულებებისათვის.
- (ე) ფინანსური ინსტრუმენტებისა, რომელთა კლასიფიცირებაც წილობრივ ინსტრუმენტებად სსბასს 28-ის მე-15 და მე-16, ან 17 და მე-18 პუნქტების შესაბამისად მოითხოვება.
4. მოცემული სტანდარტი გამოიყენება აღიარებული და აუღიარებელი ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის. აღიარებული ფინანსური ინსტრუმენტები მოიცავს იმ ფინანსურ აქტივებსა და ფინანსურ ვალდებულებებს, რომლებიც ხვდება სსბასს 29-ის

მოქმედების სფეროში. აუდიარებული ფინანსური ინსტრუმენტები მოიცავს ზოგიერთ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომელიც სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროს მიღმა რჩება, მაგრამ ხდება მოცემული ფასს-ის მოქმედების სფეროში (როგორიცაა, მაგალითად, ზოგიერთი ტიპის სასესხო ვალდებულებ(ა).

5. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება სსბასს 29-ის მოქმედების სფეროში შემავალი არაფინანსური მუხლის ყიდვის ან გაყიდვის ხელშეკრულებებისათვის (იხ. სსბასს 29, პ.პ. 4-6).
6. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულისათვის, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
7. სსბასს – ის მიერ გამოცემული საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა განმარტავს, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს) იყენებენ ბასსს-ის მიერ გამოცემულ ფასს-ებს. სბს-ები განმარტებულია სსბასს 1-ით – ფინანსური ანგრიშგების წარდგენა.

განმარტებები

8. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოიყენება შემდეგი მნიშვნელობით:

საკრედიტო რისკი არის რისკი, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის ერთი მხარის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობა გამოიწვევს მეორე მხარის ფინანსურ ზარალს.

სავალუტო რისკი არის რისკი, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება ან მომავალი ფულადი ნაკადები განიცდის ცვლილებას სავალუტო გაცვლითი კურსის ცვლილებების გამო.

საპროცენტო განაკვეთის რისკი არის რისკი, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება ან მომავალი ფულადი ნაკადები განიცდის ცვლილებას საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების ცვლილებების გამო.

ლიკვიდობის რისკი არის რისკი, რომ ერთეული ნაღდი ფულით ან სხვა ფინანსური აქტივით გასტუმრებული ფინანსური ვალდებულებების შესრულებისას სიძნელეებს წააწყდება.

სასესხო ვალდებულება არის ფინანსური ვალდებულება, ჩვეულებრივი პირობებში კრედიტით გაყიდვისას წარმოშობილი მოკლევადიანი სავაჭრო კრედიტორული დავალიანების გარდა.

საბაზრო რისკი არის რისკი, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება ან მომავალი ფულადი ნაკადები საბაზრო ფასების ცვლილებების გამო შეიცვლება. საბაზრო რისკი სამი ტიპის რისკისაგან შედგება: სავალუტო რისკი, საპროცენტო განაკვეთის რისკი და სხვა ფასების რისკი.

სხვა ფასების რისკი არის რისკი, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება ან მომავალი ფულადი ნაკადები საბაზრო ფასების ცვლილებების გამო (გარდა საპროცენტო განაკვეთის რისკით ან სავალუტო რისკით გამოწვეული ცვლილებებისა) შეიცვლება, იმის მიუხედავად, თუ რა იწვევს ამ ცვლილებებს – ინდივიდუალური ფინანსური ინსტრუმენტისათვის ან მისი ემიტენტისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური ფაქტორები, თუ სხვა ფაქტორები, რომლებიც ბაზარზე მიმოქცევად ყველა მსგავს ფინანსურ ინსტრუმენტზე ახდენს გავლენას.

ფინანსური აქტივი ვადაგადაცილებულად მიიჩნევა, თუ კონტრაგენტი დაარღვევს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ გადახდის ვადას.

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

ფინანსური ინსტრუმენტების კლასები და განმარტებების დონე

9. როდესაც მოცემული სტანდარტი მოითხოვს განმარტებებს ფინანსური ინსტრუმენტების კლასების მიხედვით, ერთეულმა ფინანსური ინსტრუმენტები უნდა დააჯგუფოს განმარტებით შენიშვნებში გაშუქებული ინფორმაციის შესაბამის კატეგორიებად, ასევე უნდა გაითვალისწინოს ამ ფინანსური ინსტრუმენტების მახასიათებლები. ერთეულმა ისეთი ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს მომხმარებელს, რომ შესაძლებელი იყოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარმოდგენილ მუხლებთან მისი შეჯერება.

ფინანსური ინსტრუმენტების მნიშვნელობა ერთეულის ფინანსური მდგომარეობისა და შედეგებისათვის

10. ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში ისეთი ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს საშუალებას მისცემს, შეაფასოს ფინანსური ინსტრუმენტების მნიშვნელობა მისი ფინანსური მდგომარეობისა და შედეგებისათვის.

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების კატეგორიები

11. ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება, თითოეული ქვემოთ განხილული კატეგორიისათვის, უნდა აისახოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში, როგორც ეს განსაზღვრულია სსბასს 29-ში:

- (ა) რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივები, ნამეტსა ან დეფიციტში ასახვით. ამასთან, ცალ-ცალკე უნდა იყოს ნაჩვენები (1) თავდაპირველი აღიარებისას ამგვარად კლასიფიცირებული აქტივები და (2) აქტივები, რომლებიც სსბასს 29-ის შესაბამისად კლასიფიცირებულია, სავაჭროდ გამიზნულად;
- (ბ) დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები;
- (გ) სესხები და მოთხოვნები;
- (დ) გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები;
- (ე) რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური ვალდებულებები, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით. ამასთან, ცალ-ცალკე უნდა იყოს ნაჩვენები (1) თავდაპირველი აღიარებისას, სსბასს 29-ის შესაბამისად, ბ ეკლასიფიცირებული ვალდებულებები და (2) ვალდებულებები, რომლებიც კლასიფიცირებულია სავაჭროდ გამიზნულად;
- (ვ) ამორტიზებადი ღირებულებით შეფასებული ფინანსური ვალდებულებები.

რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით

12. თუ ერთეულის სესხი ან მოთხოვნა (ან სესხებისა და მოთხოვნების ჯგუფი) კლასიფიცირებული აქვს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, მან უნდა აჩვენოს:

- (ა) საანგარიშგებო თარიღისათვის კონკრეტულ სესხთან ან მოთხოვნასთან (ან სესხებისა და მოთხოვნების ჯგუფთან)

დაკავშირებული საკრედიტო რისკის მაქსიმალური გავლენა ერთეულზე (იხ. 3.43 (ა));

- (ბ) თანხა, რომლითაც მასთან დაკავშირებული რომელიმე კრედიტის წარმოებული ან მსგავსი ინსტრუმენტი ამცირებს საკრედიტო რისკის მაქსიმალურ გავლენას;
- (გ) საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე და ასევე მთლიანად კონკრეტული სესხის ან მოთხოვნის (ან სესხებისა და მოთხოვნების ჯგუფის) რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილების სიდიდე, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური აქტივის საკრედიტო რისკში მომხდარ ცვლილებებთან და განსაზღვრულია:
 - (i) როგორც მის რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ისეთი ცვლილება, რომელიც დაკავშირებული არ არის საბაზრო რისკის გამომწვევ ბაზრის პირობების ცვლილებებთან; ან
 - (ii) სხვა მეთოდით, რომელიც ერთეულის რწმენით, უფრო სამართლიანად ასახავს აქტივის საკრედიტო რისკის ცვლილებებთან დაკავშირებულ მის რეალურ ღირებულებაში მომხდარ ცვლილებას.

საბაზრო რისკის გამომწვევ ბაზრის პირობებში მომხდარი ცვლილებები მოიცავს დაკვირვებადი (ამოსავალ(i) საპროცენტო განაკვეთის, საქონლის ფასის, სავალუტო კურსის, ან ფასების ინდექსის ან განაკვეთების ცვლილებებს.

- (დ) ნებისმიერი დაკავშირებული კრედიტის წარმოებულის ან მსგავსი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების ცვლილების სიდიდე, რომელიც მოცემული პერიოდის განმავლობაში და ასევე მთლიანად, სესხების ან მოთხოვნების კლასიფიცირების შემდეგ დაფიქსირდა.

13. თუ ერთეული ფინანსური ვალდებულება სსბასს 29-ის მე-10 პუნქტის შესაბამისად კლასიფიცირებული აქვს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, მან უნდა აჩვენოს:

- (ა) ფინანსური ვალდებულების რეალურ ღირებულებაში საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე და ასევე ნაზარდი ჯამით მომხდარი ცვლილების სიდიდე, რომელიც დაკავშირებულია ამ ვალდებულების საკრედიტო რისკში მომხდარ ცვლილებებთან და განსაზღვრულია:

- (i) როგორც მის რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილება, რომელიც დაკავშირებული არ არის საბაზრო რისკის გამომწვევ ბაზრის პირობების ცვლილებებთან (იხ. დანართი ა, პ. მგ4); ან
- (ii) სხვა მეთოდით, რომელიც ერთეულის ხელმძღვანელობის რწმენით, უფრო სამართლიანად ასახავს მის რეალურ ღირებულებაში მომხდარ ისეთ ცვლილებას, რომელიც დაკავშირებულია ამ ვალდებულების საკრედიტო რისკის ცვლილებებთან.

საბაზრო რისკის გამომწვევ ბაზრის პირობებში მომხდარი ცვლილებები მოიცავს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის, საქონლის ფასის, სავალუტო კურსის, ან ფასების ინდექსის ან განაკვეთების ცვლილებებს. აქტივის ერთეულთან დაკავშირებული პარამეტრის მომცველი ხელშეკრულებებისათვის საბაზრო პირობებში მომხდარი ცვლილებები მოიცავს შესაბამისი შიდა ან გარე საინვესტიციო ფონდების შედეგების ცვლილებებს.

- (ბ) განსხვავება ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და იმ თანხას შორის, რომლის გადახდაც, ვალდებულების მფლობელისათვის ვალდებულების გადახდის ვადის დადგომისას, ხელშეკრულებით მოეთხოვება ერთეულს.

14. ერთეულმა უნდა განმარტოს:

- (ა) რა მეთოდები გამოიყენა მე-12(გ) და მე-13(ა) პუნქტების მოთხოვნების შესასრულებლად;
- (ბ) თუ ერთეული დარწმუნებულია, რომ მე-12(გ) და მე-13(ა) პუნქტების მოთხოვნების შესაბამისად მომზადებული განმარტებითი შენიშვნები სამართლიანად არ ასახავს საკრედიტო რისკის ცვლილებებთან დაკავშირებულ ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულების ცვლილებებს, მაშინ მან უნდა გაანჟღავნოს თავისი დასკვნის არგუმენტები და აღწეროს შესაბამისი ფაქტორები.

რეკლასიფიკაცია

- 15. თუ ერთეულმა მოახდინა ფინანსური აქტივის რეკლასიფიკაცია (სსბასს 29-ის 60-63-ე პუნქტების შესაბამისად) და შეაფასა:

ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები

- (ა) თვითღირებულებით ან ამორტიზებადი ღირებულებით, ნაცვლად რეალური ღირებულებისა; ან
- (ბ) რეალური ღირებულებით, ნაცვლად თვითღირებულების ან ამორტიზებადი ღირებულებისა,

მან შენიშვნებში უნდა განმარტოს თანხა, რომელიც ფინანსური აქტივის თითოეულ კატეგორიაში ჩართვისა და თითოეული კატეგორიიდან ამოღების შედეგად წარმოიშობა და ახსნას რეკლასიფიკაციის მიზეზი.

16. თუ ერთეულმა განახორციელა ფინანსური აქტივის რეკლასიფიკაცია, რომელიც სსბასს 29-ის 55-ე და 57-ე პუნქტების შესაბამისად, განსაზღვრული ჰქონდა რეალური ღირებულებით აღრიცხვისთვის, ცვლილებების ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით ან სსბასს 29-ის 58-ე პუნქტის შესაბამისად კლასიფიცირებული იყო გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივად, მან შენიშვნებში უნდა განმარტოს:

- (ა) თანხა, რომელიც ფინანსური აქტივის თითოეულ კატეგორიაში ჩართვისა და თითოეული კატეგორიიდან ამოღების შედეგად წარმოიშობა;
- (ბ) თითოეულ საანგარიშგებო პერიოდში, აღიარების შეწყვეტამდე – ყველა ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულება და რეალური ღირებულება, რომლის რეკლასიფიკაციაც განხორციელდა მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდებში;
- (გ) თუ ფინანსური აქტივი რეკლასიფიცირებულია სსბასს 29-ის 55-ე პუნქტის შესაბამისად, იშვიათი სიტუაციის აღწერა და იმ ფაქტებისა და გარემოებების დახასიათება, რომლებიც მიანიშნებენ, რომ სიტუაცია იშვიათი იყო.
- (დ) იმ საანგარიშგებო პერიოდისათვის, როდესაც განხორციელდა ფინანსური აქტივის რეკლასიფიკაცია – ამ საანგარიშგებო პერიოდსა და წინა საანგარიშგებო პერიოდში, ამ ფინანსურ აქტივთან დაკავშირებით ნამეტში ან დეფიციტში ან წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული შემოსულობის ან ზარალის რეალური ღირებულება;
- (ე) რეკლასიფიკაციის შემდგომი თითოეული საანგარიშგებო პერიოდისათვის (მათ შორის, იმ პერიოდისთვისაც, როდესაც ფინანსური აქტივის რეკლასიფიკაცია განხორციელდა) ფინანსური აქტივის აღიარების შეწყვეტამდე იმ

შემოსულობის ან ზარალის რეალური ღირებულება, რომელიც აღიარდებოდა ნამეტში ან დეფიციტში, ან წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში, თუ არ მოხდებოდა ფინანსური აქტივის რეკლასიფიკაცია, ასევე ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული შემოსულობა, ზარალი, შემოსავალი და ხარჯი; და

- (გ) ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი და შეფასებული თანხები იმ ფულადი ნაკადებიდან, რომლის მიღებასაც მოელის ერთეული ფინანსური აქტივის რეკლასიფიკაციის თარიღისათვის.

აღიარების შეწყვეტა

17. ერთეულის ფინანსური აქტივები შეიძლება გადაცემული აქვს სხვაზე ისეთი გზით, რომ ყველა ფინანსური აქტივი ან მათი ნაწილი არ აკმაყოფილებს აღიარების შეწყვეტის კრიტერიუმებს (იხ. სსბასს 29, პ.პ. 17-39). ერთეულმა ამგვარი ფინანსური აქტივების თითოეული კატეგორიისათვის შენიშვნებში უნდა განმარტოს:

- (ა) აქტივების ბუნება;
- (ბ) ერთეულში დარჩენილი აქტივის საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკებისა და სარგებლის ბუნება;
- (გ) აქტივებისა და მასთან დაკავშირებული ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებები როდესაც ერთეული აგრძელებს ყველა აქტივის აღიარებას; და
- (დ) როდესაც ერთეული აგრძელებს აქტივების აღიარებას მასში მონაწილეობის პროპორციულად – თავდაპირველი აქტივების მთლიანი საბალანსო ღირებულება, ასევე იმ აქტივების სიდიდე, რომლის აღიარებასაც აგრძელებს ერთეული და მასთან დაკავშირებული ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება.

უზრუნველყოფა

18. ერთეულმა შენიშვნებში უნდა განმარტოს:

- (ა) ვალდებულებების ან პირობითი ვალდებულებების უზრუნველყოფის სახით დაგირავებული ფინანსური აქტივების საბალანსო ღირებულება, მათ შორის თანხები,

ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები

რომელთა კლასიფიკაციაც სსბასს 29-ის 39-ე (ა) პუნქტის შესაბამისად შეიცვალა; და

(ბ) ამ გირაოსთან დაკავშირებული ვადები და პირობები.

19. როდესაც ერთეული ფლობს უზრუნველყოფას (ფინანსური ან არაფინანსური აქტივის სახით) და მესაკუთრის მიერ საკუთარი ვალდებულებების შეასრულების დროსაც კი მისი გაყიდვის ან გადაგირავების უფლება აქვს, მან უნდა განმარტოს:

(ა) ამ უზრუნველყოფის რეალური ღირებულება;

(ბ) ნებისმიერი ისეთი უზრუნველყოფის რეალური ღირებულება, რომელიც გაყიდა ან გადააგირავა და გააჩნია თუ არა ერთეულს მისი უკან დაბრუნების მოვალეობა; და

(გ) ამ უზრუნველყოფის გამოყენების ვადები და პირობები.

ანარიცხების ანგარიშში საკრედიტო სახსრების დანაკარგებისათვის

20. როდესაც საკრედიტო სახსრების დანაკარგების გამო ფინანსური აქტივები გაუფასურებულია და ერთეული გაუფასურებას ცალკე ანგარიშში აღრიცხავს (მაგ., ანარიცხების ანგარიშში, რომელიც გამოიყენება ცალკეული აქტივის გაუფასურებისათვის, ან ანალოგიურ ანგარიშში, რომელიც გამოიყენება აქტივების მთლიანი გაუფასურების აღრიცხვისათვის), ნაცვლად იმისა, რომ პირდაპირ ამცირებდეს აქტივის საბალანსო ღირებულებას, ერთეულმა ფინანსური აქტივების თითოეული კატეგორიისათვის შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს საანგარიშგებო წლის მანძილზე ამ ანგარიშში მომხდარი ცვლილებების შემაჯერებელი ინფორმაცია.

რთული ფინანსური ინსტრუმენტები არაერთჯერადი ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტებით

21. თუ ერთეულმა გამოუშვა ვალდებულებითი, ასევე წილობრივი კომპონენტის მქონე (იხ. სსბასს 28, პ. 33) ინსტრუმენტი, და მას აქვს არაერთჯერადი ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტის ურთიერთდამოკიდებული ღირებულებების მქონე მახასიათებლები, (როგორიცაა, მაგალითად, კონვერტირებადი სავალო ინსტრუმენტი გამოსყიდვის პირობით), მან უნდა ახსნას ასეთი მახასიათებლების არსებობა.

ვალდებულების შეუსრულებლობა და დარღვევები

22. ერთეულმა საანგარიშგებო თარიღისათვის აღიარებული სასესხო ვალდებულებებისათვის, უნდა ასახოს:

- (ა) დეტალური ინფორმაცია ნებისმიერი ვალდებულების შეუსრულებლობის შესახებ, რომელსაც საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე ადგილი ჰქონდა სესხის ძირითად თანხასთან, პროცენტთან, სესხის დაფარვის ფონდთან, ან სესხის ვალდებულების დაფარვის პირობებთან დაკავშირებით;
- (ბ) საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებული შეუსრულებელი სასესხო ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება; და
- (გ) ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად დამტკიცებამდე

გამოსწორდა თუ არა დარღვევა, ან ხელახალი მოლაპარაკების შედეგად, შეიცვალა თუ არა სასესხო ვალდებულების პირობები.

23. თუ საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ადგილი ჰქონდა სასესხო შეთანხმების პირობების ისეთ დარღვევას, რომელიც აღწერილი არ არის 22-ე პუნქტში, ერთეულმა იგივე ინფორმაცია უნდა გააშუქოს, რომელიც მოითხოვება 22-ე პუნქტით, თუ ეს დარღვევა სესხის გამცემს უფლებას აძლევს, სესხის დაფარვა მოითხოვოს დაჩქარებული წესით (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც დარღვევა გამოსწორდა, ან მოხდა სესხის პირობების გადასინჯვა და ხელახლა შეთანხმება საანგარიშგებო თარიღისათვის ან მანამდე).

ფინანსური შედეგების ანგარიშგება

შემოსავლების, ხარჯების, შემოსულობების ან ზარალის მუხლები

24. ერთეულმა ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში ან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აჩვენოს შემოსავლების, ხარჯების, შემოსულობებისა და ზარალის შემდეგი მუხლები ან:

- (ა) წმინდა შემოსულობები ან წმინდა ზარალი, რომელიც დაკავშირებულია:
 - (i) ფინანსურ აქტივებთან ან ვალდებულებებთან, რომლებიც აღრიცხულია რეალური ღირებულებით, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით,

ისე, რომ ცალ-ცალკე იყოს წარმოდგენილი თავდაპირველი აღიარებისას ამგვარი წესით აღრიცხვისთვის განსაზღვრული ფინანსური აქტივები ან ფინანსური ვალდებულებები და სსბასს 29-ის შესაბამისად სავაჭროდ გამიზნულად კლასიფიცირებული ფინანსური აქტივები ან ფინანსური ვალდებულებები;

- (ii) (ii) გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივებთან, ისე, რომ ცალ-ცალკე იყოს წარმოდგენილი საანგარიშგებო პერიოდში წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული შემოსულობა ან ზარალი და თანხა, რომელიც ამოღებულია საკუთარი კაპიტალიდან და აღიარებულია საანგარიშგებო პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში;
- (iii) დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციებთან;
- (iv) სესხებსა და მოთხოვნებთან; და
- (v) ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებულ ფინანსურ ვალდებულებებთან;
- (ზ) მთლიანი საპროცენტო შემოსავალი და მთლიანი საპროცენტო ხარჯი (გამოთვლილი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდი(თ) ისეთი ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებებისათვის, რომლებიც არ აღირიცხება რეალური ღირებულებით ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით;
- (გ) საკომისიო შემოსავალი და ხარჯი (ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის განსაზღვრაში ჩართული თანხების გარდა), რომელიც წარმოიშობა:
 - (i) ისეთი ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებებიდან, რომლებიც არ აღირიცხება რეალური ღირებულებით, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით; და
 - (ii) სატრასტო და სხვა სახის ფიდუციარული საქმიანობიდან, რომელიც იწვევს პიროვნებების, სატრასტო ორგანიზაციების, საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამებისა და სხვა

დაწესებულებების სახელით აქტივების
განკარგვას ან ინვესტირებას;

- (დ) სსბასს 29-ის მგ126-ე პუნქტის შესაბამისად დარიცხული ფინანსური აქტივების გაუფასურებასთან დაკავშირებული საპროცენტო შემოსავალი; და
- (ე) გაუფასურების ზარალის თანხა ფინანსური აქტივის თითოეული კატეგორიის მიხედვით.

სხვა განმარტებითი შენიშვნები

სააღრიცხვო პოლიტიკა

- 25. სსბასს 1-ის 132-ე პუნქტის შესაბამისად, ერთეული ფინანსური ანგარიშგების იმ შენიშვნაში, სადაც მოკლედ აღწერილია ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა, განმარტავს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებულ შეფასების საფუძველს (ან საფუძველებს) და ფინანსური ანგარიშგების გასაგებად საჭირო სხვა სააღრიცხვო პოლიტიკებს.

ჰეჯირების აღრიცხვა

- 26. ერთეულმა სსბასს 29-ში აღწერილი თითოეული ტიპის ჰეჯირების ოპერაციისათვის (ე.ი. რეალური ღირებულების ჰეჯირებისთვის, ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისა და უცხოურ ქვედანაყოფებში დაბანდებული წმინდა ინვესტიციების ჰეჯირებისათვის) ცალკე უნდა გააშუქოს შემდეგი ინფორმაცია:
 - (ა) თითოეული ტიპის ჰეჯირების ოპერაციის ბუნება;
 - (ბ) ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირებული ფინანსური ინსტრუმენტების დახასიათება და მათი რეალური ღირებულება საანგარიშგებო თარიღისათვის; და
 - (გ) ჰეჯირებული რისკების ბუნება.
- 27. ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირებისათვის ერთეულმა უნდა განმარტოს:
 - (ა) პერიოდები, როდესაც მოსალოდნელია ფულადი ნაკადების წარმოშობა და ასევე, როდის არის მოსალოდნელი, რომ ისინი გავლენას იქონიებენ ნამეტზე ან დეფიციტზე;

ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები

- (ბ) ნებისმიერი პროგნოზირებული გარიგების აღწერა, რომლისთვისაც ადრე გამოყენებული იყო ჰეჯირების აღრიცხვა, მაგრამ რომელიც ახლა მოსალოდნელი აღარ არის;
- (გ) საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული თანხა;
- (დ) თანხა, რომელიც ამოღებული იყო წმინდა აქტივებიდან/საკუთარი კაპიტალიდან და ჩართული იყო მოცემული პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში, ამასთან ფინანსური შედეგების ანგარიშგების ცალკეულ მუხლში თანხების ჩვენებით; და
- (ე) თანხა, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ამოღებული იყო წმინდა აქტივებიდან/საკუთარი კაპიტალიდან და ჩართული იყო ისეთი არაფინანსური აქტივის ან არაფინანსური ვალდებულების თავდაპირველ ღირებულებაში ან სხვა სახის საბალანსო ღირებულებაში, რომლის შეძენა ან აღება ჰეჯირებული იყო დიდად მოსალოდნელი პროგნოზირებული გარიგებით.

28. ერთეულმა ცალ-ცალკე უნდა განმარტოს:

- (ა) რეალური ღირებულების ჰეჯირებაში მოგება ან ზარალი:
 - (i) ჰეჯირების ინსტრუმენტიდან; და
 - (ii) ჰეჯირებულ რისკთან დაკავშირებული ჰეჯირებული მუხლიდან.
- (ბ) ფულადი სახსრების ნაკადების ჰეჯირებიდან წარმოშობილი ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული არაეფექტიანობა; და
- (გ) უცხოურ ქვედანაყოფებში ჩადებული წმინდა ინვესტიციების ჰეჯირებიდან წარმოშობილი ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული არაეფექტიანობა.

რეალური ღირებულება

29. იმ გამონაკლისის გარდა, რომელიც განსაზღვრულია 35-ე პუნქტში, ერთეულმა ყველა სხვა შემთხვევაში ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების თითოეული კატეგორიისათვის (იხ.

პუნქტი 9.) რეალური ღირებულება ისე უნდა წარმოადგინოს, რომ შესაძლებელი იყოს შედარება საბალანსო ღირებულებასთან.

30. რეალური ღირებულების წარმოსაჩენად, ერთეულმა ფინანსური აქტივები და ვალდებულებები კატეგორიებად უნდა დაჯგუფდეს, მაგრამ მათი ურთიერთგადაფარვა მხოლოდ ისეთი მოცულობით უნდა განახორციელოს, როგორც მათი საბალანსო ღირებულება ურთიერთგადაფარულია ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.
31. ერთეულმა უნდა განმარტოს თითოეული კატეგორიის ფინანსური აქტივისა და ვალდებულების რეალური ღირებულების დასადგენად გამოყენებული მეთოდები, ხოლო როდესაც შეფასების ტექნიკას იყენებს, გამოყენებული დაშვებებიც. მაგალითად, ერთეული განმარტავს ინფორმაციას წინასწარი გადახდის განაკვეთებთან დაკავშირებული დაშვებების შესახებ, ასევე შეფასებული სავარაუდო საკრედიტო დანაკარგების განაკვეთების, საპროცენტო განაკვეთების ან დისკონტირების განაკვეთების შესახებ;
32. 33-ე პუნქტის მიხედვით მოთხოვნილი განმარტებითი შენიშვნებისთვის, ერთეულმა რეალური ღირებულების შეფასების კლასიფიცირება უნდა მოახდინოს შეფასების დროს გამოყენებული მონაცემების მნიშვნელობის ამსახველი რეალური ღირებულების იერარქიის საშუალებით. რეალური ღირებულების იერარქია უნდა მოიცავდეს შემდეგ დონეებს:
 - (ა) აქტიურ ბაზრებზე არსებული იდენტური აქტივებისა და ვალდებულებების (1-ლი დონე) კოტირებული ფასები (არაკოტირებული);
 - (ბ) პირველ დონეში ჩართულ არაკოტირებულ ფასებზე საწყისი მონაცემები, რომელიც დაკვირვებადი აქტივებისა და ვალდებულებისთვის არის ემპირიული პირდაპირ (ე.ი. ფას(i) ან არაპირდაპირ (ე.ი. ფასებისგან მიღებულ(i) (მე-2 დონე); და
 - (გ) აქტივისა და ვალდებულების დაკვირვებადი საწყისი მონაცემები, რომელიც არ არის დაკვირვებადი მონაცემები ბაზარზე (არაემპირიული არადაკვირვებადი მონაცემები(i) (მე-3 დონე)

რეალური ღირებულების იერარქიაში ისეთი დონე, რომლისთვისაც ხდება რეალური ღირებულების შეფასების სრულად მიკუთვნება, რეალური ღირებულების შეფასებისათვის

მნიშვნელოვანი ყველაზე დაბალი დონის საფუძველზე უნდა იქნეს დადგენილი. ამ მიზნით, მონაცემების მნიშვნელობა სრული მოცულობით შეფასდება რეალური ღირებულებით. თუ რეალური ღირებულების შეფასება იყენებს ემპირიულ დაკვირვებად მონაცემებს, რომელიც საჭიროებს მნიშვნელოვან კორექტირებას არაემპირიულ არადაკვირვებად მონაცემებზე დაყრდნობით, ასეთი შეფასება წარმოადგენს მე-3 დონის შეფასებას. რეალური ღირებულების შეფასებისათვის კონტრეტული მონაცემის მნიშვნელობის შეფასება, განსჯას მოითხოვს, აქტივისა და ვალდებულებისათვის დამახასიათებელი სპეციფიური ფაქტორების გათვალისწინებით.

33. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული რეალური ღირებულების შეფასებისათვის, ერთეულმა თითოეული კლასის ფინანსური ინსტრუმენტისათვის უნდა გააკეთოს განმარტებითი შენიშვნები:

(ა) რეალური ღირებულების იერარქიაში არსებული ისეთი დონე, რომელსაც მიკუთვნებულია რეალური ღირებულების შეფასებები სრული მოცულობით, ამასთან რეალური ღირებულებების შეფასებები 32-ე პუნქტის შესაბამისად არის დაყოფილი დონეებად.

(ბ) ნებისმიერი მნიშვნელოვანი გადაცემა რეალური ღირებულების იერარქიის 1-ელ და მე-2 დონეებს შორის და ამ გადაცემების მიზეზები. თითოეულ დონეში გადაცემასთან დაკავშირებით უნდა გაკეთდეს განმარტებითი შენიშვნები და თითოეული დონიდან გადაცემისაგან დამოუკიდებლად უნდა იქნეს განხილული. ამ მიზნით, მნიშვნელოვნება შეიძლება განხილულ იქნეს ნამეტის ან დეფიციტის და მთლიანი აქტივების ან მთლიანი ვალდებულებების მიმართ.

(გ) მე-3 დონეზე რეალური ღირებულების შეფასებისათვის, ქვემოთ მოცემულთან დაკავშირებით, საწყისი და საბოლოო ნაშთების შეჯერება პერიოდში განხორციელებული ცვლილებების ცალ-ცალკე განმარტებით:

(i) პერიოდში ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული მთლიანი შემოსულობები და ზარალი, და იმის აღწერა, თუ ფინანსური შედეგების ანგარიშგების რომელ ნაწილში არიან ასახული:

(ii) წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალში აღიარებული მთლიან შემოსულობაში ან ზარალში;

- (iii) შესყიდვებში, გაყიდვებში, გამოცემებში და გასტუმრებებში (თითოეული ტიპის ოპერაციის ცალ-ცალკე განმარტებით); და
 - (iv) გადაცემებში მე-3 დონეზე ან მე-3 დონედან (მგ., საბაზრო მონაცემების ემპირიულობის ცვლილებასთან დაკავშირებული გადაცემები(i) და მიზეზები ამ გადაცემებისათვის. მნიშვნელოვანი გადაცემებისათვის, მე-3 დონეზე გადაცემები უნდა იქნეს განმარტებული და განხილული მე-3 დონიდან გადაცემებისაგან დამოუკიდებლად.
- (დ) ზემოთ მოცემული პერიოდის განმავლობაში (გ)(i), ნამეტში ან დეფიციტში ჩართული მთლიანი შემოსულობებისა და ზარალის ოდენობა, რომელიც მიეკუთვნება ანგარიშგების თარიღისათვის ფლობილ აქტივებთან და ვალდებულებებთან დაკავშირებულ შემოსულობებსა და ზარალს და აღწერა იმისა, თუ ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში სად არის ასახული ეს შემოსულობები და ზარალი.
- (ე) მე-3 დონეზე რეალური ღირებულების შეფასებისათვის, თუ დაშვებებიდან ერთის ან მეტის შეცვლა გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელი ალტერნატიული დაშვებებით გამოიწვევს რეალური ღირებულების მნიშვნელოვან ცვლილებას, ერთეულმა უნდა განაცხადოს ამ ფაქტის შესახებ და ახსნას ამ ცვლილებების გავლენა. ამ მიზნით, „მნიშვნელოვნება“ შეიძლება განხილულ იქნეს ნამეტის ან დეფიციტის და მთლიანი აქტივების ან მთლიანი ვალდებულებების მიმართ, ხოლო როდესაც რეალური ღირებულების ცვლილებები წმინდა აქტივებში/საკუთარ კაპიტალშია აღიარებული – მთლიანი საკუთარი კაპიტალის მიმართ;
- ამ პუნქტის მიხედვით მოთხოვნილი ინფორმაციის რაოდენობრივი მახასიათებლები ერთეულმა უნდა წარმოადგინოს ცხრილის სახით, თუ სხვა ფორმატი არ არის უფრო ხელსაყრელი.

34. თუ ფინანსური ინსტრუმენტის ბაზარი აქტიური არ არის, ერთეული მის რეალურ ღირებულებას ადგენს შეფასების ტექნიკის გამოყენებით (იხ. სსბასს 29-ის პუნქტები: მგ106 – მგ112). თუმცა, თუ არ არის დაკმაყოფილებული სსბასს 29-ის მგ108-ე პუნქტში აღწერილი პირობები, თავდაპირველი აღიარების დროს არსებულ რეალურ ღირებულებაზე საუკეთესო მტკიცებულებას

ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები

წარმოადგენს გარიგების ფასი (ე.ი. გაცემული ან მიღებული საფასურის რეალური ღირებულებ(ა). მაშასადამე, თავდაპირველი აღიარებით განსაზღვრული რეალური ღირებულება და ამ თარიღისთვის, შეფასების ტექნიკის გამოყენებით, განსაზღვრული სიდიდე შეიძლება განსხვავებული იყოს. თუ ამგვარი სხვაობა არსებობს, ერთეულმა თითოეული კატეგორიის ინსტრუმენტისათვის უნდა განმარტოს:

- (ა) ამ განსხვავების (სხვაობის) ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებისთვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, რათა აისახოს ბაზრის მონაწილეების მიერ ფასის დადგენისას განხილულ ფაქტორებში მომხდარი ცვლილებები (მათ შორის დროის ფაქტორში (იხ. სსბასს 29-ის მგ 109-ე პუნქტი); და
- (ბ) მთლიანი განსხვავების თანხა, რომელიც უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში პერიოდის დასაწყისში და პერიოდის ბოლოს და წარმოადგინოს ამ სხვაობის ნაშთში მომხდარი ცვლილებების შემაჯერებელი ინფორმაცია.

35. რეალური ღირებულების განმარტება არ მოითხოვება:

- (ა) როდესაც საბალნსო ღირებულება მიახლოებით რეალური ღირებულების ტოლია, მაგალითად, ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის, როგორიცაა მოკლევადიანი სავაჭრო მოთხოვნები და ვალდებულებები;
- (ბ) აქტიურ ბაზარზე კოტირებული საბაზრო ფასის არმქონე წილობრივ ინსტრუმენტებში ჩადებული ინვესტიციებისათვის, ან ამგვარ წილობრივ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული წარმოებული ინსტრუმენტებისათვის, რომლებიც შეფასებულია თვითღირებულებით სსბასს 29-ის შესაბამისად იმის გამო, რომ შეუძლებელია მისი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება; ან
- (გ) ისეთი ხელშეკრულებისათვის, რომელიც შეიცავს დისკრეციული მონაწილეობის მახასიათებელს, თუ ამ პარამეტრის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია.

36. 35-ე (ბ) და (გ) პუნქტებში აღწერილი შემთხვევებისათვის ერთეულმა ისეთი ინფორმაცია უნდა გააშუქოს, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს დაეხმარება, შეაფასოს ამ ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების საბალნსო

ღირებულებასა და მათ რეალურ ღირებულებას შორის შესაძლო განსხვავების ხარისხი, მათ შორის:

- (ა) თვითონ ის ფაქტი, რომ ამ ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება იმიტომ არ არის წარმოდგენილი, რომ შეუძლებელი იყო მისი საიმედოდ შეფასება;
- (ბ) ფინანსური ინსტრუმენტებისა და მათი საბალანსო ღირებულებების აღწერა და ახსნა, რატომ არის შეუძლებელი მათი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება;
- (გ) ინფორმაცია ამ ინსტრუმენტების ბაზრის შესახებ;
- (დ) ინფორმაცია იმის შესახებ, აპირებს თუ არა ერთეული ამ ფინანსური ინსტრუმენტების დათმობას და თუ აპირებს, როგორ; და
- (ე) თუ შეწყდა ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტის აღიარება, რომლის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება წინათ შეუძლებელი იყო, ერთეულმა უნდა დააფიქსიროს თავად ეს ფაქტი, აღიარების შეწყვეტის მომენტისათვის არსებული მისი საბალანსო ღირებულება და აღიარებული შემოსულობის ან ზარალის ოდენობა.

შეღავათიანი სესხები

37. ერთეულის მიერშეღავათიანი სესხები გაიცემა საბაზროზე ნაკლები პირობებით. ერთეულების მიერ გაცემული შეღავათიანი სესხების მაგალითები მოიცავს განვითარებადი ქვეყნებისთვის, მცირე ზომის ფერმებისთვის, უნივერსიტეტში ან კოლეჯში განათლების მისაღებად გაცემულ სტუდენტურ სესხებს და დაბალშემოსავლიან ოჯახებზე გაცემულ საცხოვრებელი სახლის სესხებს. შეღავათიანი სესხებთან დაკავშირებით ერთეულმა უნდა გააკეთოს განმარტებითი შენიშვნები:

- (ა) სესხების საწყისი და საბოლოო საბალანსო ღირებულებების შეჯერება, მათ შორის:
 - (i) პერიოდის განმავლობაში გაცემული სესხების ნომინალური ღირებულება;
 - (ii) თავდაპირველი აღიარებისას რეალური ღირებულების შესწორება;

ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები

- (iii) პერიოდის განმავლობაში გასტუმრებული სესხები;
 - (iv) ღიარებული გაუფასურების ზარალი;
 - (v) პერიოდის განმავლობაში დროის გასვლით გამოწვეული დისკონტირებული ღირებულების ნებიმიერი ზრდა; და
 - (vi) სხვა ცვლილებები.
- (ზ) სესხების ნომინალური ღირებულება პერიოდის ბოლოს;
- (გ) სხვადასხვა ტიპის სესხების მიზანი და პირობები; და
- (დ) შეფასებებისას გამოყენებული დაშვებები ;

ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების ბუნება და დონე

38. ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა გააშუქოს ინფორმაცია, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს საშუალებას მისცემს, Eშეაფასოს ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი ისეთი რისკების ბუნება და დონე, რომლებიც ერთეულზე გავლენას ახდენდა საანგარიშგებო თარიღისათვის.
39. 40-49-ე პუნქტებში მოთხოვნილი განმარტებების აქცენტი გადატანილია ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილ რისკებზე და როგორ განხორციელდა ამ რისკების მართვა. ეს რისკები, როგორც წესი, მოიცავს საკრედიტო რისკს, ლიკვიდობის რისკსა და საბაზრო რისკს, მაგრამ მართლ ამით არ შემოიფარგლება.

ხარისხობრივი ინფორმაციის განმარტება

40. ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების თითოეული კატეგორიისათვის ერთეულმა შენიშვნებში უნდა გააშუქოს ინფორმაცია:
- (ა) ერთეულზე რისკის გავლენისა და მისი წარმოშობის შესახებ;
 - (ბ) რისკის მართვის მიზნების, პოლიტიკისა და პროცედურების და რისკის შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდების შესახებ; და

- (გ) (ა) ან (ბ)-ში წინა პერიოდის შემდეგ მომხდარი ცვლილებები .

რაოდენობრივი ინფორმაციის განმარტება

41. ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების თითოეული კატეგორიისათვის ერთეულმა უნდა წარმოადგინოს:
- (ა) საანგარიშგებო თარიღისათვის ერთეულზე ამ რისკის გავლენის რაოდენობრივი მონაცემების მოკლე მიმოხილვა. აღნიშნული განმარტებები უნდა ეყრდნობოდეს იმავე ინფორმაციას, რომელიც თვითონ ერთეულში მიეწოდება მაღალი თანამდებობის ხელმძღვანელ პერსონალს (როგორც ეს განმარტებულია სსბასს 20-ში - *დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები*), მაგალითად, ერთეულის დირექტორთა საბჭოს ან მთავარ აღმასრულებელ პირს.
 - (ბ) თუ რისკი არსებითია (არსებითობის საკითხის გასაგებად იხ. სსბასს 1-ის 45-47-ე პუნქტები), განმარტებები მოთხოვნილი 43-49 პუნქტების იმ ნაწილით, სადაც მისი მოთხოვნა არ არის (ა) პუნქტით;
 - (გ) რისკის კონცენტრაცია, თუ ეს არ ჩანს (ა) და (ბ)-დან.
42. თუ ანგარიშგების თარიღის მდგომარეობით წარმოდგენილი რაოდენობრივი მონაცემები არ ასახავს საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე ერთეულზე რისკის რეალური გავლენის ხარისხს, ერთეულმა უნდა წარმოადგინოს სხვა რეპრეზენტაციული რეალობის ამსახველი დამატებითი ინფორმაცია.

საკრედიტო რისკი

43. ფინანსური ინსტრუმენტების თითოეული კატეგორიისათვის ერთეულმა უნდა აჩვენოს:
- (ა) თანხა, რომელიც ყველაზე უკეთ ასახავს საანგარიშგებო თარიღისათვის საკრედიტო რისკის მაქსიმალურ გავლენას ერთეულზე, ყოველგვარი ფლობილი უზრუნველყოფის ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებების გაუთვალისწინებლად (მაგ., ურთიერთჩათვლის შეთანხმება, რომელიც არ ექვემდებარება ურთიერთგადაფარვას სსბასს 28-ის შესაბამისად);

ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები

- (ბ) (ა) პუნქტში ნაჩვენებ თანხასთან მიმართებით, კრედიტის გარანტიის სახით ფლობილი უზრუნველყოფის ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებების აღწერა;
- (გ) ინფორმაცია ისეთი ფინანსური აქტივების კრედიტის ხარისხის შესახებ, რომლებიც არც ვადაგადაცილებულია და არც გაუფასურებული; და
- (დ) ისეთი ფინანსური აქტივების საბალანსო ღირებულება, რომლებიც ვადაგადაცილებული ან გაუფასურებული იქნებოდა სხვა შემთხვევაში, მაგრამ მისი გადახდის პირობები გადაისინჯა და ხელახლა შეთანხმდა.

ვადაგადაცილებული ან გაუფასურებული ფინანსური აქტივები

44. ფინანსური აქტივების თითოეული კატეგორიისათვის ერთეულმა უნდა წარმოადგინოს:
- (ა) იმ ფინანსური აქტივების ხანგრძლივობის ვადის ანალიზი, რომელიც საანგარიშგებო თარიღისათვის ვადაგადაცილებულია, მაგრამ არ არის გაუფასურებული;
 - (ბ) საანგარიშგებო თარიღისათვის, ინდივიდუალური წესით გაუფასურებულად მიჩნეული ფინანსური აქტივების ანალიზი, ერთეულის მიერ გაუფასურების დადგენის დროს განხილული ფაქტორების ჩათვლით; და
 - (გ) (ა) და (ბ) პუნქტების მიხედვით ნაჩვენები თანხებისათვის, კრედიტის გარანტიის სახით ფლობილი უზრუნველყოფის ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებების აღწერა, ასევე, შესაძლებლობის შემთხვევაში, მათი რეალური ღირებულების შეფასება.

მიღებული უზრუნველყოფა ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებები

45. როდესაც ერთეული საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, კრედიტის უზრუნველყოფის ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებების მფლობელობაში მიღების სახით (მაგ., გარანტიები(i) მოიპოვებს ფინანსურ ან არაფინანსურ აქტივებს ისე, რომ მის საკუთრებაში გადადის ეს აქტივები და ისინი აკმაყოფილებენ სხვა სტანდარტების აღიარების კრიტერიუმებს, მან უნდა განმარტოს:
- (ა) მიღებული აქტივების ბუნება და საბალანსო ღირებულება; და

- (ბ) ამგვარი აქტივების გასხვისების ან ერთეულის საქმიანობაში გამოყენების პოლიტიკა, თუ ეს აქტივები არ არის ადვილად კონვერტირებადი ნაღდ ფულში.

ლიკვიდობის რისკი

46. ერთეულმა უნდა:

- (ა) წარმოადგინოს ანგარიშგების თარიღისთვის სახელშეკრულებო პირობებით დარჩენილი არაწარმოებული, დაფარვის ვადის მქონე ფინანსური ვალდებულებების ანალიზი (გამოშვებული ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების ჩათვლით).;
- (ბ) წარმოადგინოს დაფარვის ვადის მქონე წარმოებული ფინანსური ვალდებულებების ანალიზი. ანალიზი ტარდება იმ წარმოებული ფინანსური ვალდებულებების, რომელთა დაფარვის ვადები, სახელშეკრულებო პირობებით, მნიშვნელოვანია ანგარიშგების თარიღისთვის დაფარვის დარჩენილი ვადების შესაბამისი ფულადი ნაკადების ვადების დასადგენად. (იხ. პ. 14)
- (გ) აღწეროს, როგორ მართავს (ა) და (ბ) ვალდებულებებისთვის დამახასიათებელ ლიკვიდობის რისკს.

საბაზრო რისკი

მგრძნობელობის ანალიზი

47. თუ ერთეულს არ ეხება 48-ე პუნქტით გათვალისწინებული მოთხოვნები, მაშინ მან უნდა წარმოადგინოს:

- (ა) მგრძნობელობის ანალიზი თითოეული ტიპის საბაზრო რისკისთვის, რომელიც გავლენას ახდენდა ერთეულზე საანგარიშგებო თარიღისათვის, ამასთან ისე, რომ ჩანდეს, რა უარყოფით გავლენას იქონიებდა ნამეტზე ან დეფიციტზე და წმინდა აქტივებზე/საკუთარ კაპიტალზე რისკის შესაფერისი ცვლადის იმგვარი ცვლილება, რაც, გონივრულების ფარგლებში, მოსალოდნელი იყო ამ თარიღისათვის;
- (ბ) მგრძნობელობის ანალიზში გამოყენებული მეთოდები და დაშვებები; და

- (გ) ამ მეთოდებსა და დაშვებებში წინა პერიოდთან შედარებით მომხდარი ცვლილებები და მათი შეცვლის მიზეზები.

48. თუ ერთეული ამზადებს მგრძნობელობის ანალიზს, როგორიცაა შეფასება რისკის საფუძველზე, რომელიც ასახავს რისკის ცვლადებს შორის ურთიერთდამოკიდებულებას (მაგ., საპროცენტო განაკვეთსა და სავალუტო კურსებს შორის) და ამ ანალიზს იყენებს ფინანსური რისკების მართვისათვის, მან შეიძლება ეს ანალიზი გამოიყენოს 47-ე პუნქტით განსაზღვრული მგრძნობელობის ანალიზის ნაცვლად. გარდა ამისა, ერთეულმა უნდა:

- (ა) განმარტოს ამ ანალიზის დროს გამოყენებული მეთოდები, ასევე ძირითადი პარამეტრები და დაშვებები, რომლებიც საფუძელია ამ მონაცემების; და
- (ბ) ახსნას გამოყენებული მეთოდების მიზანი და მისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვები, რის გამოც მიღებული ინფორმაცია შეიძლება სრულყოფილად არ ასახავდეს შესაბამისი აქტივებისა და ვალდებულებების რეალურ ღირებულებას.

სხვა განმარტებები საბაზრო რისკის შესახებ

49. როდესაც 47-ე ან 48-ე პუნქტების შესაბამისად მომზადებული მგრძნობელობის ანალიზი არ ასახავს ფინანსური ანგარიშგებისათვის დამახასიათებელი რისკს (მაგალითად, იმიტომ, რომ რისკის გავლენა საანგარიშგებო წლის ბოლოს არ ასახავს რისკის გავლენას წლის მანძილზე(ე), ერთეულმა უნდა დააფიქსიროს თავად ეს ფაქტი და მიზეზი, რომელიც, მისი აზრით, არ იძლევა რისკზე სწორ წარმოდგენას.

ძალაში შესვლის თარიღი და გარდამავალი დებულებები

50. ერთეულმა მოცემული სტანდარტი უნდა გამოიყენოს 2013 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის. რეკომენდებულია სტანდარტის უფრო ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული ამ სტანდარტს გამოიყენებს პერიოდისათვის, რომელიც იწყება 2013 წლის 1 იანვრამდე, მან ამის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აღნიშნოს.

51. ერთეულმა მოცემული სტანდარტი არ უნდა გამოიყენოს 2013 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის, თუ იგი ასევე არ იყენებს სსბასს 28-სა და სსბასს 29-ს.

52. თუ ერთეული მოცემულ სტანდარტს 2013 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის იყენებს, მას არ სჭირდება ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების ბუნებისა და დონეების შესახებ 38-49-ე პუნქტებით მოთხოვნილი განმარტებების შესაბამისად შესადარისი ინფორმაციის წარმოდგენა.
53. როდესაც ერთეული ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის დანერგავს სსბასს-ების მიხედვით განსაზღვრულ აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, წინამდებარე სტანდარტი ძალაში შესვლის თარიღის შემდგომ ეხება ერთეულის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც მოიცავს დანერგვის თარიღისთვის ან მის შემდგომ პერიოდს.

სსბასს 15 – ის (2001) გაუქმება და ჩანაცვლება

54. მოცემული სტანდარტი და სსბასს 28 ცვლის 2001 წელს გამოცემულ სსბასს 15-ს – *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები და წარდგენა*. სსბასს 15 გამოიყენება მანამ, სანამ შევა ძალაში სსბასს 28 ან სსბასს 30, იმის მიხედვით, თუ რომელი შევა უფრო ადრე.

მითითებები გამოყენებაზე

ეს დანართი სსბასს 30-ის განუყოფელი ნაწილია.

ფინანსური ინსტრუმენტების კლასები და განმარტებების დონე (3.9)

მგ1. მე-6 პუნქტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა ფინანსური ინსტრუმენტები დააჯგუფოს ფინანსურ ანგარიშგებაში გასაშუქებელი ინფორმაციის ხასიათის შესაფერისად და კლასიფიცირების დროს გაითვალისწინოს ამ ფინანსური ინსტრუმენტების მახასიათებლები. მე-9 პუნქტში აღწერილი ფინანსური ინსტრუმენტების კატეგორიებს ერთეული განსაზღვრავს და, ამდენად, განსხვავებული იქნება სსბასს 29-ში მოცემული კატეგორიებისაგან (რომელიც ადგენს, როგორ უნდა შეფასდეს ფინანსური ინსტრუმენტები და სად ხდება რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებების აღიარება).

მგ2. ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიცირების დროს, ერთეულმა, როგორც მინიმუმ:

- (ა) ერთმანეთისაგან უნდა გამოიჯნოს ამორტიზებადი ღირებულებით და რეალური ღირებულებით შეფასებული ინსტრუმენტები;
- (ბ) ცალკე კატეგორიად ან კატეგორიებად უნდა განიხილოს ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტები, რომლებიც არ ხვდება მოცემული ფასს-ის მოქმედების სფეროში.

მგ3. ერთეული თავისი კონკრეტული გარემოებების ფონზე თვითონ წყვეტს, რამდენად დეტალურ ინფორმაციას გააშუქებს მოცემული სტანდარტის მოთხოვნების შესასრულებლად, როგორ აქცენტს გააკეთებს ამ მოთხოვნების სხვადასხვა ასპექტზე და როგორ მოახდენს ინფორმაციის აგრეგირებას საერთო სურათის წარმოსაჩენად ისე, რომ არ გააერთიანოს სხვადასხვა მახასიათებლების მქონე ინფორმაცია. აუცილებელია გარკვეული ბალანსის დამყარება, რათა ფინანსური ანგარიშგება გადატვირთული არ იყოს ზედმეტი დეტალებით, რაც ხელს შეუშლის ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს, ან ზედმეტი აგრეგირებით ბუნდოვანი არ გახდეს მნიშვნელოვანი ინფორმაცია. მაგალითად, ერთეულმა გაუგებარი არ უნდა გახადოს მნიშვნელოვანი ინფორმაცია დიდი მოცულობის უმნიშვნელო დეტალებით. ანალოგიურად, ერთეულმა ფინანსურ ანგარიშგებაში არ უნდა აჩვენოს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც იმდენად არის აგრეგირებული, რომ ბუნდოვანს ხდის ცალკეულ ოპერაციებს ან

მათთან დაკავშირებულ რისკებს შორის მნიშვნელოვან განსხვავებებს.

ფინანსური ინსტრუმენტების მნიშვნელობა ერთეულის ფინანსური მდგომარეობისა და საქმიანობის შედეგებისათვის

რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური ვალდებულებები ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით (პ.13 და პ.14)

მგ4. თუ ერთეული ფინანსურ ვალდებულებას განსაზღვრავს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, 13(ა) პუნქტი მოითხოვს, რომ მან შენიშვნებში აჩვენოს ამ ვალდებულების საკრედიტო რისკის ცვლილებასთან დაკავშირებული ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულების ცვლილება. პუნქტი 13(ა) (i) ერთეულს უფლებას აძლევს, ეს თანხა განსაზღვროს როგორც ვალდებულების რეალური ღირებულების ისეთი ცვლილება, რომელიც არ არის დაკავშირებული საბაზრო რისკის გამომწვევ საბაზრო პირობების ცვლილებებთან. თუ ვალდებულებისათვის შესაფერისი საბაზრო პირობების ცვლილებები მხოლოდ ემპირიული (ამოსავალ(i) საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებაში გამოიხატება, მაშინ ეს ცვლილება უნდა შეფასდეს შემდეგნაირად:

- (ა) პირველი, ერთეული ვალდებულების ემპირიული საბაზრო ფასის გამოყენებით ითვლის ვალდებულების შიდა უკუგების განაკვეთს პერიოდის დასაწყისისთვის, და ვალდებულების სახელშეკრულებო ფულად ნაკადებს პერიოდის დასაწყისში. ამ უკუგების შიდა განაკვეთს, ინსტრუმენტისათვის დამახასიათებელი შიდა უკუგების განაკვეთის მისაღებად, ის აკლებს პერიოდის დასაწყისში

არსებულ ემპირიულ (ამოსავალ) საპროცენტო განაკვეთს;

- (ბ) შემდეგ, ერთეული ანგარიშობს ამ ვალდებულებასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების დისკონტირებულ ღირებულებას, რისთვისაც იყენებს პერიოდის ბოლოს შესაბამის სახელშეკრულებო ფულად ნაკადებს და დისკონტირების განაკვეთს, რომელიც (1) პერიოდის ბოლოს არსებული ემპირიული (ამოსავალ(i) საპროცენტო განაკვეთისა და (2) ამ ინსტრუმენტისთვის დამახასიათებელი შიდა უკუგების განაკვეთის (როგორც განსაზღვრულია (ა) პუნქტში(i) ჯამის ტოლია;

- (გ) განსხვავება პერიოდის ბოლოსთვის არსებულ ვალდებულების ემპირიულ საბაზრო ფასსა და (ბ) პუნქტით განსაზღვრულ სიდიდეს შორის წარმოადგენს რეალური ღირებულების ისეთ ცვლილებას, რომელიც არ არის დაკავშირებული ემპირიული (ამოსავალ(i)) საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებასთან. სწორედ ეს თანხა უნდა იყოს ნაჩვენები ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

ამ მაგალითში იგულისხმება, რომ მოცემული ინსტრუმენტის საკრედიტო რისკის ან საპროცენტო განაკვეთის ცვლილების გარდა, სხვა ფაქტორებით გამოწვეული რეალური ღირებულების ცვლილება არ არის მნიშვნელოვანი. თუ მაგალითში განხილული ინსტრუმენტი მოიცავს ჩართულ წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, ჩართული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილება გამოირიცხება იმ თანხიდან, რომელიც 13 (ა) პუნქტის შესაბამისად ნაჩვენები უნდა იყოს განმარტებით შენიშვნებში.

სხვა განმარტებითი ინფორმაცია – სააღრიცხვო პოლიტიკა (პ.25)

მგ5. 25-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა განმარტოს ფინანსური ანგარიშგების გასაგებად აუცილებელი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული შეფასების საფუძველი (ან საფუძვლები(i)) და ერთეულის მიერგამოყენებული სხვა სააღრიცხვო პოლიტიკები. ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის ამ ტიპის განმარტებითი შენიშვნები შეიძლება მოიცავდეს:

- (ა) ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებებისათვის, რომლებიც კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით:
- (i) იმ ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების დახასიათებას, რომელთაც ერთეული განსაზღვრავს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით;
- (ii) ფინანსური აქტივების ან ვალდებულებების ამგვარი კლასიფიცირების კრიტერიუმებს თავდაპირველი აღიარების დროს; და
- (iii) როგორ დააკმაყოფილა ერთეულმა ამგვარი კლასიფიცირების პირობები, რომლებიც

განსაზღვრულია სსბასს 29-ის მე-10, მე-13 ან მე-14 პუნქტში. ისეთი ინსტრუმენტებისათვის, რომლებიც სსბასს 29-ში მოცემული ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების განმარტების (ბ) (i) პუნქტის შესაბამისად არის კლასიფიცირებული რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, განმარტებები მოიცავს იმ გარემოებების ტექსტობრივ აღწერას, რომელიც სხვა შემთხვევაში შეფასებაში ან აღიარებაში შეუსაბამობას გამოიწვევდა. იმ ინსტრუმენტებისათვის, რომლებიც სსბასს 29-ში მოცემული ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების განმარტების (ბ) (ii) პუნქტის შესაბამისად არის კლასიფიცირებული რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით, განმარტებები მოიცავს ტექსტობრივ აღწერას, თუ როგორ შეესაბამება ერთეულის დოკუმენტირებულ რისკის მართვის ან საინვესტიციო სტრატეგიას ფინანსური აქტივის ან ვალდებულების კლასიფიცირება რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით.

- (ბ) კრიტერიუმებს, რომლებიც ერთეულმა გამოიყენა ფინანსური აქტივების გასაყიდად არსებულად კლასიფიცირებისათვის;
- (გ) როგორ განისაზღვრება ფინანსური აქტივების ყიდვა-გაყიდვის ჩვეულებრივი გზა – ყიდვის ან გაყიდვის თარიღისათვის, თუ ანგარიშსწორების თარიღისათვის (იხ. სსბასს 29-ის 3.40);
- (დ) თუ ანარიცხების ანგარიში გამოიყენება საკრედიტო დანაკარგების გამო გაუფასურებული ფინანსური აქტივების საბალანსო ღირებულების შესამცირებლად:
 - (i) გაუფასურების განსაზღვრისათვის გამოყენებულ კრიტერიუმებს, როდესაც ფინანსური აქტივების საბალანსო ღირებულება პირდაპირ არის შემცირებული (ან, პირდაპირ არის გაზრდილი, როდესაც ჩამოწერის თანხის ანუღირება ხდება) და ანარიცხების ანგარიში გამოიყენება; და
 - (ii) ანარიცხების ანგარიშში გაუფასურებული ფინანსური აქტივების საბალანსო ღირებულების

საპირისპიროდ დარიცხული თანხების ჩამოსაწერად გამოყენებული კრიტერიუმი (იხ. პ. 20).

- (ე) როგორ განისაზღვრება წმინდა შემოსულობა ან ზარალი თითოეული კატეგორიის ფინანსური ინსტრუმენტისათვის (იხ. პ. 24 (ა)), მაგალითად, მოიცავს თუ არა პროცენტს ან დივიდენდის სახით მიღებულ შემოსავალს ისეთ მუხლებთან დაკავშირებული წმინდა შემოსულობა ან ზარალი, რომლებიც აღირიცხება რეალური ღირებულებით, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით;
- (ვ) კრიტერიუმები, რომლებსაც ერთეული იყენებს იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა ობიექტური მტკიცებულება, რომ ადგილი აქვს გაუფასურების ზარალს (იხ. პ. 24 (ე));
- (ზ) ისეთი ფინანსური აქტივების სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომლის სახელმწიფოებო პირობები გადაისინჯა და ხელახლა შეთანხმდა და ასე რომ არ მომხდარიყო, იქნებოდა ვადაგადაცილებული ან გაუფასურებული (იხ. პ. 43 (დ)).
- (თ) არაგაცვლითი ოპერაციების ფარგლებში გამოცემული ფინანსური გარანტიის კონტრაქტებისათვის, როდესაც რეალური ღირებულების დადგენა შეუძლებელია და ანარიცხები აღიარებულია სსბასს 19-ის მიხედვით – *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები* – იმ გარემოებების განმარტებითი შენიშვნები, რომელთა საფუძველზეც მოხდა ანარიცხების აღიარება.

სსბასს 1-ის 137-ე პუნქტი ასევე მოითხოვს, რომ ერთეულმა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკების ამსახველ შემაჯამებელ ინფორმაციაში ან სხვა შენიშვნებში განმარტოს ხელმძღვანელობის მსჯელობები და გადაწყვეტილებები (გარდა იმისა, რომელიც სააღრიცხვო შეფასებებს ეხება), რომელიც ხელმძღვანელობამ მიიღო ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების პროცესში და მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ თანხებზე.

ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების ბუნება და დონე (იხ. პ.პ. 38-49)

მგნ. 38-49-ე პუნქტებით გათვალისწინებული განმარტებები უნდა აისახოს ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ან ფინანსური ანგარიშგებაში მიეთითოს განმარტებების მომცველ სხვა ანგარიშგებზე, როგორცაა, მაგალითად, ხელმძღვანელობის კომენტარები ან ანგარიში რისკის შესახებ, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების

მომხმარებლებისათვის ხელმისაწვდომია ისეთივე პირობებითა და იმავე დროს, როგორც თვითონ ფინანსური ანგარიშგება, სხვაგვარად ფინანსური ანგარიშგება არასრულყოფილია.

რაოდენობრივი ინფორმაციის განმარტება (იხ. პ. 41)

მგ7. 41-ე (ა) პუნქტი მოითხოვს ერთეულზე რისკის გავლენის რაოდენობრივი მონაცემების მოკლე მიმოხილვას და ეყრდნობა იმავე ინფორმაციას, რომელიც თვითონ ერთეულში მაღალი თანამდებობის ხელმძღვანელ პერსონალის მიეწოდება. როდესაც ერთეული რისკის მართვისათვის რამდენიმე მეთოდს იყენებს, მან განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაცია ისეთი მეთოდის ან მეთოდების მეშვეობით უნდა გააშუქოს, რომელიც მომხმარებელს უზრუნველყოფს ყველაზე უფრო შესაბამისი და საიმედო ინფორმაციით. ინფორმაციის შესაბამისობა და საიმედოობა განხილულია სსბასს 3-ში - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები.

მგ8. 41-ე (გ) პუნქტი მოითხოვს განმარტებით შენიშვნებს რისკების კონცენტრაციის შესახებ. რისკების კონცენტრაცია წარმოიშობა მსგავსი მახასიათებლების მქონე ფინანსური ინსტრუმენტებიდან, რომლებზეც ერთნაირად ზემოქმედებს ეკონომიკური თუ სხვა ცვლილებები. რისკების კონცენტრაციების დადგენა საჭიროებს მსჯელობას, ერთეულის კონკრეტული მდგომარეობის გათვალისწინებით. რისკის კონცენტრაციების შესახებ განმარტებითი შენიშვნები უნდა მოიცავდეს:

- (ა) აღწერას, როგორ განსაზღვრავს ხელმძღვანელობა რისკების კონცენტრაციას;
- (ბ) იმ საერთო დამახასიათებელი ნიშნის აღწერას, რომელიც განსაზღვრავს თითოეული რისკის კონცენტრაციას (მაგ., კონტრაგენტი, გეოგრაფიული რეგიონი, ვალუტა ან ბაზარი); და
- (გ) ამ მახასიათებლის მქონე ყველა ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული რისკის გავლენის ამსახველ თანხას.

საკრედიტო რისკის მაქსიმალური გავლენა (პ. 43 (ა))

მგ9. პ. 43 (ა) მოითხოვს იმ თანხის განმარტებას, რომელიც ყველაზე უკეთ ასახავს რისკის მაქსიმალურ გავლენას ერთეულზე. ფინანსური აქტივისათვის, როგორც წესი, ეს არის მთლიანი საბალანსო ღირებულება, რომელსაც გამოკლებული აქვს:

ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები

- (ა) სსპასს 28-ის შესაბამისად ურთიერთგადაფარული ნებისმიერი თანხა; და
- (ბ) სსპასს 29-ის შესაბამისად აღიარებული გაუფასურების ზარალი.

მგ10. საქმიანობები, რომლებიც წარმოშობენ საკრედიტო რისკს და საკრედიტო რისკის მაქსიმალურ გავლენას ერთეულზე, მოიცავს, მაგრამ არ შემოფარგლება მარტო შემდეგით:

- (ა) სესხებისა და მოთხოვნების გაცემა მომხმარებელზე და დეპოზიტების განთავსება სხვა ერთეულებში. ასეთ შემთხვევებში, საკრედიტო რისკის მაქსიმალური გავლენა წარმოადგენს შესაბამისი ფინანსური აქტივების საბალანსო ღირებულებას;
- (ბ) ხელშეკრულებების დადება წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ (მაგალითად, ხელშეკრულებები სავალუტო კურსზე, საპროცენტო განაკვეთების სვოპები და კრედიტის წარმოებულები). როდესაც შესაბამისი აქტივი რეალური ღირებულებით არის შეფასებული, საკრედიტო რისკის მაქსიმალური გავლენა საანგარიშგებო თარიღისათვის მისი საბალანსო ღირებულების ტოლი იქნება;
- (გ) ფინანსური გარანტიების გაცემა. ასეთ შემთხვევაში, საკრედიტო რისკის მაქსიმალური გავლენა არის მაქსიმალური თანხა, რომლის გადახდაც ერთეულს შეუძლია, თუ გარანტია გამოთხოვილი იქნება, რაც პრაქტიკაში შეიძლება ვალდებულების სახით აღიარებულ თანხასთან შედარებით მნიშვნელოვნად უფრო დიდი თანხა იყოს;
- (დ) ისეთი სასესხო ვალდებულების აღება, რომელიც არ შეიცვლება სესხის ვადის განმავლობაში ან შეიცვლება მხოლოდ არსებითი უარყოფითი ცვლილების შემთხვევაში. თუ სესხის გამცემს არ შეუძლია სასესხო ვალდებულების დაფარვა წმინდა ფულადი სახსრებით ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტის მეშვეობით, საკრედიტო რისკის მაქსიმალური გავლენა იქნება ამ ვალდებულების მთლიანი თანხა. ეს იმიტომ, რომ გაურკვეველია, შესაძლებელია თუ არა მომავალში სესხის რომელიმე დაუფარავი ნაწილის დაფარვა. ეს თანხა შეიძლება მნიშვნელოვნად დიდი იყოს ვალდებულების სახით აღიარებულ თანხასთან შედარებით.

ლიკვიდურობის რისკის რაოდენობრივი განმარტებები (41 (ა) და (ბ) პუნქტები)

მგ11. 41-ე(ა) პუნქტის თანახმად ერთეული უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელი პერსონალისათვის წარდგენილი ინფორმაციის საფუძველზე ამჟღავნებს ლიკვიდურობის რისკის დონის რაოდენობრივ მონაცემებს, ერთეულმა უნდა განმარტოს თუ როგორ მიიღო აღნიშნული მონაცემები. თუ ამ მონაცემებში მოცემული ფულადი ნაკადების (ან სხვა ფინანსური აქტივის) გადინება:

- (ა) წამოიშვა იმაზე უფრო გაცილებით ადრე, ვიდრე მითითებულია მონაცემებში; ან
- (ბ) შეიძლება არის მნიშვნელოვნად განსხვავებული ოდენობის თანხები, ვიდრე მითითებულია მონაცემებში (მაგ., წარმოებული, რომელიც ამ მონაცემებით მოცემულია ნეტო ანგარიშსწორების საუძველზე, მაგრამ რომლის კონტრაგენტსაც აქვს უფლება მოითხოვის მთლიანი ანგარიშსწორებით);

ერთეულმა უნდა დააფიქსიროს ფაქტი და წარმოადგინოს რაოდენობრივი ინფორმაცია, რომელიც საშუალებას მისცემს მისი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს, შეაფასონ რისკის ხარისხი, თუ ეს ინფორმაცია არ არის მოცული 46-ე (ა) ან (ბ) პუნქტის მიხედვით მოთხოვნილი სახელშეკრულებო დაფარვის ვადების ანალიზით

მგ12. 46-ე(ა)და (ბ) პუნქტის შესაბამისად ფინანსური ვალდებულებების სახელშეკრულებო ვადების ანალიზის მომზადებისას, ერთეული პროფესიული მსჯელობით განსაზღვრავს დროის ინტერვალებს მაგალითად, ერთეულმა შეიძლება შესაფერისად მიიჩნიოს შემდეგი ინტერვალები:

- (ა) არაუგვიანეს ერთი თვისა;
- (ბ) ერთიდან სამ თვემდე ვადის;
- (გ) სამი თვიდან ერთ წლამდე ვადის; და
- (დ) ერთი წლიდან ხუთ წლამდე ვადის.

მგ13. 46-ე (ა) და (ბ) პუნქტთან შესაბამისობისათვის, ერთეულმა ჩართული წარმოებული ინსტრუმენტი ჰიბრიდული (კომბინირებულ(i)) ინსტრუმენტისაგან ცალკე არ უნდა გამოყოს.

ასეთი ინსტრუმენტისათვის, ერთეულმა უნდა გამოიყენოს 46-ე(ა) პუნქტი.

მგ14. 46-ე(ბ) პუნქტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტისათვის უნდა გაამჟღავნოს დაფარვის ვადების რაოდენობრივი ანალიზი, რომელიც აჩვენებს კონტრაქტით გათვალისწინებულ დარჩენილ ვადიანობას, თუ კონტრაქტით გათვალისწინებული ვადიანობა არის აუცილებელი ფულადი ნაკადების ვადიანობის გაგებისათვის. მაგალითად ეს ეხება შემდეგ შემთხვევებს:

(ა) 5 წლიანი ნარჩენი ვადიანობის მქონე საპროცენტო განაკვეთის სვოპი, ცვალებადგანაკვეთიანი ფინანსური აქტივის ან ვალდებულების ფულადი ნაკადების ჰეჯირებაში.

(ბ) ყველა სავალო ვალდებულება

მგ15. 46-ე (ა) და (ბ) პუნქტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს დაფარვის ვადების ანალიზი ფინანსური ვალდებულებებისათვის, რომელიც აჩვენებს ზოგიერთი ფინანსური ვალდებულების კონტრაქტით გათვალისწინებულ ნარჩენ ვადას. ასეთ განმარტებით შენიშვნებში:

(ა) როდესაც ხელშეკრულებაში მონაწილე მეორე მხარეს (კონტრაგენტს) დაფარვის ვადის არჩევანი აქვს, ვალდებულება ვადიანობის ინტერვალში ჩაირთვება ყველაზე წინა თარიღის მიხედვით, როცა შეიძლება ერთეულს მოეთხოვოს გადახდა. მაგალითად, ფინანსური ვალდებულება, რომლის დაფარვაც ერთეულს შეიძლება მოუწიოს მოთხოვნისთანავე (მაგ., მოთხოვნამდე დეპოზიტები), ჩაირთვება ყველაზე პირველ დროის ინტერვალში.

(ბ) როდესაც ერთეულს აქვს თანხების ნაწილ-ნაწილ დაფარვის ვალდებულება, თითოეული ნაწილი მიეკუთვნება ყველაზე პირველ დროის ინტერვალს, როცა ერთეულს შეიძლება მოეთხოვოს გადახდა. მაგალითად, ამოუღებელი სესხის ვალდებულება დროის იმ ინტერვალში ჩაირთვება, რომელშიც შედის ყველაზე წინა თარიღი, როდესაც მოსალოდნელია დაფარვა.

(გ) გამოშვებული ფინანსური გარანტიის კონტრაქტებისათვის, გარანტიის მაქსიმალური თანხა მიეკუთვნება ყველაზე

ადრეულ პერიოდს, რომლის განმავლობაშიც გარანტია შეიძლება წარდგენილი იქნეს შესასრულებლად.

მგ16. 46-ე(ა) და (ბ) პუნქტით მოთხოვნილი დაფარვის ვადების ანალიზში განმარტებული სახელშეკრულებო თანხები წარმოადგენს სახელშეკრულებო პირობებით არადისკონტირებულ ფულად ნაკადებს, მაგალითად:

- (ა) ფინანსური იჯარის მთლიან ვალდებულებებს (ფინანსური ხარჯების გამოქვითვამდე);
- (ბ) ფინანსური აქტივების ნაღდ ფულზე შესასყიდ ფასებს;
- (გ) წმინდა თანხებს მცოცავი საპროცენტო განაკვეთებიანი სვოპების დასაფარად ან ფიქსირებულ საპროცენტო განაკვეთიანი სვოპების მისაღებად, რომელიც ითვალისწინებს წმინდა ფულად სახსრებზე გაცვლას;
- (დ) სახელშეკრულებო თანხებს, რომლებიც უნდა გაიცვალოს ისეთ წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტზე (მაგ., სავალუტო სვოპი), რომელიც ითვალისწინებს მთლიან (ბრუტო) ფულად სახსრებზე გაცვლას; და
- (ე) მთლიან სასესხო ვალდებულებებს.

ამგვარი არადისკონტირებული ფულადი სახსრების ნაკადები განსხვავდება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული თანხებისგან, ვინაიდან ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების თანხები დისკონტირებულ ფულად ნაკადებს ეყრდნობა. როდესაც გადასახდელი თანხა არ არის ფიქსირებული, შენიშვნებში საჩვენებელი თანხა განისაზღვრება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული პირობების გათვალისწინებით. მაგალითად, როდესაც გადასახდელი თანხა დამოკიდებულია ამა თუ იმ ინდექსის ცვლილებებზე, შენიშვნებში წარმოსადგენი თანხა შეიძლება დაეყრდნოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსთვის არსებულ ინდექსის დონეს.

მგ17. 46-ე(გ) პუნქტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა განმარტოს თუ როგორ მართავს -მე40 (ა) და (ბ) პუნქტით მოთხოვნილ, რაოდენობრივ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ლიკვიდურობის რისკს (მაგ., ფინანსური აქტივები, რომელიც ადვილად გაყიდვადია ან რომლისგანაც მოსალოდნელია ფულადი სახსრების ნაკადების შემოდინება ან რომლის ანგარიშზეც მოხდება ფულადი სახსრების

ნაკადების გადინება ფინანსური ვალდებულებებით), თუ ეს ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომხარებლისათვის აუცილებელია ლიკვიდურობის რისკის ბუნების და დონის შესაფასებლად.

მგ18. სხვა ფაქტორები, რომელიც შეიძლება ერთეულმა განიხილოს მე-40 პუნქტით მოთხოვნილ განმარტებით შენიშვნებში, მოიცავს (მაგრამ არ არის შეზღუდული):

- (ა) აქვს თუ არა ერთეულს სავალო ვალდებულებები (მაგ., კომერციული ვექსელები ან სხვა საკრედიტო ხაზები (მაგალითად სარეზერვო საკრედიტო ხაზები(i) რომლითაც ერთეულმა შეიძლება ისარგებლოს ლიკვიდურობის საჭიროებების დასაკმაყოფილებლად;
- (ბ) ფლობს თუ არა დეპოზიტებს ცენტრალულ ბანკში ლიკვიდურობის საჭიროებების დასაკმაყოფილებლად;
- (გ) აქვს თუ არა ერთეულს ძალიან დივერსიფიცირებული დაფინანსების წყაროები;
- (დ) აქვს თუ არა ერთეულს აქტივებში ან დაფინანსების წყაროებში მნიშვნელოვანი რისკის კონცენტრაცია;
- (ე) აქვს თუ არა ერთეულს ლიკვიდურობის მართვისთვის საშინაო კონტროლის პროცესები და საგანგებო გეგმა;
- (ვ) აქვს თუ არა ინსტრუმენტები, რომელიც მოიცავს დაჩქარებული გადახდის პირობებს (მაგ., ერთეულის საკრედიტო რეიტინგის დაქვეითებისას);
- (ზ) აქვს თუ არა ინსტრუმენტები, რომელიც შეიძლება მოითხოვდეს თავდებობის უზრუნველყოფას (მაგ., მარჯინ ქოლები წარმოებული ინსტრუმენტებისათვის);
- (თ) აქვს თუ არა ინსტრუმენტები, რომელიც საშუალებას აძლევს ერთეულს, აირჩიოს გაისტუმრებს მის ვალდებულებებს ნაღდი ფულით (ან სხვა ფინანსური აქტივი(თ) თუ საკუთარი აქციებით; ან
- (ი) აქვს თუ არა ინსტრუმენტები, რომელზეც ვრცელდება გენერალური შეთანხმებების მოთხოვნები ურთიერთჩათვლაზე.

საბაზრო რისკი – მგრძნობელობის ანალიზი (პ.პ. 47 და 48)

მგ19. 47-ე (ა) პუნქტი მოითხოვს მგრძნობელობის ანალიზს თითოეული ტიპის საბაზრო რისკის მიხედვით, რომელიც გავლენას ახდენს ერთეულზე. მგ3 პუნქტის შესაბამისად, ერთეული გადაწყვეტს, როგორ უნდა მოახდინოს ინფორმაციის აგრეგირება საერთო სურათის წარმოსაჩენად ისე, რომ არ გააერთიანოს სხვადასხვა მახასიათებლების მქონე ინფორმაცია, რომელიც ეხება მნიშვნელოვნად განსხვავებულ ეკონომიკურ გარემოში წარმოშობილი რისკების გავლენას ერთეულზე. მაგალითად:

- (ა) ერთეულმა, რომელიც ვაჭრობს ფინანსური ინსტრუმენტებით, ეს ინფორმაცია ცალ-ცალკე უნდა გააშუქოს სავაჭროდ გამიზნული ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის და ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის, რომლებიც სავაჭროდ არ არის გამიზნული;
- (ბ) ერთეულმა ჰიპერინფლაციური რეგიონების საბაზრო რისკების გავლენის შესახებ ინფორმაცია არ უნდა გააერთიანოს შედარებით დაბალი ინფლაციის დონის მქონე რეგიონების იმავე ტიპის საბაზრო რისკების გავლენის შესახებ ინფორმაციასთან.

თუ ერთეულზე გავლენას ახდენს მარტო ერთ ეკონომიკურ გარემოსთან დაკავშირებული მარტო ერთი ტიპის საბაზრო რისკი, მას არ ევალება დეზაგრეგირებული ინფორმაციის წარმოდგენა.

მგ20. 47-ე (ა) პუნქტი მოითხოვს მგრძნობელობის ანალიზს, რომლის მიზანია გამოჩინდეს რისკის შესაბამისი ცვლადის (მაგ., მოქმედი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების, სავალუტო კურსების, აქციების ან საქონლის ფასების) დასაბუთებულად მოსალოდნელი ცვლილების გავლენა ნამეტზე ან დეფიციტზე და წმინდა აქტივებზე/საკუთარ კაპიტალზე. ამ მიზნით:

- (ა) ერთეულს არ მოეთხოვება იმის განსაზღვრა, რამდენი უნდა ყოფილიყო მოცემული პერიოდის ნამეტი ან დეფიციტი, თუ რისკის შესაბამისი ცვლადები სხვანაირი იქნებოდა. ნაცვლად ამისა, ერთეული საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აჩვენებს რისკის გავლენას ნამეტზე ან დეფიციტზე და წმინდა აქტივებზე/საკუთარ კაპიტალზე, სადაც ნაგულისხმევი იქნება, რომ რისკის შესაბამის ცვლადში დასაბუთებული შესაძლებლობის ფარგლებში მოსალოდნელი ცვლილება მოხდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს და გამოყენებულ იქნა ამ თარიღისათვის არსებული

რისკის გავლენის მიმართ. მაგალითად, თუ ერთეულს საანგარიშგებო წლის ბოლოს აქვს მცოცავგანაკვეთიანი ვალდებულება, მან უნდა აჩვენოს გავლენა მიმდინარე წლის ნამეტზე ან დეფიციტზე (ე.ი. საპროცენტო ხარჯი), თუ საპროცენტო განაკვეთები განსხვავებული იყო გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელი სიდიდეებით;

- (ბ) ერთეულს არ მოეთხოვება ნამეტზე ან დეფიციტზე და წმინდა აქტივებზე/საკუთარ კაპიტალზე გავლენის ჩვენება თითოეული ცვლილებისათვის, რისკის შესაფერისი ცვლადის გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელი ცვლილებების დიაპაზონიდან. საკმარისი იქნება ამ გავლენის განმარტება გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელი ცვლილებების დიაპაზონის ზღვრების მიხედვით.

მგ21. იმის დასადგენად, რა იქნება რისკის შესაბამისი ცვლადისათვის გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელი ცვლილება, ერთეულმა უნდა განიხილოს:

- (ა) ეკონომიკური გარემო, რომელშიც ეწევა საქმიანობას. გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელი ცვლილება არ უნდა ითვალისწინებდეს `გვიან~ ან `ყველაზე უარეს~ სცენარებს ან `სტრესული მდგომარეობის ტესტებს~. გარდა ამისა, თუ რისკის შესაბამის ცვლადში ცვლილების დონე სტაბილურია, ერთეულს არ სჭირდება რისკის მოცემული ცვლადისთვის შერჩეული, გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელი ცვლილების დიაპაზონის შეცვლა. მაგალითად, დავუშვათ, რომ საპროცენტო განაკვეთი არის 5 % და ერთეული განსაზღვრავს, რომ გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელია საპროცენტო განაკვეთების რყევა ± 50 მეასედი პროცენტით. მან ნამეტზე ან დეფიციტზე და წმინდა აქტივებზე/საკუთარ კაპიტალზე გავლენა მაშინ უნდა აჩვენოს, თუ საპროცენტო განაკვეთები შეიცვალა 4,5 %-მდე ან 5,5 %-მდე. ვთქვათ, მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში საპროცენტო განაკვეთები გაიზარდა 5,5 %-მდე. ერთეულის ხელმძღვანელობას კვლავ მიაჩნია, რომ საპროცენტო განაკვეთები შეიძლება იცვლებოდეს ± 50 ერთეულით (ე.ი. საპროცენტო განაკვეთების ცვლილების დონე სტაბილური(ა). ერთეულმა ნამეტზე ან დეფიციტზე და საკუთარ კაპიტალზე გავლენა მაშინ უნდა აჩვენოს, თუ საპროცენტო განაკვეთები შეიცვლება 5 %-მდე ან 6 %-მდე. ერთეულს არ მოეთხოვება თავისი შეფასების შესწორება იმის შესახებ, რომ საპროცენტო განაკვეთები გონივრულობის ფარგლებში შეიძლება იცვლებოდეს ± 50 ერთეულის

ფარგლებში, თუ არ იარსებებს მტკიცებულება იმისა, რომ საპროცენტო განაკვეთები მნიშვნელოვნად უფრო ცვალებადი გახდა;

- (ბ) დროის ინტერვალი, რომელზეც ერთეული შეფასებას აკეთებს. მგრძნობელობის ანალიზიდან უნდა გამოჩნდეს ისეთი ცვლილებების გავლენა, რომლებიც გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელ ცვლილებად მიიჩნევა იმ პერიოდის განმავლობაში, სანამ ერთეული ხელახლა არ მოამზადებს ამავე განმარტებებს, რაც, როგორც წესი, არის მისი მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდი.

მგ22. 48-ე პუნქტი ერთეულს უფლებას აძლევს, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში წარმოადგინოს ისეთი ტიპის მგრძნობელობის ანალიზი, რომელიც ასახავს რისკის ცვლადებს შორის ურთიერთდამოკიდებულებას, როგორიცაა, მაგალითად, რისკზე დაფუძნებული შეფასების ტექნიკა, თუ ის ამავე ანალიზს იყენებს ფინანსური რისკების გავლენის მართვისთვის. ეს დაშვება ეხება ისეთ შემთხვევასაც, როდესაც შეფასების ტექნიკა ზომავს მხოლოდ პოტენციურ ზარალს და არ ზომავს პოტენციურ შემოსულობას. ამ ტიპის ერთეულმა 48-ე(ა) პუნქტის მოთხოვნების შესასრულებლად შეიძლება განმარტოს გამოყენებული, რისკზე დაფუძნებული შეფასების მოდელის ტიპი (მაგ., ეყრდნობა თუ არა ეს მოდელი მონტე კარლოს იმიტაციას), ასევე განმარტოს, როგორ მუშაობს ეს მოდელი და რომელ ძირითად დაშვებებს ეყრდნობა (მაგ., ფასიანი ქაღალდების ფლობის პერიოდი და სანდოობის დონე). ერთეულს შეუძლია ასევე აჩვენოს წარსული დაკვირვების პერიოდი და შეწონილი სიდიდეები, რომელიც გამოიყენა ამ პერიოდის დაკვირვებებისათვის, ახსნას, როგორ გაითვალისწინა გამოთვლებში ვარიანტები და რომელი ცვლადები და კორელაციური კავშირები გამოიყენა (თუ, ალტერნატიულად, მონტე კარლოს ალბათური განაწილების იმიტაცია გამოიყენა).

მგ23. ერთეულმა მგრძნობელობის ანალიზი უნდა წარმოადგინოს მთელი მისი ბიზნესისათვის, მაგრამ შეუძლია სხვადასხვა კატეგორიის ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის სხვადასხვა ტიპის მგრძნობელობის ანალიზი აჩვენოს.

საპროცენტო განაკვეთის რისკი

მგ24. საპროცენტო განაკვეთის რისკი წარმოიშობა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული საპროცენტო განაკვეთის მქონე ფინანსური ინსტრუმენტებიდან (მაგ., სესხები და მოთხოვნები და გამოშვებული სავალო ინსტრუმენტები(i) და ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტიდან, რომლებიც არ არის

ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები

აღიარებული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში (მაგ., ზოგიერთი ტიპის სასესხო ვალდებულებ(ა).

სავალუტო რისკი

მგ25. სავალუტო რისკი (ანუ სავალუტო გაცვლითი კურსის რისკი) წარმოიშობა ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტებიდან, რომლებიც გამოსახულია უცხოური ვალუტით (ე.ი. ვალუტით, რომელიც არ არის ერთეულის სამუშაო ვალუტ(ა). მაგალითად, ამ სტანდარტის მიზნებისათვის სავალუტო რისკი არ წარმოიშობა არც ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტებიდან, რომლებიც არაფულად მუხლებს წარმოადგენს და არც ერთეულის სამუშაო ვალუტით გამოსახული ფინანსური ინსტრუმენტებიდან.

მგ26. მგრძნობელობის ანალიზი წარმოდგენილი უნდა იყოს თითოეული ვალუტისათვის, რომელიც ერთეულზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს.

სხვა ფასების რისკი

მგ27. ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოიშობა სხვა ფასების რისკიც, მაგალითად, საქონლის ფასების ან აქციების ფასების ცვლილების გამო. 47-ე პუნქტის მოთხოვნების შესასრულებლად, ერთეულმა უნდა აჩვენოს გარკვეული საფონდო ბირჟის ინდექსის, საქონლის ფასის ან რისკის სხვა ცვლადების შემცირების გავლენა. მაგალითად, თუ ერთეული გარანტიას იძლევა ფინანსური ინსტრუმენტების ნარჩენ ღირებულებაზე, მან უნდა აჩვენოს იმ აქტივების ღირებულების შემცირება ან ზრდა, რომელსაც ეს გარანტია ეხება.

მგ28. ორი თვალსაჩინო მაგალითი ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტებისა, რომლებიც წარმოშობს აქციების ფასების რისკს, არის (ა) ერთეულის მიერ სხვა ერთეულის აქციების ფლობა და (ბ) ინვესტიცია ისეთ სატრასტო ორგანიზაციაში, რომელსაც თავის მხრივ ინვესტიციები აქვს ჩადებული წილობრივ ინსტრუმენტებში. სხვა მაგალითები მოიცავს ფორვარდულ კონტრაქტებს და წინასწარ განსაზღვრული რაოდენობის წილობრივი ინსტრუმენტის ყიდვის ან გაყიდვის ოფციონებს და სვოპებს, რომლებიც ინდექსირებულია აქციების ფასებით. ამგვარი ფინანსური ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებაზე გავლენას ახდენს შესაბამისი წილობრივი ინსტრუმენტების საბაზრო ფასის ცვლილებები.

მგ29. 47(ა) პუნქტის შესაბამისად, ანალიზში ცალ-ცალკე უნდა იყოს ნაჩვენები ნამეტის ან დეფიციტის მგრძნობელობა (მაგალითად,

წარმოშობილი ისეთი ინსტრუმენტებიდან, რომლებიც კლასიფიცირებულია რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით და გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების გაუფასურებიდან) და აქციების მგრძნობელობა (მაგალითად, რომელიც წარმოიშობა გასაყიდად არსებულად კლასიფიცირებული ინსტრუმენტებიდან).

- მგ30. არ ხდება წილობრივ ინსტრუმენტებად კლასიფიცირებული ფინანსური ინსტრუმენტების ხელახალი შეფასება. ამ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული აქციების ფასის რისკი გავლენას არ ხდენს არც ნამეტზე ან დეფიციტზე და არც წმინდა აქტივებზე/საკუთარ კაპიტალზე. შესაბამისად, არ მოითხოვება მგრძნობელობის ანალიზიც.

შესწორებები სხვა სსბასს-ებში

სსბასს 1 – ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

75-ე პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

75. აქტივებისა და ვალდებულებების რეალიზაციის მოსალოდნელი თარიღების შესახებ ინფორმაცია სასარგებლოა ერთეულის ლიკვიდურობისა და გადახდისუნარიანობის შეფასებისათვის. სსბასს 15 – ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები და წარდგენა სსბასს 30 – ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები – მოითხოვს ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების ამოწურვის ვადის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას. ფინანსური აქტივები მოიცავს სავაჭრო და სხვა მოთხოვნებს და ფინანსური ვალდებულებები მოიცავს სავაჭრო და სხვა გადასადეხელებს. ინფორმაცია არამონეტარული აქტივებისა და ვალდებულებების, როგორიცაა მარაგები და რეზერვები, გადაფარვისა და გასტუმრების შესახებ, არის ასევე სასარგებლო, იმის მიუხედავად, აქტივები და ვალდებულებები კლასიფიცირებულია მიმდინარე თუ გრძელვადიან აქტივებად.

129-ე პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

129. ...

(დ) ...

(ii) არაფინანსური ხასიათის განმარტებითი შენიშვნები, მაგ., ერთეულის ფინანსური რისკთან დაკავშირებული მართვის მიზნები და პოლიტიკა (იხ. სსბასს 15 სსბასს 30).

148-ე პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

148. რამდენიმე საკვანძო დაშვების გამჟღავნება, რომელიც 140-ე პუნქტის შესაბამისად სხვაგვარად იქნებოდა მოთხოვნილი, მოითხოვება სხვა სტანდარტებით. მაგალითად, კონკრეტულ შემთხვევებში, სსბასს 19 მოითხოვს რეზერვების კლასებზე ზემოქმედების მქონე სამომავლო მოვლენების შესახებ ძირითად დაშვებებზე განმარტებას. სსბასს 15 სსბასს 30 მოითხოვს რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივების და ვალდებულებების სავარაუდო რეალური ღირებულების დადგენისათვის გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებების გამჟღავნებას. სსბასს 17 მოითხოვს ძირითადი

საშუალებების გადაფასებული მუხლების სავარაუდო რეალური ღირებულების დადგენისათვის გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებების გამჟღავნებას.

148-ე პუნქტის შემდეგ ჩაემატა ახალი სათაური და პუნქტი შემდეგნაირად:

კაპიტალი

148ა. ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია, რომელიც საშუალებას აძლევს მისი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს, რომ შეაფასოს ერთეულის მიზნები, პოლიტიკები და კაპიტალის მართვის პროცესები.

148ბ. 148ა პუნქტის დასაკმაყოფილებლად ერთეული გაამჟღავნებს შემდეგს:

(ა) ხარისხობრივი ინფორმაცია მისი მიზნების, პოლიტიკების და კაპიტალის მართვის პროცესების შესახებ, რომელიც მოიცავს (მაგრამ არ არის შეზღუდული):

(i) აღწერას თუ რას მართავს ის, როგორც კაპიტალს;

(ii) როდესაც ერთეული არის საგარეო ფაქტორების გავლენის ქვეშ მყოფი კაპიტალის მოთხოვნის ნაწილი, ამ მოთხოვნების ბუნებას და იმას თუ როგორ არის ჩართული აღნიშნული მოთხოვნები კაპიტალის მართვაში; და

(iii) როგორ აღწევს ის კაპიტალის მართვის მიზნებს.

(ბ) შეჯამებული რაოდენობრივი ინფორმაცია იმაზე თუ რას მართავს იგი როგორც კაპიტალს. ზოგიერთი ერთეული ზოგიერთ ფინანსურ ვალდებულებას (მაგ., სუბორდინირებული სესხის ზოგიერთ ფორმას) განიხილავს, როგორც კაპიტალის ნაწილს. სხვა ერთეულები კაპიტალს განიხილავენ საკუთარი კაპიტალის ზოგიერთი კომპონენტის გარეშე (მაგ., ფულადი ნაკადების ჰეჯირებიდან წარმოშობილი კომპონენტები).

(გ) ნებისმიერი ცვლილება (ა)-ში და (ბ)-ში წინა პერიოდიდან.

(დ) ასრულებდა თუ არა ერთეული საანგარიშო პერიოდში მისი კაპიტალის მიმართ საგარეო მოთხოვნებს.

ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები

(ე) როდესაც ერთეული ვერ აკმაყოფილებს მისი კაპიტალის მიმართ ასეთ საგარეო მოთხოვნებს, მიღებული შედეგები.

ასეთი განმარტებითი შენიშვნები უნდა ეფუძნებოდეს ერთეულის უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელი პერსონალისათვის წარდგენილ შიდა ინფორმაციას.

148გ. ერთეული შეიძლება კაპიტალს მართავდეს სხვადასხვა ხერხებით და იყოს სხვადასხვა მოთხოვნები კაპიტალის მიმართ. მაგალითად, კონგლომერატი შეიძლება მოიცავდეს ერთეულებს, რომლებიც ახორციელებენ სადაზღვევო და საბანკო საქმიანობას, და ეს ერთეულები შეიძლება საქმიანობდნენ სხვადასხვა იურისდიქციებში. როდესაც კაპიტალის მიმართ მოთხოვნების და კაპიტალის მართვის აგრეგირებული განმარტებითი შენიშვნები ერთეულის კაპიტალის რესურსის შესახებ, მომხმარებლის გადმოსახედიდან წარმოადგენენ სასარგებლო ინფორმაციას ან ამახინჯებენ ფინანსურ ანგარიშგებას, ერთეულმა უნდა განმარტოს ცალკე ინფორმაცია კაპიტალის მიმართ თითოეული მოთხოვნისათვის, რომელიც ერთეულის წინაშე დგას.

ახალი პუნქტი 153ბ პუნქტის შემდგომ დაემატა შემდეგნაირად:

153გ. შესწორდა სსზასს 30-ის 75-ე, 129-ე და 148-ე პუნქტები და დაემატა 148ა-148გ პუნქტები. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს შესწორებები წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს პერიოდებს 2013 წლის 1 ანგარიშგებას ან მას შემდეგ. თუ ერთეული იყენებს სსზასს 30-ს პერიოდისთვის, რომელიც იწყება 2013 წლის 1 ინვარამდე, შესწორებები ასევე უნდა იქნეს გამოყენებული ამ ადრეული პერიოდისთვისაც.

დასკვნის საფუძველი

წინამდებარე დასკვნის საფუძველი დაერთვის სსბასს-30-ს, მაგრამ არ არის მისი შემადგენელი ნაწილი.

შესავალი

- დს1. წინამდებარე დასკვნის საფუძველში შეჯამებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მოსაზრებები, რომლებიც საფუძველად დაედო ფასს 7-ის – *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები* – შესახებ გამოტანილ დასკვნებს. რადგან ეს სტანდარტი დაფუძნებულია ბასსს-ის მიერ გამოცემულ ფასს 7-ზე – *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები* – დასკვნის საფუძველი ხაზგასმით გამოყოფს მხოლოდ იმ ნაწილს, სადაც სსბასს 30 განსხვავდება ფასს 7-ის ძირითადი მოთხოვნებისაგან.
- დს2. ფინანსური ინსტრუმენტების ეს პროექტი წარმოადგენს კონვერგაციის პროგრამის ძირითად ნაწილს, რომელიც მიზნად ისახავს სსბასს-ის ფასს-თან კონვერგაციას.
- დს3. ამ სტანდარტის შექმნისას, სსბასსს დათანხმდა დაეტოვებინა ფასს 7-ის ამოსავალი ტექსტი მოქმედ სსბასს-ებთან შესაბამისობის შემთხვევაში, გარდა საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკური საკითხებისა, რომელიც საჭიროებს განმარტებითი შენიშვნების დამატებას ან წაშლას.
- დს4. 2007 წლის სექტემბერში, ბასსს-მ გამოსცა შესწორებები ბასს 1-ში – *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა* – რომელმაც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენაში შემოიტანა ახალი კომპონენტი “სრული შემოსავალი”. რადგანაც სსბასსს-ს ეს ჯერ ბასს 1-ის სხვა ინიცირებულ შესწორებებთან ერთად არ განუხილავს, ეს შესწორებებიც არ შესულა სსბასს 30-ში.

შელავათიანი სესხები

- დს5. შელავათიანი სესხები მიიღება ან გაიცემა ერთეულის მიერსაბაზროზე ნაკლები პირობებით. ერთეულების მიერ გაცემული შელავათიანი სესხების მაგალითები მოიცავს განვითარებადი ქვეყნებისთვის, მცირე ზომის ფერმებისთვის, უნივერსიტეტში ან კოლეჯში განათლების მისაღებად გაცემულ სტუდენტურ სესხებს და დაბალშემოსავლიან ოჯახებზე გაცემულ საბინაო სესხებს. ასეთი სესხები დამახასიათებელია საჯარო სექტორისათვის და ხშირად გაიცემა მთავრობის ან საჯარო სექტორის სხვა ერთეულის სოციალური პოლიტიკის

გასატარებლად. შეღავათიანი სესხის არსი მდგომარეობს რესურსების საბაზროზე ნაკლები პირობებით გაცემაში ან მიღებაში. ამ მიზეზით, სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ საჯარო სექტორის ერთეულების მხრიდან საჭიროა შეღავათიანი სესხების შესახებ უფრო სიღრმისეული განმარტებითი შენიშვნები და ასეთი სესხების განმარტებითი შენიშვნებზე 37-ე პუნქტში დამატებითი მოთხოვნები ჩადო .

მითითებები დანერგვაზე

შინაარსი

	პუნქტი
შესავალი	მდ1–მდ4
არსებითობა.....	მდ3–მდ4
ფინანსური ინსტრუმენტების კლასები და განმარტებების დონე	მდ5–მდ6
ფინანსური ინსტრუმენტების მნიშვნელობა ერთეულის ფინანსური მდგომარეობისა და შედეგებისათვის	მდ7–მდ16
რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური ვალდებულებები, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით	მდ7–მდ11
ვალდებულების შეუსრულებლობა და დარღვევები	მდ12
მთლიანი საპროცენტო ხარჯი..	მდ13
რეალური ღირებულება.....	მდ14–მდ16
ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების ბუნება და დონე	მდ17–მდ40
ხარისხობრივი ინფორმაციის განმარტება.....	მდ17–მდ19
რაოდენობრივი ინფორმაციის განმარტება	მდ20–მდ40
საკრედიტო რისკი	მდ23–მდ31
უზრუნველყოფა და კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებები	მდ24
კრედიტის ხარისხი	მდ25–მდ27
ფინანსური აქტივები, რომლებიც ვადაგადაცილებულია ან გაუფასურებულნი	მდ28–მდ31
საბაზრო რისკი	მდ32–მდ40
საბაზრო რისკის შესახებ სხვა განმარტებითი ინფორმაცია	მდ37–მდ40

მითითებები დანერგვაზე

ეს მითითებები დაერთვის, მაგრამ არ წარმოადგენს სსპას 30-ის ნაწილს.

შესავალი

- მდ1. წინამდებარე მითითებებში მოცემულია სსპას 30-ის ზოგიერთი განმარტებითი შენიშვნის გამოყენების შესაძლო გზები. აღნიშნული მითითებები არ წარმოშობს დამატებით მოთხოვნებს.
- მდ2. მოხერხებულობის მიზნით, თითოეული განმარტებითი შენიშვნისათვის დადგენილი მოთხოვნა ცალ-ცალკე განხილვა. პრაქტიკაში, როგორც წესი, განმარტებითი შენიშვნები წარმოდგენილი უნდა იყოს ერთიანი კომპლექტის სახით და თითოეული განმარტებითი შენიშვნა შეიძლება აკმაყოფილებდეს ერთზე მეტ მოთხოვნას. მაგალითად, რისკის კონცენტრაციის შესახებ ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს ერთეულზე საკრედიტო რისკის ან რომელიმე სხვა რისკის გავლენის შესახებ ინფორმაციას.

არსებითობა

- მდ3. სსპას 1-ში აღნიშნულია, რომ ამა თუ იმ სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის რომელიმე კონკრეტული მოთხოვნის შესრულება არ არის საჭირო, თუ ინფორმაცია არ არის არსებითი. სსპას 1-ში არსებითობა განსაზღვრულია შემდეგნაირად:

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

- მდ4. სსპას 1-ში ასევე ახსნილია ეს განმარტება:

იმის შეფასებისას, შეუძლია თუ არა შეცდომას ან უზუსტობას გავლენა მოახდინოს მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე და თუ არსებითია, საჭიროა თუ არა გაანალიზდეს ამ მომხმარებელთა დახასიათება. ითვლება, რომ მომხმარებლებს გააჩნიათ საჯარო სექტორის და ეკონომიკური ქცევის, ბუღალტრული აღრიცხვის სათანადო ცოდნა და ინფორმაციის მიზნობრივად შესწავლის სურვილი. მაშასადამე, შეფასებისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული, თუ რა სახით შეიძლება გავლენის მოხდენა ამ დამახასიათებელი თვისებების მქონე მომხმარებლის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე.

ფინანსური ინსტრუმენტების კლასები და განმარტებების დონე (პ.პ. 9 და ბ1_ბ3)

- მდ5. მგკ პუნქტში აღნიშნულია, რომ `ერთეული თავისი კონკრეტული გარემოებების ფონზე თვითონ წყვეტს, რამდენად დეტალურ ინფორმაციას გააშუქებს მოცემული ფასს-ის მოთხოვნების შესასრულებლად, როგორ აქცენტს გააკეთებს ამ მოთხოვნების სხვადასხვა ასპექტზე და როგორ მოახდენს ინფორმაციის აგრეგირებას საერთო სურათის წარმოსაჩენად ისე, რომ არ გააერთიანოს სხვადასხვა მახასიათებლების მქონე ინფორმაცია~. ამ მოთხოვნის შესასრულებლად, ერთეულს შეიძლება არ დასჭირდეს წინამდებარე მითითებებში შემოთავაზებული ყველა სახის ინფორმაციის გაშუქება.
- მდ6. სსბასს 1-ის 29 (გ) პუნქტი მოითხოვს, რომ სსბასს-ის მოთხოვნები თუ საკმარისი არ არის, ერთეულმა “უზრუნველყოს დამატებითი განმარტებითი ინფორმაციის მიწოდება, მომხმარებელის მიერ ერთეულის ფინანსურ მდგომარეობასა და ფინანსურ შედეგებზე ცალკეული ოპერაციისა თუ მოვლენის გავლენის აღსაქმელად”.

ფინანსური ინსტრუმენტების მნიშვნელობა ერთეულის ფინანსური მდგომარეობისა და შედეგებისათვის (პ.პ. 10_36, მგ4 და მგ5)

რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური ვალდებულებები ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით (პ.პ. 13 (ა) (1) და მგ4)

- მდ7. შემდეგ მაგალითში ნაჩვენებია გაანგარიშების ნიმუში, რომელიც ერთეულს შეუძლია ჩაატაროს მოცემული სტანდარტის ა დანართის მგ4 პუნქტის შესაბამისად.
- მდ8. 20X1 წლის 1 იანვარს ერთეული უშვებს 10 წლიან ობლიგაციას, რომლის ნომინალური ღირებულებაა 150 000 ფედა ობლიგაციის წლიური ფიქსირებული კუპონური შემოსავლის საპროცენტო განაკვეთი - 8%, რომელიც შესაბამისობაშია მსგავსი მახასიათებლების მქონე ობლიგაციების საბაზრო განაკვეთებთან.
- მდ9. ერთეული ემპირიული (ამოსავალ(i) საპროცენტო განაკვეთის სახით იყენებს ლონდონის საერთაშორისო ბანკის მიერ შემოთავაზებულ განაკვეთს (LIBOR). ობლიგაციის გამოშვების დღეს, LIBOR იყო 5 %. პირველი წლის ბოლოს:
- (ა) LIBOR შემცირდა 4,75 პროცენტამდე;
 - (ბ) ობლიგაციის რეალური ღირებულება არის 153,811 ფე, 7,6 % საპროცენტო განაკვეთის შესაბამისი.
- მდ10. ერთეული ითვალისწინებს თანაბარზომიერი შემოსავლიანობის მრუდს, საპროცენტო განაკვეთის ყველა ცვლილება გამომდინარეობს შემოსავლების მრუდზე პარალელური

გადაადგილებიდან. ამასთან, LIBOR_ში მომხდარი ცვლილება საბაზრო პირობებში მომხდარი ერთადერთი ცვლილებაა.

მდ11. ერთეული ობლიგაციის რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ისეთი ცვლილების სიდიდეს, რომელიც დაკავშირებული არ არის საბაზრო რისკის გამომწვევ საბაზრო პირობების ცვლილებებთან, შემდეგნაირად აფასებს:

[პ. მგ4 (ა)] პირველი, ერთეული ვალდებულების ემპირიული საბაზრო ფასის გამოყენებით ითვლის ვალდებულების უკუგების შიდა განაკვეთს პერიოდის დასაწყისისთვის, ასევე ვალდებულების სახელშეკრულებო ფულად ნაკადებს პერიოდის დასაწყისისათვის. გამოთვლილ უკუგების შიდა განაკვეთს აკლებს პერიოდის დასაწყისისთვის არსებულ ემპირიულ (ამოსავალ) საპროცენტო განაკვეთს, რათა მიიღოს უკუგების შიდა განაკვეთიდან ინსტრუმენტზე მისაკუთვნებელი კომპონენტი.	8 %-იანი წლიური კუპონური შემოსავლის მქონე 10 წლიანი ობლიგაციის დასაწყისისთვის ობლიგაციის უკუგების შიდა განაკვეთი არის 8 %. ვინაიდან ემპირიული (ამოსავალ(i) საპროცენტო განაკვეთი LIBOR არის 5%, უკუგების შიდა განაკვეთიდან ამ ინსტრუმენტისთვის დამახასიათებელი კომპონენტი არის 3%.
[პ. მგ4 (ბ)] შემდეგ, ერთეული ვალდებულების სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადების მიხედვით ანგარიშობს ამ ვალდებულებასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების მიმდინარე დისკონტირებულ ღირებულებას პერიოდის ბოლოსათვის, და დისკონტირების განაკვეთს, რომელიც ტოლია შემდეგი ორი სიდიდის ჯამის: (1) პერიოდის ბოლოსათვის არსებული ემპირიული (ამოსავალ(i) საპროცენტო განაკვეთი და (2) უკუგების შიდა განაკვეთიდან ამ ინსტრუმენტზე მისაკუთვნებელი კომპონენტი, რომელიც განსაზღვრული იყო მგ4 (ა) პუნქტის შესაბამისად.	მოცემული ინსტრუმენტისთვის სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადები პერიოდის ბოლოსათვის არის: - პროცენტი: 12,000(ა) წლიური, 2_10 წლებიდან თითოეული წლისთვის. - ძირითადი თანხა: 150,000 ფე მე-10 წელს. ამგვარად, დისკონტირების განაკვეთი, რომელიც ერთეულმა უნდა გამოიყენოს ობლიგაციის მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულების გამოსათვლელად არის 7,75 %, რომელიც შედეგა 4,75 % პერიოდის ბოლოს არსებული LIBOR-ს პლუს 3% ინსტრუმენტზე მისაკუთვნებელი კომპონენტი. ამის შედეგად მიიღება მიმდინარე დისკონ-ტირებული ღირებულება 152,367 ფე.(ბ)
[პ. მგ4 (გ)] განსხვავება, პერიოდის ბოლოსათვის არსებულ ვალდებულების ემპირიულ საბაზრო ფასსა და მგ4 (ბ) პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრულ თანხას შორის, არის რეალური ღირებულების ცვლილება, რომელიც დაკავშირებული არ არის ემპირიული (ამოსავალ(i) საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებასთან. სწორედ ეს თანხა უნდა განიმარტოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.	ვალდებულების საბაზრო ფასი პერიოდის ბოლოს იქნება 153 811 ფე (გ). ამგვარად, ერთეული შენიშვნებში განმარტავს 1,444 ფე-ს ანუ (153,811ფე – 152,367ფე(ბ)-ს, როგორც ობლიგაციის რეალური ღირებულების ისეთ ზრდას, რომელიც დაკავშირებული არ არის საბაზრო რისკის გამომწვევ საბაზრო პირობების ცვლილებებთან.

- | | |
|-----|---|
| (ა) | $\text{ფე}150,000 \times 8\% = \text{ფე}12,000$ |
| (ბ) | დისკონტირებული ღირებულება = $[\text{ფე}12,000 \times (1 - (1 + 0.0775)^{-9})/0.0775] + \text{ფე}150,000 \times (1 + 0.0775)^{-9}$ |
| (გ) | საბაზრო ფასი = $[\text{ფე}12,000 \times (1 - (1 + 0.076)^{-9})/0.076] + \text{ფე}150,000 \times (1 + 0.076)^{-9}$ |

ვალდებულების შეუსრულებლობა და დარღვევები (პ.პ. 22 და 23)

მდ12. როდესაც ადგილი აქვს გადასახდელ სესხებთან დაკავშირებით ხელშეკრულების ვალდებულების შეუსრულებლობას ან დარღვევას, 22-ე და 23-ე პუნქტი მოითხოვს ინფორმაციის წარმოდგენას შენიშვნებში. ხელშეკრულების ვალდებულების შეუსრულებლობამ ან დარღვევამ შეიძლება გავლენა იქონიოს სსბასს 1-ის შესაბამისად ვალდებულების მოკლევადიან ან გრძელვადიან ვალდებულებად კლასიფიცირებაზე.

მთლიანი საპროცენტო ხარჯი (პ.24 (ბ))

მდ13. 24(ბ) პუნქტის შესაბამისად განმარტებული მთლიანი საპროცენტო შემოსავალი და მთლიანი საპროცენტო ხარჯი, წარმოადგენს ფინანსური დანახარჯების შემადგენელ ელემენტს, რომელიც ცალკე უნდა იყოს წარდგენილი ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, სსბასს 1-ის 102 (ბ) პუნქტის შესაბამისად. ფინანსური დანახარჯების მუხლი შეიძლება მოიცავდეს არაფინანსური აქტივებიდან ან არაფინანსური ვალდებულებებიდან წარმოშობილ თანხებსაც.

რეალური ღირებულება (პ. 31-34)

მდ14. სსბასს 30 მოითხოვს განმარტებით შენიშვნებს რეალური ღირებულების იერარქიის დონის შესახებ, რომელსაც მიეკუთვნება ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებაში შეფასებული აქტივების და ვალდებულებების რეალური ღირებულება. ასეთი ინფორმაცია მოითხოვება ცხრილის ფორმატით, თუ სხვა ფორმატი არ არის უფრო შესაფერისი. აქტივებისთვის, 33(ა) პუნქტის დასაკმაყოფილებლად, ერთეულმა შესაძლოა გაამჟღავნოს შემდეგი (ასევე მოითხოვება შედარებადი ინფორმაციის გამჟავნება მაგრამ არ არის წარმოდგენილი მოცემულ მაგალითში).

რეალური ღირებულებით შეფასებული აქტივები				
რეალური ღირებულების შეფასება ანგარიშგების თარიღისათვის შემდეგის გამოყენებით:				
აღწერილობა	Dec 31, 20X2	დონე 1 ფე მილიონი	დონე 2 ფე მილიონი	დონე 3 ფე მილიონი
ფინანსური აქტივი რეალური ღირებულებით ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით სავაჭრო ფასიანი ქაღალდები				
სავაჭრო ფასიანი ქაღალდი	100	40	55	5
სავაჭრო წარმოებულები	39	17	20	2
გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები				
ინვესტიციები საწესდებო კაპიტალში	75	30	40	5
სულ	214	87	115	12
შენიშვნა: ვალდებულებებისათვის შესაძლებელია მსგავსი ცხრილის წარმოდგენა				

მდ15. სსბასს 30 მოითხოვს საწყისი და საბოლოო ნაშთების შედარებას იმ აქტივებისა და ვალდებულებებისათვის, რომელიც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღირიცხება რეალური ღირებულებით შეფასების ტექნიკის გამოყენებით, რომლისთვისაც ნებისმიერი მნიშვნელოვანი მონაცემი არ არის დამოკიდებული ემპირიულ საბაზრო მონაცემებზე (დონე 3). ასეთი ინფორმაცია მოითხოვება ცხრილის ფორმატით თუ სხვა უფრო შესაფერისი ფორმატი არ არსებობს. ერთეულმა 33(ბ) პუნქტის დასაკმაყოფილებლად უნდა გაამჟღავნოს ქტივების შესახებ შემდეგი (ასევე მოითხოვება შედარებადი ინფორმაციის გამჟავნება, მაგრამ არ არის წარმოდგენილი მოცემულ მაგალითში).

მე-3 დონეზე დაფუძნებული რეალური ღირებულებით შეფასებული აქტივები

რეალური ღირებულების შეფასება
ანგარიშგების თარიღისათვის

	რეალური ღირებულებით შეფასებული ფინანსური აქტივები, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით		გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები	სულ
	სავაჭრო ფასიანი ქაღალდე ბი ფე მილიონი	სავაჭრო წარმოებუ ლები ფე მილიონი	ინვესტიციე ბი საწესდებო კაპიტალში ფე მილიონი	
საწყისი ბალანსი	6	5	4	15
მთლიანი შემოსულობა ან ზარალი				
ნამეტში ან დეფიციტში	(2)	(2)	-	(4)
წმინდა აქტივებში/ საკუთარ კაპიტალში	-	-	(1)	(1)
შესყიდვები	1	2	2	5
ემისია	-	-	-	-
ანგარიშსწორება	-	(1)	-	(1)
გადაცემა მე-3 დონედან	-	(2)	-	(2)
საბოლოო ბალანსი	5	2	5	12
მთლიანი შემოსულობა ან ზარალი პერიოდისათვის ჩართული ნამეტში ან დეფიციტში ანგარიშსწორების თარიღისათვის ფლობილი აქტივებისათვის	(1)	(1)	-	(2)

(შენიშვნა: ვალდებულებებისათვის შესაძლებელია მსგავსი ცხრილის წარმოდგენა)	
ნამეტში ან დეფიციტში ჩართული შემოსულობა ან ზარალი წარმოდგენილია შემოსავალში შემდეგნაირად:	
ნამეტში ან დეფიციტში ჩართული მთლიანი შემოსულობა ან ზარალი პერიოდისათვის	შემოსავალი (4)
ნამეტში ან დეფიციტში ჩართული მთლიანი შემოსულობა ან ზარალი ანგარიშგების თარიღისათვის ფლობილი აქტივებისათვის	(2)
(შენიშვნა: ვალდებულებებისათვის შესაძლებელია მსგავსი ცხრილის წარმოდგენა)	

მდ16. თავდაპირველი აღიარებისას ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება, რომელიც არ იყიდება აქტიურ ბაზრებზე, განისაზღვრება სსბასს 29-ის მგ108-ის შესაბამისად. თუმცა, თავდაპირველი აღიარების შემდეგ, ერთეული თუ იყენებს შეფასების ტექნიკას, რომელიც ისეთ მონაცემებსაც აერთიანებს, რომლებიც მოპოვებული არ არის დაკვირვებადი ბაზრებიდან, შეიძლება არსებობდეს განსხვავება თავდაპირველი აღიარების დროს არსებულ გარიგების ფასსა და თავდაპირველი აღიარების დროს შეფასების ტექნიკის გამოყენებით განსაზღვრულ სიდიდეს შორის. ასეთ შემთხვევაში, ეს განსხვავება სსბასს 29-ისა და ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად აღიარდება მომდევნო პერიოდების ნამეტში ან დეფიციტში. ამგვარი აღიარება ასახავს ფასის განსაზღვრისას ბაზრის მონაწილეების მიერ გათვალისწინებადი ფაქტორების (მათ შორის დროის ფაქტორის) ცვლილებას (იხ. სსბასს 29-ის პ. მგ108). ასეთ შემთხვევაში, 33-ე პუნქტი მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებებს. ერთეულმა 34-ე პუნქტის მოთხოვნის შესრულების მიზნით შეიძლება გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

მონაცემები 20X1 წლის 1 იანვარს ერთეულმა 15 მლნ ფე-ად შეისყიდა ფინანსური აქტივები, რომლებიც არ იყიდება აქტიურ ბაზარზე. ერთეულს აქვს მხოლოდ ამგვარი ფინანსური აქტივების ერთი კატეგორია. გარიგების ფასი 15 მლნ ფე წარმოადგენს თავდაპირველი აღიარების დროს არსებულ რეალურ ღირებულებას. თავდაპირველი აღიარების შემდეგ, ერთეული იყენებს შეფასების ტექნიკას ფინანსური აქტივების რეალური ღირებულების დასადგენად. აღნიშნული შეფასების ტექნიკა მოიცავს ისეთ ცვლადებს, რომლებიც მოპოვებული არ არის დაკვირვებადი ბაზრებიდან. თავდაპირველი აღიარების დროს, იმავე შეფასების ტექნიკის გამოყენებით
--

მონაცემები

მიიღებოდა 14 მლნ ფე, რაც რეალური ღირებულებისაგან განსხვავდება 1 მლნ ფე-ით.

ერთეულს 20X1 წლის 1 იანვრისათვის აქვს განსხვავება 5 მლნ ფე.

მოთხოვნების გამოყენება

20X2 წელს ერთეულის განმარტებები უნდა მოიცავდეს შემდეგ ინფორმაციას:

სააღრიცხვო პოლიტიკა

ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების დასადგენად, რომლებიც არ იყიდება აქტიურ ბაზარზე, ერთეული იყენებს შემდეგ შეფასების ტექნიკას: [მეთოდების აღწერა, რომლებიც გათვალისწინებული არ არის ამ მაგალითში] წარმოიშვას თავდაპირველი აღიარების დროს არსებულ რეალურ ღირებულებასა (რაც სსბასს 29-ის შესაბამისად, საზოგადოდ, არის გარიგების ფასი) და თავდაპირველი აღიარების დროს შეფასების ტექნიკის გამოყენებით განსაზღვრულ სიდიდეს შორის. ნებისმიერი ამგვარი სხვაობა არის [ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკის აღწერა].

ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში

როგორც X შენიშვნაში იყო განხილული, X ერთეული იყენებს შეფასების ტექნიკის სახელწოდებას შემდეგი ფინანსური ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების დასადგენად, რომლებიც არ იყიდება აქტიურ ბაზარზე. თუმცა, სსბასს 29-ის შესაბამისად, საზოგადოდ, ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება თავდაპირველად არის გარიგების ფასი. თუ გარიგების ფასი განსხვავდება თავდაპირველი აღიარების დროს შეფასების ტექნიკის მეშვეობით განსაზღვრული სიდიდისაგან, ეს განსხვავება არის [ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკის აღწერა]. განსხვავებები, რომლებიც მაინც უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში არის:

	დეკ31, X2 ფე მილიონი	Dec 31, X1 ფე მილიონი
წლის დასაწყისის ნაშთი	5.3	5.0
ახალი გარიგებები	–	1.0
საანგარიშგებო წლის მანძილზე ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული თანხები	(0.7)	(0.8)
სხვა ზრდა	–	0.2
სხვა შემცირება	(0.1)	(0.1)
ნაშთი წლის ბოლოს	4.5	5.3

**ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების ბუნება და დონე
(პ.პ. 38_49 და მგ6-მგ30)**

ხარისხობრივი ინფორმაციის განმარტება (პ.40)

მდ17. ხარისხობრივი ინფორმაცია, რომელიც ერთეულმა შეიძლება შენიშვნებში გააშუქოს 40-ე პუნქტის მოთხოვნების შესასრულებლად, მოიცავს შემდეგი საკითხების ტექსტურ დახასიათებას, მაგრამ არ შემოიფარგლება მარტო ამით:

- (ა) რისკის გავლენა ერთეულზე და როგორ წარმოიშვა ეს რისკები. რისკების გავლენის შესახებ ინფორმაციაში შეიძლება დახასიათებული იყოს როგორც რისკის მთლიანი, ასევე წმინდა გადაცემა და რისკის შემამსუბუქებელი სხვა გარიგებები;
- (ბ) ერთეულის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ერთეულის მხრიდან რისკის თავის თავზე ასაღებად, რისკის შესაფასებლად და მასზე მონიტორინგისა და კონტროლის განსახორციელებლად, რაც შეიძლება მოიცავდეს:
 - (i) ერთეულის რისკის მართვის ქვედანაყოფის (ქვედანაყოფების) სტრუქტურისა და მექანიზმის, მათ შორის, ამ ფუნქციების დამოუკიდებლობისა და ანგარიშვალდებულების საკითხის განხილვას;
 - (ii) რისკის შესახებ ანგარიშის წარდგენისა და რისკების შეფასებისთვის განკუთვნილი სისტემების დახასიათებასა და მათი მასშტაბების აღწერას;
 - (iii) ერთეულის ჰეჯირების ან რისკის შესუსტების პოლიტიკას, მათ შორის, გირაოს (უზრუნველყოფის) აღების პოლიტიკა და პროცედურები; და
 - (iv) ერთეულის პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია ამგვარი ჰეჯირების ან შემამსუბუქებელი მეთოდების უწყვეტ ეფექტიანობაზე მონიტორინგის განსახორციელებლად.
- (გ) ერთეულის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია რისკების გადაჭარბებული კონცენტრაციის თავიდან ასაცილებლად.

მდ18. ფინანსური ინსტრუმენტებიდან წარმოშობილი რისკების ბუნებისა და დონის შესახებ ინფორმაცია გაცილებით უფრო სასარგებლოა, თუ იგი გვიჩვენებს ერთეულის მომავალი ფულადი ნაკადების სიდიდეზე, მოძრაობის დროსა და მასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობაზე გავლენის მქონე ფინანსურ ინსტრუმენტებს შორის ურთიერთკავშირს. თუ როგორ შეიძლება შეიცვალოს რისკის გავლენა ერთეულზე ამ ურთიერთკავშირის შედეგად, მომხმარებელმა შეიძლება გაიგოს ამ სტანდარტით მოთხოვნილი განმარტებითი შენიშვნებიდან, მაგრამ ზოგ შემთხვევაში შეიძლება სასარგებლო იყოს სხვა დამატებითი ინფორმაციის მიწოდებაც.

მდ19 მე-40(გ) პუნქტის შესაბამისად, ერთეული შენიშვნებში აჩვენებს წინა პერიოდის ხარისხობრივ ინფორმაციაში მომხდარ ნებისმიერ ცვლილებას და განმარტავს ამ ცვლილების მიზეზებს. ამ ტიპის ცვლილებები შეიძლება გამოწვეული იყოს რისკის ფაქტორზე ერთეულის დამოკიდებულებაში მომხდარი ცვლილებით, ან იმ მეთოდების შეცვლით, რომელიც გამოიყენება რისკის გავლენის მართვისთვის.

რაოდენობრივი განმარტებები (პ.პ. 41-49 და მე7-მე30)

მდ20.41-ე პუნქტი მოითხოვს რაოდენობრივი ხასიათის მონაცემების გამჟღავნებას რისკების კონცენტრაციის ადგილების შესახებ. მაგალითად, საკრედიტო რისკების კონცენტრაცია შეიძლება წარმოიშვას:

- (ა) მრეწველობის სხვადასხვა დარგიდან. ასე, მაგალითად, თუ ერთეულის კონტრაგენტები მოღვაწეობენ ერთ ან მეტ დარგობრივ სექტორში (მაგალითად, საცალო ან საბითუმო ვაჭრობა), მან ცალ-ცალკე უნდა განმარტოს ინფორმაცია კონტრაგენტების კონცენტრაციის თითოეული სექტორიდან წარმოშობილი რისკის გავლენის შესახებ;
- (ბ) საკრედიტო რეიტინგიდან ან კრედიტის ხარისხის შესაფასებელი სხვა მაჩვენებლებიდან. მაგალითად, თუ ერთეულის კონტრაგენტები განთავსებულნი იყვნენ ერთი ან მეტი სახეობის კრედიტის ხარისხზე (როგორიცაა უზრუნველყოფილი სესხები ან არაუზრუნველყოფილი სესხები), ან ერთი ან მეტი სახეობის საკრედიტო რეიტინგზე

(როგორიცაა, საინვესტიციო კლასი ან სპეკულაციური კლასი), მან ცალ-ცალკე უნდა განმარტოს ინფორმაცია კონტრაგენტების კონცენტრაციის თითოეული ადგილიდან წარმომობილი რისკების გავლენის შესახებ;

(გ) გეოგრაფიული გავრცელებიდან. ასე მაგალითად, თუ ერთეულის კონტრაგენტები განთავსებულნი არიან ერთ ან მეტ გეოგრაფიულ ბაზარზე (როგორიცაა აზია ან ევროპა), მან ცალ-ცალკე უნდა განმარტოს ინფორმაცია კონტრაგენტების კონცენტრაციის თითოეული ადგილიდან წარმომობილი რისკების გავლენის შესახებ;

(დ) ცალკეული კონტრაგენტის ან ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული კონტრაგენტების ჯგუფების შეზღუდული რაოდენობიდან.

ანალოგიური პრინციპები გამოიყენება სხვა რისკების კონცენტრაციის ადგილების დასადგენადაც, მათ შორის ლიკვიდობის რისკისა და საბაზრო რისკისთვის. მაგალითად, ლიკვიდობის რისკის კონცენტრაცია შეიძლება წარმოიშვას ფინანსური ვალდებულებების დაფარვიდან, ნასესხები სახსრების წყაროებიდან, ან ლიკვიდური აქტივების რეალიზაციის თვალსაზრისით – რომელიმე კონკრეტულ ბაზარზე დაყრდნობით. სავალუტო რისკის კონცენტრაცია შეიძლება მაშინ წარმოიშვას, თუ ერთეულს აქვს მნიშვნელოვანი არალიკვიდური ვადიანი კონტრაქტების პოზიცია რომელიმე ერთ უცხოურ ვალუტაში, ან აგრეგირებული წმინდა არალიკვიდური ვადიანი კონტრაქტების პოზიცია რამდენიმე ვალუტაში, რომლებიც ერთად იცვლებიან.

მდ21. მგმ პუნქტის თანახმად, რისკების კონცენტრაციების შესახებ განმარტებები მოიცავს რისკების ერთობლივ დახასიათებას, სადაც განსაზღვრულია თითოეული კონცენტრაცია. მაგალითად, ერთობლივი დახასიათება შეიძლება მოიცავდეს კონტრაგენტების გეოგრაფიული გავრცელების ადგილების აღწერას კონტრაგენტების ჯგუფების, ინდივიდუალური კონტრაგენტის ან ქვეყნის შიდა რეგიონების მიხედვით.

მდ22. როდესაც საანგარიშგებო თარიღის შესაბამისი რაოდენობრივი ინფორმაცია საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე ერთეულზე რისკის გავლენის მდგომარეობის რეპრეზენტაციული არ არის, 42-ე პუნქტი მოითხოვს დამატებითი ინფორმაციის განმარტებას. ამ

მოთხოვნის შესასრულებლად ერთეულმა შეიძლება აჩვენოს იმ რისკების ყველაზე დიდი, ყველაზე პატარა და საშუალო სიდიდეები, რომლებიც ერთეულზე ახდენდა გავლენას მოცემული პერიოდის განმავლობაში. მაგალითად, თუ ერთეულისათვის ტიპურად დამახასიათებელია მნიშვნელოვანი დაქვემდებარება რომელიმე კონკრეტულ ვალუტაზე, მაგრამ წლის ბოლოს ეს მდგომარეობა გამოსწორებულია, ერთეულმა ცალკე გრაფა უნდა გამოყოს, საიდანაც გამოჩნდება რისკზე დამოკიდებულება საანგარიშგებო პერიოდის სხვადასხვა დროს, ან შეუძლია აჩვენოს, როდის იყო რისკის გავლენა ყველაზე დიდი, ყველაზე მცირე და საშუალო. საკრედიტო რისკი (პ.პ. 43 - 45. მგ9 და მგ10)

მდ23.43-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა საკრედიტო რისკის გავლენის შესახებ ინფორმაცია განმარტოს ფინანსური ინსტრუმენტების კატეგორიების მიხედვით. ერთი და იმავე კატეგორიის ფინანსურ ინსტრუმენტებს ერთნაირი ეკონომიკური მახასიათებლები აქვთ იმ რისკთან კავშირის თვალსაზრისით, რომელიც უნდა განიმარტოს (ამ შემთხვევაში საკრედიტო რისკი). მაგალითად, ერთეულმა შეიძლება განსაზღვროს, რომ სესხებს საცხოვრებელი ბინის იპოთეკით, არაუზრუნველყოფილ სესხებსა და კომერციულ სესხებს განსხვავებული ეკონომიკური მახასიათებლები გააჩნიათ.

გირაო და კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებები (პ.43(ბ))

მდ24.43-ე (ბ) პუნქტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა აღწეროს აქტივების საგარანტიო მიზნებისათვის არსებული უზრუნველყოფისა და მიღებული კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებები. ერთეულმა ამ მოთხოვნის დასაკმაყოფილებლად შეიძლება:

- (ა) განმარტოს მიღებული უზრუნველყოფისა და კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებების შეფასებისა და მართვის პოლიტიკა და პროცედურები;
- (ბ) აღწეროს უზრუნველყოფისა და კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებების ძირითადი ტიპები (მაგალითად, საგარანტიო წერილები, კრედიტის წარმოებულები და ურთიერთგამომრიცხავი შეთანხმებები, რომლებიც ურთიერთგადაფარვას არ ექვემდებარება სსბასს 28-ის შესაბამისად);

- (გ) უზრუნველყოფისა და კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებების კონტრაგენტების ძირითადი ტიპები და მათი გადახდისუნარიანობა (კრედიტუნარიანობა); და
- (დ) ინფორმაცია რისკების კონცენტრაციის შესახებ ამ უზრუნველყოფაში ან კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებებში.

კრედიტის ხარისხი (პ 43 (გ))

მდ25.43-ე (გ) პუნქტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა გააშუქოს ინფორმაცია ისეთი ფინანსური აქტივების კრედიტის ხარისხისა და საკრედიტო რისკის შესახებ, რომლებიც არც ვადაგადაცილებულია და არც გაუფასურებული. ამასთან დაკავშირებით, ერთეულმა შეიძლება აჩვენოს შემდეგი ინფორმაცია:

- (ა) საკრედიტო რისკის გავლენის ანალიზი კრედიტის გრადაციის (შეფასების) გარე ან შიდა სისტემის მეშვეობით;
- (ბ) კონტრაგენტის დახასიათება;
- (გ) წარსული პერიოდის ინფორმაცია კონტრაგენტის მიერ სახელშეკრულებო ვალდებულებების შეუსრულებლობის დონის შესახებ; და
- (დ) ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენეს კრედიტის ხარისხის შესაფასებლად.

მდ26. როდესაც ერთეული კრედიტის ხარისხის მართვისა და მონიტორინგის პროცესში იხილავს კრედიტის ხარისხის გარე რეიტინგებს, ერთეულმა შეიძლება გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- (ა) საკრედიტო რისკის გავლენის სიდიდე კრედიტის თითოეული გარე კლასისთვის;
- (ბ) რომელი სარეიტინგო დაწესებულებების ინფორმაცია გამოიყენა;
- (გ) საკრედიტო რისკის გავლენის სიდიდე, რომელიც ერთეულმა შეაფასა და რომელიც არ შეუფასებია;

(დ) გარე და შიდა რეიტინგებს შორის ურთიერთკავშირი.

მდ27. როდესაც ერთეული კრედიტის ხარისხის მართვისა და მონიტორინგის პროცესში იხილავს კრედიტის ხარისხის შიდა რეიტინგებს, ერთეულმა შეიძლება გააშუქოს შემდეგი ინფორმაცია:

- (ა) საკრედიტო რეიტინგის განსაზღვრის შიდა პროცედურები;
- (ბ) კრედიტის თითოეული შიდა კლასისთვის საკრედიტო რისკის გაკლების სიდიდე;
- (გ) გარე და შიდა რეიტინგებს შორის ურთიერთკავშირი.

ვადაგადაცილებული ან გაუფასურებული ფინანსური აქტივები (პ. 44)

მდ28. ფინანსური აქტივი ვადაგადაცილებულად მიიჩნევა, როდესაც კონტრაგენტი ვერ გადაიხდის ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადაში. ასე, მაგალითად, ერთეული დებს სასესხო შეთანხმებას, რომელიც პროცენტების გადახდას მოითხოვს ყოველთვიურად. თუ მომდევნო თვის პირველ დღეს პროცენტი არ იქნება გადახდილი, სესხი მიიჩნევა ვადაგადაცილებულად. ვადაგადაცილება არ ნიშნავს იმას, რომ კონტრაგენტი არასდროს არ გადაიხდის, მაგრამ სახელშეკრულებო პირობების შეუსრულებლობას შეიძლება მოჰყვეს სხვადასხვა ქმედება, მაგალითად, ხელახალი მოლაპარაკება, იძულებითი ღონისძიებები სახელშეკრულებო პირობების შესასრულებლად ან სასამართლო პროცესი.

მდ29. როდესაც ხელახლა ხდება ვადაგადაცილებულად კლასიფიცირებული ფინანსური აქტივების დაფარვის ვადებისა და პირობების მოლაპარაკება, ახალი სახელშეკრულებო შეთანხმების ვადები და პირობები გამოიყენება იმის დასადგენად, ისევ რჩება თუ არა ფინანსური აქტივი ვადაგადაცილებული.

მდ30. 44-ე (ა) პუნქტი მოითხოვს ვადების მიხედვით დაჯგუფებული ისეთი ფინანსური აქტივების ანალიზს, რომლებიც ვადაგადაცილებულია, მაგრამ არ არის გაუფასურებული. შესაფერის დროის ინტერვალებს ერთეული თვითონ განსაზღვრავს. მაგალითად, ერთეულმა შეიძლება შესაფერისად მიიჩნიოს შემდეგი დროის ინტერვალები:

- (ა) არაუმეტეს სამი თვისა;
- (ბ) სამიდან ექვს თვემდე ვადის;
- (გ) ექვსი თვიდან ერთ წლამდე ვადის; და
- (დ) ერთ წელზე მეტი ვადის.

მდ31.44-ე (ბ) პუნქტი მოითხოვს გაუფასურებული ფინანსური აქტივების ანალიზს კატეგორიების მიხედვით. ანალიზში შეიძლება მოცემული იყოს:

- (ა) საბალანსო ღირებულება გაუფასურების ზარალის გამოქვითვამდე;
- (ბ) აქტივთან დაკავშირებული ნებისმიერი გაუფასურებული ზარალის სიდიდე; და
- (გ) არსებული უზრუნველყოფისა და მიღებული კრედიტის საგარანტიო სხვა საშუალებების ბუნება და რეალური ღირებულება.

საბაზრო რისკი (პ.პ. 47-49 და მგ19-მგ30)

მდ32.47-ე(ა) პუნქტი მოითხოვს ერთეულზე გავლენის მქონე თითოეული ტიპის საბაზრო რისკისათვის მგრძნობელობის ანალიზს. არსებობს სამი ტიპის საბაზრო რისკი: საპროცენტო განაკვეთის რისკი, სავალუტო რისკი და სხვა ფასების რისკი. სხვა ფასების რისკი შეიძლება მოიცავდეს აქციების ფასის რისკს, საქონლის ფასის რისკს, წინასწარ გადახდის რისკს (ე.ი. რისკი იმისა, რომ ფინანსური აქტივის ერთი მხარე განიცდის ფინანსურ ზარალს იმის გამო, რომ მეორე მხარე გადაიხდის მოსალოდნელ თარიღზე ადრე ან გვიან) და ნარჩენი ღირებულების რისკს (მაგ., ავტომანქანების მეიჯარე, რომელიც იძლევა ნარჩენი ღირებულების გარანტიას, ექვემდებარება ნარჩენი ღირებულების რისკს). საბაზრო რისკის შესახებ ინფორმაციაში გასათვალისწინებელი რისკის ცვლადები, მოიცავს (მაგრამ მარტო ამით არ შემოიფარგლებ(ა):

- (ა) საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების შემოსავლიანობის მრუდს. შეიძლება აუცილებელი იყოს შემოსავლიანობის მრუდის

როგორც პარალელური, ასევე არაპარალელური გადაადგილების გათვალისწინება;

- (ბ) ვალუტის გაცვლით კურსებს;
- (გ) წილობრივი ინსტრუმენტების ფასებს;
- (დ) საქონლის საბაზრო ფასებს.

მდ33.47-ე (ა) პუნქტი მოითხოვს, რომ მგრძნობელობის ანალიზიდან ჩანდეს რისკის შესაფერისი ცვლადის გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელი ცვლილებების გავლენა ნამეტზე ან დეფიციტზე და წმინდა აქტივებზე/საკუთარ კაპიტალზე. მაგალითად, რისკის შესაფერისი ცვლადები შეიძლება იყოს:

- (ა) გავრცელებული საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები პროცენტისადმი მგრძნობიარე ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის, როგორიცაა ცვალებად საპროცენტო განაკვეთიანი სესხი; ან
- (ბ) სავალუტო კურსები და საპროცენტო განაკვეთები უცხოური ვალუტით გამოსახული ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის, როგორიცაა, მაგალითად, ობლიგაციები უცხოურ ვალუტაში.

მდ34. საპროცენტო განაკვეთის რისკისათვის მგრძნობელობის ანალიზში შეიძლება ცალ-ცალკე ჩანდეს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების გავლენა:

- (ა) საპროცენტო შემოსავალსა და ხარჯზე;
- (ბ) ნამეტისა და დეფიციტის სხვა ელემენტებზე (მაგალითად, სავაჭრო შემოსულობებსა და ზარალზე(ე)); და
- (გ) საკუთარ კაპიტალზე, როდესაც ეს შესაფერისია.

ერთეულმა საპროცენტო განაკვეთის რისკის შესახებ მგრძნობელობის ანალიზი უნდა წარმოადგინოს საპროცენტო განაკვეთის რისკს დაქვემდებარებული თითოეული ვალუტის მიხედვით.

მდ35. ვინაიდან საბაზრო რისკზე გავლენის მქონე ფაქტორები მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული თითოეული ერთეულის კონკრეტულ გარემოებებზე, თითოეული ერთეულის სხვადასხვა საბაზრო რისკისა და ცალკეული ტიპის საბაზრო რისკის ცვლილებების მგრძნობელობის ანალიზის დროს გასათვალისწინებელი იქნება გარკვეული დიაპაზონი.

მდ36. შემდეგ მაგალითზე ილუსტრირებულია 47 (ა) პუნქტის მოთხოვნების გამოყენება:

საპროცენტო განაკვეთის რისკი

20X2 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით – თუ საპროცენტო განაკვეთი ამ თარიღისათვის იქნებოდა 10 საბაზისო ერთეულით უფრო ნაკლები და ყველა დანარჩენი ცვლადი უცვლელი დარჩებოდა, მოცემული წლის დაბეგვრის შემდგომი მოგება იქნებოდა 1,7 მლნ ფე-ით მეტი (20X1 წ. – 2,4 მლნ ფ(ე), რაც, ძირითადად, გამოწვეული იქნებოდა ნასესხები სახსრების ცვლადზე არსებული დაბალი საპროცენტო ხარჯით, ხოლო შემოსავალი იქნებოდა 2,8 მლნ ფე-ით მეტი (20X1 – 3,2 მლნ ფ(ე), რაც, ძირითადად, გამოწვეული იქნებოდა, გასაყიდად არსებულად კლასიფიცირებული ფიქსირებულგანაკვეთიანი ფინანსური აქტივების რეალური ღირებულების ზრდით. თუ საპროცენტო განაკვეთი 10 საბაზისო ერთეულით მეტი იქნებოდა და ყველა დანარჩენი ცვლადი უცვლელი დარჩებოდა, მოცემული წლის დაბეგვრის შემდგომი მოგება იქნებოდა 1,5 მლნ ფე-ით ნაკლები (20X1 წ. – 2,1 მლნ ფ(ე), რაც გამოწვეული იქნებოდა ძირითადად, ნასესხები სახსრების ცვლადზე არსებული მაღალი საპროცენტო ხარჯით, ხოლო შემოსავალი იქნებოდა 3,0 მლნ ფე-ით ნაკლები (20X1 – 3,4 მლნ ფ(ე), რაც, ძირითადად, გამოწვეული იქნებოდა გასაყიდად არსებულად კლასიფიცირებული ფიქსირებულგანაკვეთიანი ფინანსური აქტივების რეალური ღირებულების შემცირებით. ნამეტი გაცილებით მეტად არის მგრძნობიარე საპროცენტო განაკვეთის შემცირების მიმართ, ვიდრე მისი ზრდის მიმართ, ვინაიდან ნასესხები სახსრები წარმოადგენს ფიქსირებული მაქსიმალური საპროცენტო განაკვეთის მქონე სესხებს. მგრძნობელობა უფრო დაბალი იყო 20X2 წელს, ვიდრე 20X1 წელს, რადგან ერთეულის ვალის დაფარვის ვადების ამოწურვის გამო შემცირდა გადავადებული ნასესხები სახსრები (იხ. შენიშვნა X)(ა).

ვალუტის გაცვლითი კურსი

20X2 წ. 31 დეკემბრისათვის, თუ ფე 10 ერთეულით შემცირდებოდა აშშ დოლართან მიმართებით და ყველა დანარჩენი ცვლადი უცვლელი დარჩებოდა, მოცემული წლის დაბეგვრის შემდგომი მოგება იქნებოდა 2,8 მლნ ფე-ით ნაკლები (20X1 წ. – 6,4 მლნ ფ(ე), ხოლო შემოსავალი იქნებოდა 1,2 მლნ ფე-ით მეტი (20X1 – 1,1 მლნ ფ(ე). პირიქით, თუ ფე 10 ერთეულით გამყარდებოდა აშშ დოლართან მიმართებით და ყველა დანარჩენი

ცვლადი უცვლელი დარჩებოდა, მოცემული წლის დაბეგვრის შემდგომი მოგება იქნებოდა 2,8 მლნ ფე-ით მეტი (20X1 წ. _ 6,4 მლნ ფ(ე), ხოლო შემოსავალი იქნებოდა 1,2 მლნ ფე-ით ნაკლები (20X1 _ 1,1 მლნ ფ(ე). სავალუტო კურსის შედარებით ნაკლები მგრძნობელობა ნამეტის მიმართ 20X2 წელს 20X1 წელთან შედარებით გამოწვეულია უცხოური ვალუტით გამოსახული ვალის შემცირებით. შემოსავალი უფრო მგრძნობიარეა 20X2 წელს, ვიდრე 20X1 წელს, რადგან გაზრდილია ჰეჯირების გამოყენება უცხოური ვალუტით შესყიდვის ოპერაციებისათვის, რაც გადაიფარა უცხოური ვალუტით გამოსახული ვალის შემცირებით.

სხვა სახის საბაზრო რისკების განმარტებები (პ. 49)

მდ37. როდესაც წარმოდგენილი მგრძნობელობის ანალიზი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დამახასიათებელი რისკის რეპრეზენტაციული არ არის, 49-ე პუნქტი მოითხოვს დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნებას. მაგალითად, ეს შეიძლება მაშინ მოხდეს, როდესაც:

- (ა) ფინანსური ინსტრუმენტი შეიცავს ისეთ ვადებსა და პირობებს, რომლის გავლენა არ ჩანს მგრძნობელობის ანალიზიდან(მაგ., ოფციონები, რომლებიც რისკის ცვლადის შერჩეული ცვლილების შემდეგაც არახელსაყრელი (ან ხელსაყრელი) რჩება);
- (ბ) ფინანსური აქტივები არ არის ლიკვიდური, (მაგ., როდესაც ცოტაა მსგავს აქტივებზე გარიგებები და ერთეულისათვის ძნელია კონტრაგენტის პოვნა); ან
- (გ) ერთეულს აქვს დიდი მოცულობის ისეთი აქტივების პორტფელი, რომლებიც მთლიანად გაყიდვის შემთხვევაში, უფრო მცირე მოცულობის აქტივების პორტფელის კოტირებულ საბაზრო ფასთან შედარებით ან ფასდაკლებით უნდა გაიყიდოს, ან ფასნამტით.

მდ38. მდ 37 (ა) პუნქტში აღწერილი სიტუაციის დროს, შეიძლება საჭირო გახდეს დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება:

- (ა) ფინანსური ინსტრუმენტის ვადები და პირობები (მაგ., ოფციონების);

(ბ) გავლენა ნამეტზე ან დეფიციტზე, თუ გარკვეული პირობა ან ვადა შესრულდება (ე.ი. თუ ოფციონები განხორციელდა); და

(გ) რისკის ჰეჯირების მეთოდების აღწერა.

მაგალითად, ერთეულმა შეიძლება შეიძინოს ნულოვანი საპროცენტო განაკვეთის მქონე არახელსაყრელი გაყიდული (ხელმოწერილ(i) ოფციონის მომცველი ქოლარი, (მაგ., ერთეული იხდის გაათმაგებულ სხვაობას საპროცენტო განაკვეთის დადგენილ რაღაც მინიმალურ ზღვარსა და მიმდინარე საპროცენტო განაკვეთს შორის). ერთეულმა შეიძლება გონივრულობის ფარგლებში საპროცენტო განაკვეთებში მოსალოდნელი ცვლილების ფონზე, ქოლარი მიიჩნიოს იაფ ეკონომიურ ჰეჯირებად. თუმცა, საპროცენტო განაკვეთების მოულოდნელმა მნიშვნელოვანმა დაცემამ შეიძლება გამოიწვიოს გადახდა უკვე გაყიდულ ოფციონზე, რაც ლევერიჯის გამო, შეიძლება უფრო მნიშვნელოვანი იყოს, ვიდრე შედარებით დაბალი საპროცენტო განაკვეთებიდან მიღებული სარგებელი. არც ქოლარის რეალური ღირებულება და არც მგრძნობელობის ანალიზი, რომელიც ეყრდნობა ბაზრის ცვლადების გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელ ცვლილებებს, არ გვიჩვენებს ამგვარ რისკის ფაქტორს. ასეთ შემთხვევაში, ერთეულმა შეიძლება წარმოადგინოს ზემოთ აღწერილი დამატებითი ინფორმაცია.

მდ39. მდ 38 (ბ) პუნქტში აღწერილი სიტუაციის დროს, დამატებით ინფორმაციაში შეიძლება ჩართული იქნეს ლიკვიდობის უქონლობა და როგორ ახორციელებს ერთეული რისკის ჰეჯირებას.

მდ40. მდ 37 (გ) პუნქტში აღწერილი სიტუაციის დროს, დამატებით ინფორმაციაში შეიძლება ჩართული იქნეს:

ფასს 7-თან შედარება

სსბასს 30 – ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები – ძირითადად ეფუძნება ფასს 7-ს – ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები (თავდაპირველად 2005 წელს გამოშვებული და შემდეგ 2009 წლის აპრილში გამოქვეყნებული ცვლილებების ჩათვლით). ძირითადი განსხვავებები სსბასს 30-სა და ფასს 7-ს შორის არის შემდეგი:

- სსბასს 30 მოიცავს მოთხოვნებს დათმობილ სესხებთან დაკავშირებით. ფასს 7 არ მოითხოვს განმარტებით შენიშვნებს დათმობილ სესხებთან დაკავშირებით.
- გარკვეულ შემთხვევებში, სსბასს 30 იყენებს ფასს 7-საგან განსხვავებულ ტერმინოლოგიას. ყველაზე მნიშვნელოვანი მაგალითებია შემდეგი ტერმინების გამოყენება სსბასს 30-ში: „შემოსავლები“, „ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება“ და „წმინდა აქტივები/კაპიტალი“. ეკვივალენტური ტერმინები ფასს 7-ის მიხედვით არის „ამონაგები“, „სრული შემოსავლის ანგარიშგება“ და „კაპიტალი“.

სსზასს 31—არამატერიალური აქტივები

გამომცემლისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი ძირითადად ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს (ბასსს) 38 - *არამატერიალური აქტივები*. ის ასევე შეიცავს ამონარიდებს ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის ინტერპრეტაციიდან 32 (იმკ 32) არამატერიალური აქტივები - *ვებ-გვერდის დანახარჯები*. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსზასსს) ამ გამოცემაში ამონარიდები ბასსს 38 და იმკ 32-დან გადმოტანილია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასსს) ფონდის ნებართვით.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასსს) ოფიციალურ დამტკიცებულ ტექსტს წარმოადგენს ბასსს-ის მიერ ინგლისურ ენაზე გამოცემული ტექსტი, რომლის ასლები შესაძლებელია მოპოვებულ იქნეს უშუალოდ ფასსს-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

ფასსს-ები, ბასსს-ები, განსახილველი პროექტები და ბასსსს-ის სხვა გამოცემები დაცულია ფასსს-ის ფონდის საავტორო უფლებით.

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

სსბასს 31—არამატერიალური აქტივები

სსბასს-ის ისტორია

ეს სსბასს მოიცავს შესწორებებს, რომლებიც გამოწვეული იყო 2012 წლის 15 იანვრამდე გამოცემული სსბასს-ებით.

სსბასს 31 - არამატერიალური აქტივები, გამოიცა 2010 წლის იანვარში.

შემდგომ, სსბასს 31 იქნა შესწორებული შემდეგი სსბასს-ის შედეგად:

- სსბასს 32 - შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები - გრანტორი
- 2011 წლის სსბასს-ების გაუმჯობესებები (გამოცემული 2011 წლის ოქტომბერში)

სსბასს 31-ში შეცვლილი პუნქტების ცხრილი

შეცვლილი პუნქტი	ცვლილების შედეგი	ცვლილების საფუძველი
შესავალი ნაწილი	ამოღებულია	სსბასს-ების გაუმჯობესება, ოქტომბერი, 2011 წ.
6	შეცვლილია	სსბასს 32, ოქტომბერი, 2011
132ა	დამატებულია	სსბასს 32, ოქტომბერი, 2011

სსზასს 31—არამატერიალური აქტივები

შინაარსი

	პუნქტი
მიზანი	1
მოქმედების სფერო	2–15
არამატერიალური მემკვიდრეობითი აქტივები	11–15
განმარტებები	16–25
არამატერიალური აქტივები	17–20
აქტივის კონტროლი	21–24
მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი	25
აღიარება და შეფასება	26–65
ცალკე შეძენა	32–39
წარმოების პროცესში მყოფი კვლევებისა და განვითარების შედეგად პროექტებზე გაწეული შესაბამისი დანახარჯები	40–41
არამატერიალური აქტივები, შეძენილი არაგაცვლითი ოპერაციებით	42–43
აქტივების გაცვლა	44–45
შიდა წარმოშობის გუდვილი	46–48
შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივები	49–51
კვლევითი ფაზა	52–54
განვითარების ფაზა	55–62
შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივების დანახარჯები	63–65
ხარჯების აღიარება	66–70
წარსული დანახარჯები, რომლებიც არ უნდა აღიარდეს აქტივად	70
შესაბამისი შეფასება	71–86
თვითღირებულების მოდელი	73
გადაფასების მოდელი	74–86
სასარგებლო მომსახურების ვადა	87–95

არამატერიალური აქტივები განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადებით	96–105
ამორტიზაციის პერიოდი და ამორტიზაციის მეთოდი.....	96–98
ნარჩენი ღირებულება	99–102
ამორტიზაციის პერიოდის და ამორტიზაციის მეთოდის მიმოხილვა	103–105
არამატერიალური აქტივები განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადებით.....	106–109
სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასების მიმოხილვა.....	108–109
საბალანსო ღირებულების ანაზღაურებადობა - გაუფასურების ზარალი	110
მოძველება და გასვლა	111–116
განმარტებითი შენიშვნები	117–127
ზოგადი ნაწილი.....	117–122
აღიარების შემდგომ გადაფასების მოდელის გამოყენებით შეფასებული არამატერიალური აქტივები	123–124
კვლევის და განვითარების დანახარჯები	125–126
სხვა ინფორმაცია	127
გარდამავალი დებულებები	128–131
ძალაში შესვლის თარიღი	132–133
დანართი ა: მითითებები გამოყენებაზე	
დანართი ბ: სხვა სსბასს-ების შესწორებები	
დასკვნის საფუძველი	
საილუსტრაციო მაგალითები	
ბასს 38-თან შედარება	

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 31 - *არამატერიალური აქტივები* - ჩამოყალიბებულია 1-133 პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 31 უნდა იქნეს აღქმული მისი მიზნის, დასკვნის საფუძვლისა და *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის* კონტექსტში. სსბასს 3 - *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები* - ზუსტი მითითებების არარსებობის შემთხვევაში, წარმოადგენს სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევის და გამოყენების საფუძველს.

მიზანი

1. ამ სტანდარტის მიზანია აღწეროს არამატერიალური აქტივების ბუღალტრული ასახვა, რომლებიც განხილული არაა სპეციფიურად სხვა სტანდარტებში. ეს სტანდარტი ითხოვს ერთეულისგან აღიაროს არამატერიალური აქტივი მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ განსაზღვრული კრიტერიუმები დაკმაყოფილებულია. სტანდარტი ასევე განსაზღვრავს თუ როგორ უნდა გაიზომოს არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულება და ითხოვს სპეციალურ გამჟღავნებას არამატერიალური აქტივების შესახებ.

მოქმედების სფერო

2. ერთეული, რომელიც ამზადებს და წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის შესაბამისად, უნდა იყენებდეს აღნიშნულ სტანდარტს არამატერიალური აქტივების აღრიცხვისთვის.
3. წინამდებარე სტანდარტი უნდა იქნეს გამოყენებული არამატერიალური აქტივების აღრიცხვისთვის, გარდა:
 - (ა) არამატერიალური აქტივების, რომლებიც განიხილება სხვა სტანდარტების ფარგლებში;
 - (ბ) ფინანსური აქტივების, რომლებიც განსაზღვრულია სსპასს 28-ში - *ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენა*;
 - (გ) აქტივების აღმოჩენის და შეფასების, აღიარების და გაზომვის (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტი მინერალური რესურსების აღმოჩენასთან და შეფასებასთან დაკავშირებით)
 - (დ) განვითარებაზე და მინერალური რესურსების, ნავთობის, ბუნებრივი გაზის და სხვა მსგავსი არაწარმოებული აქტივების მოპოვებაზე (ამოღებაზე) გაწეული დანახარჯების;
 - (ე) არამატერიალური აქტივების, შეძენილი ბიზნეს გაერთიანების შედეგად (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტი ბიზნეს გაერთიანებებთან დაკავშირებით);
 - (ვ) გუდვილის, შეძენილი ბიზნეს გაერთიანების შედეგად (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტი ბიზნეს გაერთიანებასთან დაკავშირებით);
 - (ზ) ძალაუფლების, მინიჭებული კანონმდებლობით, კონსტიტუციით ან სხვა ეკვივალენტური საშუალებით;

- (თ) გადავადებული საგადასახადო აქტივების (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტი საშემოსავლო გადასახადებთან დაკავშირებით);
 - (ი) დაზღვევის ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტის მოქმედების სფეროში შემავალი სადაზღვევო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული დამზღვევის უფლებების საფუძველზე წარმოშობილი შემენის და არამატერიალური აქტივების გადავადებული დანახარჯები იმ შემთხვევაში, როცა შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტი არ განსაზღვრავს ასეთი არამატერიალური აქტივებისთვის ასახვის სპეციფიურ მოთხოვნებს, ამ არამატერიალური აქტივებისთვის ასახვაზე განმარტებები მოითხოვება წინამდებარე სტანდარტით;
 - (კ) გრძელვადიანი არამატერიალური აქტივების, კლასიფიცირებული როგორც გასაყიდად ფლობილი (ან ჩართული გასაყიდ ჯგუფში, როგორც გასაყიდად ფლობილი), შესაბამისად საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტისა, რომელიც გასაყიდად ფლობილ გრძელვადიან აქტივებს და შეწყვეტილ ოპერაციებს ეხება;
 - (ლ) არამატერიალურ მემკვიდრეობით აქტივებთან დაკავშირებით. თუმცა, 115-127 პუნქტების მოთხოვნები განმარტებების შესახებ გამოიყენება აღირებული მემკვიდრეობითი აქტივების მიმართ;
4. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულისთვის, გარდა სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისა.
5. სსბასს-ს მიერ გამოცემული *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა* განმარტავს, რომ სახელმწიფო კომერციული საწარმოები (სკს) გამოიყენებენ ბასსს-ს მიერ გამოცემულ ფასს-ებს. სკს-ები განსაზღვრულია სსბასს 1-ით, *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.
6. თუ არამატერიალური აქტივების განსაზღვრული ტიპებისათვის სხვა სსბასს ადგენს აღრიცხვის პირობებს, ერთეული იყენებს იმ სსბასს-ს, ნაცვლად წინამდებარე სტანდარტისა. მაგალითად, ეს სტანდარტი არ გამოიყენება:
- (ა) ჩვეულებრივი საოპერაციო საქმიანობის ფარგლებში ერთეულის მიერ გასაყიდად გამიზნული არამატერიალური აქტივებისთვის (იხ. სსბასს 11, *სამშენებლო ხელშეკრულებები* და სსბასს 12, *სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები*

- (ბ) იჯარისთვის, რომელიც შედის სსბასს 13 - *იჯარა - მოქმედების სფეროში*;
 - (გ) აქტივებისთვის, რომლებიც წარმოქმნილია დაქირავებულთა სარგებლიდან (იხ. სსბასს 25, *დაქირავებულთა სარგებელი*);
 - (დ) ფინანსური აქტივებითვის, რომლებიც განსაზღვრულია სსბასს 28-ით. ზოგიერთი ფინანსური აქტივის აღიარება და შეფასება დაფარულია სსბასს 6-ით - *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგებები*, სსბასს 7-ით - *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში* და სსბასს 8-ით - *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა*; და
 - (ე) შეღავათიანი მომსახურების აქტივების აღიარებისა და თავდაპირველი შეფასებისთვის, რომლებიც შედის სსბასს 32-ის - *შეღავათიანი მომსახურების აქტივები - უფლების გადამცემი* - სფეროში. თუმცა, ეს სტანდარტი გამოიყენება ასეთი აქტივების შესაბამისი შეფასებისა და განმარტებისთვის.
7. ზოგიერთი არამატერიალური აქტივი შეიძლება იყოს განთავსებული ფიზიკურ საგანში, როგორიცაა კომპაქტ-დისკი (კომპიუტერული პროგრამის შემთხვევაში), იურიდიული დოკუმენტაცია (ლიცენზიის ან პატენტის შემთხვევაში) ან ფილმი. როდესაც აქტივი მოიცავს მატერიალურის და არამატერიალურის ელემენტებს, იმის განსაზღვრისას, სსბასს 17 - *ძირითადი საშუალებების* - მიხედვით იქნეს განხილული თუ წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ერთეული პროფესიონალური მსჯელობით ადგენს თუ რომელი ელემენტია უფრო მნიშვნელოვანი. მაგალითად, საბრძოლო თვითმფრინავისთვის ნავიგაციის პროგრამა წარმოადგენს შემადგენელ ნაწილს და განიხილება როგორც ძირითადი საშუალება. სამართლიანია იგივეს გამოყენება კომპიუტერის საოპერაციო სისტემის მიმართ, როდესაც პროგრამა არ წარმოადგენს იმ ტექნიკური მოწყობილობის განუყოფელ ნაწილს, რომლის შემადგენლობაშიცაა, კომპიუტერული პროგრამა განიხილება როგორც არამატერიალური აქტივი.
8. წინამდებარე სტანდარტი სხვა საკითხებთან ერთად გამოიყენება რეკლამის, ტრენინგის, ექსპლუატაციის, კვლევების და განვითარების საქმიანობის დანახარჯებისთვის. კვლევების და განვითარების საქმიანობების მიზანია ცოდნის მიღება. ამიტომ, მიუხედავად იმისა, რომ ამ საქმიანობებმა შეიძლება გამოიწვიოს ფიზიკური სახით აქტივის წარმოქმნა (მაგ., მაკეტი), აქტივის ფიზიკური ელემენტი მეორეხარისხოვანია არამატერიალურ კომპონენტთან ანუ მიღებულ ცოდნასთან შედარებით.
9. ფინანსური ლიზინგის შემთხვევაში, მის საფუძველად აღებული აქტივი შეიძლება იყოს მატერიალური ან არამატერიალური. თავდაპირველი აღიარების შემდგომ, მოიჯარე, ფინანსური იჯარით

ფლობილ არამატერიალურ აქტივზე, პასუხიმგებლობას ამ სტანდარტის შესაბამისად იღებს. სალიცენზიო ხელშეკრულებით მიღებული უფლებები ისეთ მუხლებზე, როგორიცაა მოძრავი სურათები, ფილმები, ვიდეო ჩანაწერები, თამაშები, პატენტები და საავტორო უფლებები, გამოირიცხება სსბასს 13-ის მოქმედების სფეროდან და განიხილება ამ სტანდარტით.

10. ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროდან გამონაკლისები შეიძლება წარმოიქმნას, თუ საქმიანობები ან ოპერაციები იმდენად სპეციალიზებულია, რომ წარმოშობს აღრიცხვის სხვა გზით გადაწყვეტად საკითხებს. ასეთი საკითხები აღრიცხვაში წარმოიშობა გამოკვლევების ან მომპოვებელ მრეწველობაში ნავთობის, გაზის და მინერალური რესურსების აღმოჩენისა და მოპოვების დანახარჯებთან მიმართებით ან სადაზღვევო ხელშეკრულების შემთხვევაში. ამიტომაც, ეს სტანდარტი არ გამოიყენება ასეთ საქმიანობებთან და ხელშეკრულებებთან დაკავშირებულ დანახარჯებთან მიმართებით. თუმცა, ეს სტანდარტი გამოიყენება მომპოვებელ მრეწველობაში ან სადაზღვევო ბიზნესში გამოყენებულ არამატერიალური აქტივების (როგორიცაა, კომპიუტერული პროგრამა) და მომპოვებელ მრეწველობაში ან დამზღვევების მიერ გაწეული სხვა დანახარჯების მიმართ (როგორიცაა, საექსპლუატაციო დანახარჯები)

არამატერიალური მემკვიდრეობითი აქტივები

11. წინამდებარე სტანდარტი ერთეულისაგან არ ითხოვს აღიაროს არამატერიალური მემკვიდრეობითი აქტივები, რომლებიც სხვა შემთხვევაში აკმაყოფილებენ არამატერიალური აქტივების განსაზღვრის და აღიარების კრიტერიუმებს. თუ ერთეული აღიარებს არამატერიალურ მემკვიდრეობით აქტივებს, მან უნდა გამოიყენოს ამ სტანდარტის გამჟღავნების მოთხოვნები და შეუძლია, მაგრამ არ მოეთხოვება ამ სტანდარტის შეფასების მოთხოვნების გამოყენება.
12. ზოგიერთი არამატერიალური აქტივი, მათი კულტურული, ეკოლოგიური ან ისტორიული მნიშვნელობიდან გამომდინარე, ასახულია როგორც არამატერიალური მემკვიდრეობითი აქტივები. არამატერიალური მემკვიდრეობითი აქტივების მაგალითებია მნიშვნელოვანი ისტორიულ მოვლენებზე ჩანაწერები და უფლებები მნიშვნელოვანი საზოგადოებრივი მოღვაწის გამოსახულების გამოყენებაზე, მაგალითად, საფოსტო მარკაზე ან საკოლექციო მონეტებზე. ქვემოთ ჩამოთვლილი განსაზღვრული მახასიათებლები, ხშირად ვლინდება არამატერიალური მემკვიდრეობითი აქტივების მიერ (თუმცა, ეს მახასიათებლები არ არის ექსკლუზიური მათთვის):
 - (ა) საბაზრო ფასის გამო, მათი ღირებულება კულტურული, ეკოლოგიური და ისტორიული მნიშვნელობიდან

- გამომდინარე, საეჭვოა მთლიანად აისახოს ფინანსურ ღირებულებაში;
- (ბ) სამართლებრივმა და/ან სავალდებულო ვალდებულებებმა შეიძლება აკრძალოს ან მკაცრად შეზღუდოს გაყიდვით გასვლა;
 - (გ) მათი ღირებულება დროთა განმავლობაში შეიძლება გაიზარდოს; და
 - (დ) შესაძლოა რთული იყოს მათი სასარგებლო მომსახურების ვადების განსაზღვრა, რომლიც ზოგიერთ შემთხვევაში შესაძლებელია რამდენიმე ასეული წელი იყოს.
13. საჯარო სექტორის ერთეულებს, მრავალი წლის წინ, სხვადასხვა საშუალებით, შესაძლოა არამატერიალური მემკვიდრეობითი აქტივების სახით დიდი ქონება ჰქონდეთ მიღებული; მათ შორის, შესყიდვის, ჩუქების, მემკვიდრეობის და კონფისკაციის გზით. ეს აქტივები იშვიათად არის ფლობილი ფულადი სახსრების შემოღინების უნარის გამო და მათი ასეთი მიზნებით გამოყენებასთან დაკავშირებით შეიძლება არსებობდეს სამართლებრივი ან სოციალური წინააღმდეგობები.
14. ზოგიერთ არამატერიალურ მემკვიდრეობით აქტივს აქვს მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი და არა მემკვიდრეობითი ღირებულება. მაგალითად, ისტორიული ჩანაწერის გამოყენებისათვის ერთეულისთვის გადახდილი როიალტი. ამ შემთხვევებში, არამატერიალური მემკვიდრეობითი აქტივი შეიძლება აღიარებული და შეფასებული იქნეს იმავე მეთოდის შესაბამისად, როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი არამატერიალური აქტივების სხვა ელემენტები. სხვა არამატერიალური მემკვიდრეობითი აქტივებისთვის მათი მომავალი ეკონომიკური ღირებულება ან მომსახურების პოტენციალი შეზღუდულია მათი მემკვიდრეობითი ხასიათიდან გამომდინარე. მომავალი ეკონომიკური სარგებლის და მომსახურების პოტენციალის არსებობამ შესაძლოა გავლენა მოახდინოს შეფასების მეთოდის არჩევაზე.
15. 117-124 პუნქტებით განსაზღვრული მოთხოვნები განმარტებებით შენიშვნებზე, ერთეულისგან ითხოვს განმარტოს აღიარებული არამატერიალური აქტივები. ამიტომაც, ერთეულებს, რომლებიც აღიარებენ არამატერიალურ მემკვიდრეობით აქტივებს, მოეთხოვებათ ასეთ აქტივებთან დაკავშირებით გაამჟღავნონ შემდეგი:
- (ა) გამოყენებული შეფასების მეთოდი;
 - (ბ) გამოყენებული ამორტიზაციის მეთოდი, თუ ასეთს ადგილი აქვს;

- (გ) მთლიანი საბალანსო ღირებულება;
- (დ) აკუმულირებული ამორტიზაცია პერიოდის ბოლოსათვის, თუ ასეთი არსებობს;
- (ე) პერიოდის დასაწყისის და ბოლოსათვის საბალანსო ღირებულების შეთანხმება განსაზღვრული კომპონენტების ჩვენებით

განმარტებები

16. წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

საბალანსო ღირებულება არის თანხა, რომლითაც აქტივები აღიარებულია ყოველგვარი აკუმულირებული ამორტიზაციის და აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის გამოკლებით.

განვითარება არის კვლევების, აღმოჩენების ან სხვა ცოდნის გამოყენება ახალი ან არსებითად გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობების, პროდუქციის, პროცესების, სისტემების ან მომსახურების წარმოების დაგეგმვის ან დიზაინირებისათვის, კომერციული წარმოების ან გამოყენების დაწყებამდე.

არამატერიალური აქტივი არის იდენტიფიცირებადი არამონეტარული აქტივი ფიზიკური ფორმის გარეშე.

კვლევა არის ორიგინალური და დაგეგმილი გამოკვლევები ახალი სამეცნიერო ან ტექნიკური ცოდნის მისაღებად.

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

არამატერიალური აქტივები

17. ერთეულები ხშირად ხარჯავენ რესურსებს, ან ვალდებულებებს იღებენ ისეთი არამატერიალური რესურსების შეძენის, განვითარების, შენარჩუნების ან გაძლიერებისათვის, როგორიცაა სამეცნიერო და ტექნიკური ცოდნა და ახალი პროცესების ან სისტემების დანერგვა, ლიცენზიები, ინტელექტუალური საკუთრება და სავაჭრო ნიშნები (ბრენდის დასახელების და გამომცემლობის სახელწოდების ჩათვლით). ამ მრავლისმომცველი დასახელებების ტიპური მაგალითებია: კომპიუტერული პროგრამები, პატენტები, საავტორო უფლებები, მოძრავი სურათების ფილმები, სერვისის მომხმარებელთა სია, თევზაობაზე შეძენილი ლიცენზია, შეძენილი იმპორტის ქვოტები და სერვისის მომხმარებელბთან ურთიერთობები.

18. მე-17 მუხლში აღწერილი ყველა მუხლი არ აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განსაზღვრებას, ანუ იდენტიფიცირებადობის, რესურსებზე კონტროლის და მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის არსებობის კრიტერიუმებს. ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში არსებული მუხლი თუ არ აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განსაზღვრებას, მათ შემენაზე ან საკუთარი ძალებით შექმნაზე გაწეული დანახარჯები აღიარდება ხარჯებად მათი წარმოქმნისთანავე.
19. აქტივი იდენტიფიცირებადია, თუ იგი:
 - (ა) განცალკევებადია, ე. ი შესაძლებელია მისი გამოყოფა ერთეულიდან და გაყიდვა, გადაცემა, ლიცენზირება, გაქირავება ან გაცემა, ცალკე ან დაკავშირებულ ხელშეკრულებასთან, იდენტიფიცირებად აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად, იმის მიუხედავად, აქვს თუ არა განზრახული ერთეულს ამის გაკეთება; ან
 - (ბ) წარმოიქმნება დაკავშირებული სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებით მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს უფლებები გადაცემადი ან გამოყოფადი ერთეულისგან ან სხვა უფლებებისგან და ვალდებულებებისგან.
20. დაკავშირებული შეთანხმება ამ სტანდარტის მიზნებისათვის ასახავს შეთანხმებას, რომელიც აკისრებს მხარეებს მსგავს უფლებებს და მოვალეობებს ისე, როგორც ხელშეკრულება დააკისრებდა.

აქტივის კონტროლი

21. ერთეული აკონტროლებს აქტივს, თუ მას გააჩნია საბაზისო რესურსიდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღების უფლება და შეუძლია ამ სარგებელზე ან მომსახურების პოტენციალზე სხვების მიერ წვდომა შეზღუდოს. ერთეულის უნარი გააკონტროლოს არამატერიალური აქტივებიდან მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი, ჩვეულებრივ გამომდინარეობს იურიდიული უფლებებიდან, რისი დაცვაც შესაძლებელია სასამართლოში. იურიდიული უფლებების არარსებობისას, უფრო რთულია კონტროლის დადასტურება. თუმცა, უფლების იურიდიული იძულება არ წარმოადგენს კონტროლის აუცილებელ პირობას, ვინაიდან ერთეული შესაძლებელია სხვა გზით აკონტროლებდეს მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს.
22. სამეცნიერო ან ტექნიკურმა ცოდნამ შესაძლოა წარმოქმნას მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი. ერთეული აკონტროლებს ამ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს, თუ, მაგალითად, ცოდნა დაცულია ისეთი იურიდიული უფლებებით,

როგორიცაა: საავტორო უფლებები, სავაჭრო ხელშეკრულების შეზღუდვა (სადაც ეს ნებადართულია), ან მომუშავეთა მიერ კონფიდენციალობის დაცვის იურიდიული მოვალეობა.

23. ერთეულს შეიძლება ჰყავდეს კვალიფიური კადრების გუნდი და შეეძლოს განსაზღვროს პერსონალის დამატებითი უნარ-ჩვევები, რომელიც სწავლების შედეგად მიიღება და წარმოქმნის მომავალი ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს. ერთეული შესაძლოა ასევე მოელოდეს, პერსონალის მიერ ერთეულის სასარგებლოდ თავისი უნარ-ჩვევების გამოყენების გაგრძელებას, თუმცა, როგორც წესი, კვალიფიციური კადრების გუნდისგან და სწავლებიდან მოსალოდნელ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელზე ან მომსახურების პოტენციალზე ერთეულს არამატერიალური აქტივის განსაზღვრების დასაკმაყოფილებლად არასაკმარისი კონტროლი გააჩნია, მსგავსი მიზეზით, ნაკლებ სავარაუდოა, რომ განსაკუთრებული მენეჯერული ან ტექნიკური ტალანტი აკმაყოფილებდეს არამატერიალური აქტივის განსაზღვრებას, თუ იურიდიულად დაცული არ არის მათი გამოყენების და მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღების უფლებები და ამავე დროს განსაზღვრების სხვა ნაწილებიც არაა დაკმაყოფილებული.
24. ერთეულს შესაძლოა გააჩნდეს მომსახურების მომხმარებელთა პორტფელი ან წარმატების კოეფიციენტი, მიაღწიოს მისი მომსახურების მოსალოდნელ მომხმარებელთა რიცხვს და მოლოდინი, რომ მის მიერ მომხმარებლებთან ურთიერთობების ჩამოყალიბებისათვის გაწეული ძალისხმევის გამო, მომხმარებლები გააგრძელებენ მისი მომსახურების გამოყენებას. თუმცა, მომსახურების მომხმარებლებთან ურთიერთობის ან ერთეულისადმი მათი ლოლიალობის დაცვის ან სხვა გზებით კონტროლის იურიდიული უფლებების არარსებობისას, მომსახურების მომხმარებლებთან ურთიერთობის ან ერთეულისადმი მათი ლოლიალობის შედეგად მოსალოდნელ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელზე ან მომსახურების პოტენციალზე, ერთეულს არასაკმარისი კონტროლი გააჩნია იმისთვის, რომ ასეთმა მუხლებმა (მაგალითად, მომსახურების მომხმარებელთა პორტფელი, საბაზრო წილი ან მომსახურების წარმატების კოეფიციენტი, ურთიერთობები მომსახურების მომხმარებლებთან და მათი ლოლიალობა) არამატერიალური აქტივის განსაზღვრის მოთხოვნები დააკმაყოფილოს. მსგავსი ურთიერთობების დაცვისათვის იურიდიული უფლებების არარსებობისას, გაცვლითი ოპერაციები იმავე ან მსგავსი არასახელშეკრულებო მომხმარებელთა ურთიერთობებისთვის იმას ამტკიცებს, რომ ერთეულს მაინც შეუძლია სერვისის მომხმარებლებთან ურთიერთობის შედეგად მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან

მომსახურების პოტენციალის გაკონტროლება. ვინაიდან, ამგვარი გაცვლითი ოპერაციები ასევე ამტკიცებს, რომ მომსახურების მომხმარებელთა ურთიერთობები არის განცალკევებადი და ეს ურთიერთობები აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტებას.

მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი

25. არამატერიალური აქტივისგან მისაღები მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი შეიძლება მოიცავდეს საქონლის ან მომსახურების რეალიზაციიდან ამონაგებს, ხარჯების ეკონომიას ან ერთეულის მიერ აქტივის გამოყენების შედეგად მიღებულ სხვა სარგებელს. მაგალითად, ინტელექტუალური საკუთრების წარმოების ან მომსახურების პროცესში გამოყენებამ შესაძლოა შეამციროს მომავალი წარმოების ან მომსახურების დანახარჯები ან გააუმჯობესოს მომსახურების მიწოდება და არ გაზარდოს მომავალი შემოსავლები (მაგალითად, ონლაინ სისტემა, რომელიც საშუალებას აძლევს მოქალაქეებს განაახლონ მართვის მოწმობები უფრო სწრაფად ონლაინ სისტემის გამოყენებით, რომელიც გამოიწვევს ამ ფუნქციის შემსრულებელი ოფისის პერსონალის შემცირებას და გაზრდის დამუშავების პროცესის სიჩქარეს).

ადიარება და შეფასება

26. არამატერიალური აქტივის სახით მუხლის ადიარებისათვის, ერთეულმა უნდა აჩვენოს რომ ის აკმაყოფილებს:

- (ა) არამატერიალური აქტივის განმარტებას (იხ. 17-25 პუნქტები); და
- (ბ) ადიარების კრიტერიუმებს (იხ. 28-30 პუნქტები).

ეს მოთხოვნა ეხება თავდაპირველ დანახარჯებს (გაცვლითი ოპერაციის ღირებულებას ან ერთეულის შიგნით შექმნილ არამატერიალურ აქტივს ან არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად შექმნილი არამატერიალური აქტივის სამართლიან ღირებულებას), რომელიც გაწეულია შემდგომში დასამატებლად, ნაწილის შესაცვლელად ან აქტივის მომსახურებისათვის.

27. არამატერიალური აქტივების თვისება ისეთია, რომ, უმრავლეს შემთხვევაში, ასეთი აქტივები არ იზრდება და არ ხდება მათი ნაწილის ჩანაცვლება. აქედან გამომდინარე, მოსალოდნელია, რომ შემდგომში გაწეული დანახარჯების უმეტესობა შეინარჩუნებს მოსალოდნელ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს, რომელიც განივთებულია არსებულ არამატერიალურ აქტივში და არ დააკმაყოფილებს ამ სტანდარტის არამატერიალური აქტივის განმარტებას და ადიარების კრიტერიუმებს. გარდა ამისა,

ხშირად მწელია შემდგომი დანახარჯების მიკუთვნება კონკრეტულად განსაზღვრულ არამატერიალურ აქტივზე, და არა ერთეულის საქმიანობაზე მთლიანად. აქედან გამომდინარე, მხოლოდ იშვიათად მოხდება შემდგომი დანახარჯების - შეძენილი არამატერიალური აქტივის თავდაპირველი აღიარების შემდგომ ან ერთეულის შიგნით არამატერიალური აქტივის შექმნის დასრულების შემდგომ წარმოქმნილი დანახარჯების - აღიარება აქტივის საბალანსო ღირებულებაში. 61-ე პუნქტის შესაბამისად, სავაჭრო ნიშნების, დასახელებების, გამომცემლობის სახელწოდების, მომსახურების მომხმარებელთა სიის და შინაარსობრივად მსგავსი ერთეულების (ერთეულის მიერ შეძენილი ან შიგნით შექმნილი) შემდგომი დანახარჯები ყოველთვის წარმოქმნისთანავე აღიარდება როგორც მოგება ან ზარალი, ვინაიდან ასეთი დანახარჯების გამოყოფა ვერ ხერხდება ერთეულის მთლიანი საქმიანობის განვითარებისათვის საჭირო დანახარჯებისგან.

28. არამატერიალური აქტივი უნდა აღიარდეს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, თუ:

- (ა) შესაძლებელია აქტივზე მიკუთვნებადი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის ერთეულში შემოსვლა; და
- (ბ) შესაძლებელია აქტივის თვითღირებულების ან სამართლიანი ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

29. ერთეულმა უნდა შეაფასოს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლის ალბათობა გონივრული და დასაბუთებული დაშვებებით, რომლიც წარმოადგენს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში არსებული ეკონომიკური პირობების შესახებ მენეჯმენტის საუკეთესო შეფასებას.

30. ერთეული აქტივის თავდაპირველი აღიარების დროს არსებული მტკიცებულების საფუძველზე (გარე მტკიცებულებისთვის უფრო მეტი მნიშვნელობის მინიჭებით) მსჯელობაით აფასებს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოღინების უტყუარობის ხარისხს.

31. არამატერიალური აქტივი 32-43-ე პუნქტების შესაბამისად თავდაპირველად უნდა აღიარდეს თვითღირებულებით. როდესაც არამატერიალური აქტივი შეძენილია არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად, მისი თავდაპირველი ღირებულება შეძენის თარიღისათვის უნდა გაიზომოს იმ თარიღისათვის არსებული სამართლიანი ღირებულებით.

ცალკე შეძენა

32. ჩვეულებრივ, ფასი, რომელსაც ერთეული იხდის არამატერიალური აქტივის ცალკე შესაძენად, ასახავს მის მოლოდინს შესაძლებლობაზე, რომ აქტივში განივთებული მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი შემოვა ერთეულში. სხვა სიტყვებით, ერთეული ელოდება ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოდიდებას, მაშინაც კი, როდესაც გაურკვევლობაა შემოდიების დროსთან ან ოდენობასთან დაკავშირებით. ამიტომ, აღიარების კრიტერიუმი, რომ შემოდიდება მოსალოდნელია, ცალკე შეძენილი არამატერიალური აქტივებისთვის, 28-ე (ა)პუნქტში ყოველთვის მიიჩნევა დაკმაყოფილებულად.
33. ამასთან, ცალკე შეძენილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება ჩვეულებრივ შეიძლება შეფასდეს საიმედოდ. ეს განსაკუთრებით ასეა, როდესაც შესყიდვის კომპენსაცია არის ფულის ან სხვა მონეტარული აქტივის ფორმით.
34. ცალკე შეძენილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს:
 - (ა) მისი შესყიდვის ფასს, იმპორტის მოსაკრებლის და შესყიდვის დაუბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, შეღავათების და ფასდაკლებების გამოკლების შემდეგ; და
 - (ბ) აქტივის გამოსაყენებლად მომზადებისთვის გაწეულ პირდაპირ მიკუთვნებად დანახარჯებს.
35. პირდაპირ მიკუთვნებადი დანახარჯების მაგალითებია:
 - (ა) აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან პირდაპირ დაკავშირებული მომუშავეთა გასამრჯელოების დანახარჯები (როგორც განმარტებულია სსბასს 25-ში);
 - (ბ) აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან პირდაპირ დაკავშირებული პროფესიული დანახარჯები;
 - (გ) აქტივის შესაბამისი მუშაობის შემოწმების დანახარჯები.
36. დანახარჯების მაგალითები, რომლებიც არ წარმოადგენს არამატერიალური აქტივის ღირებულების ნაწილს, არის:
 - (ა) ახალი პროდუქტის ან მომსახურების დანერგვის დანახარჯები (სარეკლამო და მხარდამჭერი ღონისძიებების დანახარჯების ჩათვლით);
 - (ბ) ახალ ადგილზე ან მომსახურების მომხმარებელთა ახალ ჯგუფთან საქმიანობის წარმართვის დანახარჯები (კადრების გადამზადების დანახარჯების ჩათვლით);

(გ) ადმინისტრაციის და სხვა საერთო ზედნადები დანახარჯები.

37. არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულებაში დანახარჯების აღიარება წყდება მაშინ, როდესაც აქტივი ისეთ მდგომარეობაში იმყოფება, რაც აუცილებელია იმისათვის, რომ შესაძლებელი იყოს მისი ექსპლუატაცია მენეჯმენტისთვის საჭირო ფორმით. ამიტომაც, არამატერიალური აქტივების გამოყენებისას ან გადაადგილებისას გაწეული დანახარჯები არ შედის ამ აქტივის საბალანსო ღირებულებაში. მაგალითად, არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულებაში არ შედის შემდეგი დანახარჯები:

(ა) დანახარჯები, რომლებიც გაწეულია იმ დროს, როდესაც აქტივი, რომელიც იმყოფება ისეთ მდგომარეობაში, რაც აუცილებელია იმისათვის, რომ შესაძლებელი იყოს მისი ექსპლუატაცია მენეჯმენტისთვის საჭირო ფორმით, ჯერ არ არის გამოყენებული; და

(ბ) საწყისი საოპერაციო დანაკარგები, როგორიცაა დანაკარგები, წარმოქმნილი აქტივის ნაწარმ პროდუქტზე მოთხოვნის ჩამოყალიბების დროს.

38. ზოგიერთ ოპერაციას ადგილი აქვს არამატერიალური აქტივის სრულყოფასთან დაკავშირებით, მაგრამ არ არის აუცილებელი აქტივის ისეთ მდგომარეობაში მოსაყვანად, რომ შესაძლებელი იყოს მისი ექსპლუატაცია მენეჯმენტისთვის საჭირო ფორმით. ასეთ არასავალდებულო ოპერაციებს შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეთ სრულყოფის ღონისძიებების დაწყებამდე ან მათი მსვლელობისას. ვინაიდან, არასავალდებულო ოპერაციები არ არის აუცილებელი აქტივის ისეთ მდგომარეობაში მოსაყვანად, რომ შესაძლებელი იყოს მისი ექსპლუატაცია მენეჯმენტისთვის საჭირო ფორმით, არასავალდებულო ოპერაციებთან დაკავშირებული შემოსავლები და ხარჯები მიღებისა და გაწევისთანავე აღიარდება მოგებაში ან ზარალში და შევა შემოსავლების და ხარჯების შესაბამის ჯგუფში.

39. თუ არამატერიალური აქტივისათვის გადახდა ნორმალური საკრედიტო პირობებით გადავადებულია, მისი თვითღირებულება წარმოადგენს ფულად ფორმაში გამოხატული ფასის ეკვივალენტს. ამ თანხას და მთლიან გადახდებს შორის სხვაობა აღიარდება, როგორც საპროცენტო ხარჯი კრედიტის პერიოდის განმავლობაში, თუ არ იქნება კაპიტალიზებული სსბასს 5-ით - *სესხის დანახარჯები* - კაპიტალიზაციის ასახვის ნებადართული მეთოდის შესაბამისად.

წარმოების პროცესში მყოფი კვლევებისა და განვითარების შეძენილ პროექტებზე გაწეული შესაბამისი დანახარჯები

40. კვლევის და განვითარების დანახარჯი, რომელიც:

(ა) დაკავშირებულია ცალკე შეძენილ დაუმთავრებელ კვლევის და განვითარების პროექტებთან და აღიარებულია არამატერიალურ აქტივად; და

(ბ) გაწეულია ამ პროექტის შეძენის შემდეგ

უნდა აღირიცხოს 52-60-ე პუნქტების შესაბამისად.

41. 52-60-ე პუნქტების მოთხოვნების გამოყენება გულისხმობს, რომ ცალკე შეძენილ დაუმთავრებელ კვლევების და განვითარების სამუშაოების პროექტებზე შემდგომ პერიოდში გაწეული და არამატერიალურ აქტივად აღიარებული დანახარჯები:

(ა) გაწევისთანავე აღიარდება დანახარჯად, თუ ეს კვლევითი დანახარჯია;

(ბ) გაწევისთანავე აღიარდება დანახარჯად, თუ განვითარების სამუშაოთა დანახარჯია, რომელიც არ აკმაყოფილებს 55-ე პუნქტში მოცემულ არამატერიალურ აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს; და

(გ) დაემატება შეძენილ დაუმთავრებელ კვლევის ან განვითარების სამუშაოების პროექტის საბალანსო ღირებულებას, თუ ეს განვითარების სამუშაოთა დანახარჯია, რომელიც აკმაყოფილებს 55-ე პუნქტის აღიარების კრიტერიუმს.

არაგაცვლითი ოპერაციებით შეძენილი არამატერიალური აქტივები

42. ზოგიერთ შემთხვევაში არამატერიალური აქტივი შეიძლება შეძენილი იქნეს არა-გაცვლითი ოპერაციით. ეს შეიძლება მოხდეს მაშინ, როდესაც სხვა სახელმწიფო ერთეული ერთეულს გადასცემს არამატერიალურ აქტივებს არაგაცვლითი ოპერაციით, მაგალითად, აეროპორტში თვითმფრინავის დაჯდომის უფლება, რადიო ან სატელევიზიო მაუწყებლობის ლიცენზია, საიმპორტო ლიცენზიები, კვოტები ან უფლებები სხვა შეზღუდულ რესურსებზე. კერძო პირმა, მაგალითად, ნობელის პრემიის ლაურეატმა, თავისი პერსონალური ნაშრომები, პუბლიკაციების საავტორო უფლებების ჩათვლით, შეიძლება არაგაცვლითი ოპერაციით, ანდერძით დაუტოვოს ეროვნულ არქივს (საჯარო სექტორის ერთეულს).

43. ამ შემთხვევებში, ერთეულის თვითღირებულება არის შეძენის დროს მისი სამართლიანი ღირებულება. ამ სტანდარტის მიზნებისათვის, არაგაცვლითი ოპერაციით შეძენილი არამატერიალური აქტივის შეფასება სამართლიანი ღირებულებით აღიარებისას 74-ე პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, არ აწესებს გადაფასებას. შესაბამისად, 74-ე პუნქტის მოთხოვნები და დამხმარე კომენტარები 75-86-ე პუნქტებში გამოიყენება მხოლოდ მაშინ, როდესაც ერთეული ირჩევს არამატერიალური აქტივის გადაფასებას შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებში.

აქტივების გაცვლა

44. ერთი ან მეტი არამატერიალური აქტივი შეიძლება შეძენილ იქნეს არაფულად აქტივზე, ან მონეტარული და არამონეტარული აქტივების კომბინაციაზე გაცვლის შედეგად. შემდეგი მსჯელობა ეხება მხოლოდ ერთი მონეტარული აქტივის მეორეზე გაცვლას, მაგრამ შესაძლებელია მისი გამოყენება წინა წინადადებაში განხილული ყველა სახის გაცვლის მიმართ. ასეთი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება შეფასდება სამართლიანი ღირებულებით, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც არც მიღებული და არც გაცემული აქტივის რეალური ღირებულება საიმედოდ შეფასებადი არ არის. შეძენილი აქტივი ამგვარად შეფასდება იმ შემთხვევაშიც, თუ ერთეულს არ შეუძლია იმავდროულად გაცემული აქტივის აღიარების შეწყვეტა. თუ შეძენილი აქტივი არ შეფასდება სამართლიანი ღირებულებით, მისი თვითღირებულება შეფასდება გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებით.

45. 26-ე პუნქტი განსაზღვრავს, რომ არამატერიალური აქტივის აღიარების პირობა არის ის, რომ არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების შეფასება უნდა შეიძლებოდეს საიმედოდ. ისეთი არამატერიალური აქტივის სამართლიანი ღირებულება, რომლისთვისაც არ არსებობს შესაძარისი საბაზრო ოპერაციები, შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს, თუ:

(ა) სამართლიანი ღირებულების ცვალებადობა რიგ მიზანშეწონილ შეფასებებში ამ აქტივისათვის არსებითი არ არის; ან

(ბ) სხვადასხვა შეფასებების შესაძლებლობა შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს და გამოყენებულ იქნეს სამართლიანი ღირებულების შეფასებისას.

თუ ერთეულს შეუძლია საიმედოდ განსაზღვროს მიღებული ან გაცემული აქტივის სამართლიანი ღირებულება, მაშინ თვითღირებულების განსაზღვრად გაცემული აქტივის სამართლიანი ღირებულება გამოიყენება, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა მიღებული აქტივის სამართლიანი ღირებულება უფრო ნათელია.

შიდა წარმოშობის გუდვილი

46. შიდა წარმოშობის გუდვილი არ უნდა აღიარდეს აქტივად.

47. ზოგიერთ შემთხვევაში, დანახარჯის გაწევა ხდება მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მისაღებად, თუმცა ამის შედეგად არ წარმოიქმნება არამატერიალური აქტივი, რომელიც აკმაყოფილებს წინამდებარე სტანდარტის აღიარების კრიტერიუმებს. ასეთ დანახარჯს ხშირად განიხილავენ როგორც დანახარჯს, რომელიც ხელს უწყობს ერთეულში წარმოქმნილი გუდვი-

ლის გაზრდას. ერთეულში წარმოქმნილი გუდვილის აქტივად აღიარება არ ხდება, რადგან ის არ არის ერთეულის მიერ კონტროლირებული იდენტიფიცირებადი რესურსი (ანუ არც განცალკევებადია და არც სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებიდან წარმოშობილი), რომლის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია.

48. განსხვავება ერთეულის საბაზრო ღირებულებასა და მისი იდენტიფიცირებადი წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებას შორის, ნებისმიერ დროს, შესაძლოა გამოწვეული იყოს მთელი რიგი ფაქტორების ზემოქმედებით, რომლებიც გავლენას ახდენს ერთეულის ღირებულებაზე. თუმცა, ასეთი განსხვავებები არ წარმოადგენს ერთეულის მიერ კონტროლირებული არამატერიალური აქტივების თვითღირებულებას.

შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივები

49. ზოგჯერ ძნელია იმის შეფასება, აკმაყოფილებს თუ არა შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივი აღიარების კრიტერიუმებს, შემდეგი პრობლემების გამო:

- (ა) იდენტიფიცირება იმისა არსებობს თუ არა და დროის რა მომენტში არსებობს არამატერიალური აქტივი, რომელიც წარმოქმნის მოსალოდნელ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს; და
- (ბ) აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა. ზოგიერთ შემთხვევაში შეუძლებელია ერთეულში არამატერიალური აქტივის წარმოქმნის თვითღირებულების გამორჩევა შიდა წარმოშობის გუდვილის შენარჩუნების ან გაზრდის თვითღირებულებისაგან, ან ყოველდღიური ოპერაციების დანახარჯებისაგან.

აქედან გამომდინარე, შიდა წარმოშობის ყველა არამატერიალური აქტივისათვის არამატერიალური აქტივის აღიარებისა და საწყისი შეფასების მოთხოვნების დაკმაყოფილებასთან ერთად, ერთეული იყენებს ქვემოთ, 50-65-ე პუნქტებში მოცემულ მოთხოვნებსა და მეთოდურ მითითებებს.

50. იმისათვის, რომ შეფასდეს, აკმაყოფილებს თუ არა შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივი აღიარების კრიტერიუმებს, ერთეული ახდენს აქტივის წარმოქმნის პროცესის კლასიფიკაციას:

- (ა) კვლევითი სამუშაოების ფაზად; და
- (ბ) განვითარების ფაზად.

მიუხედავად იმისა, რომ ტერმინები „კვლევითი სამუშაოები” და „განვითარების სამუშაოები” განმარტებულია, ამ სტანდარტის მიზ-

ნისათვის „კვლევით ფაზას“ და „განვითარების ფაზას“ უფრო ფართო მნიშვნელობა აქვს.

51. თუ ერთეულს არ შეუძლია გამიჯნოს არამატერიალური აქტივის წარმოსაქმნელად განხორციელებული შიდა პროექტის კვლევითი სამუშაოების ფაზა განვითარების სამუშაოების ფაზისაგან, ერთეული ამ პროექტზე დანახარჯებს განიხილავს, თითქოს ისინი გაწეული იყო მხოლოდ კვლევით ფაზაში.

კვლევითი ფაზა

52. კვლევითი სამუშაოების შედეგად (ან შიდა პროექტის კვლევითი ფაზის შემდეგ) წარმოქმნილი არც ერთი არამატერიალური აქტივის აღიარება არ უნდა მოხდეს. კვლევით სამუშაოებზე (ან კვლევით ფაზაში) გაწეული დანახარჯების აღიარება ხარჯის სახით უნდა მოხდეს მაშინ, როდესაც გაწეული იქნება დანახარჯი.
53. შიდა პროექტის კვლევითი სამუშაოების ფაზაში ერთეულს არ შეუძლია აჩვენოს, რომ არსებობს არამატერიალური აქტივი, რომელიც, წარმოქმნის მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს. აქედან გამომდინარე, ასეთი დანახარჯის აღიარება ხარჯის სახით ყოველთვის ხდება მაშინ, როდესაც დანახარჯი გაიწევა.
54. კვლევითი სამუშაოების მაგალითებია:
- (ა) ახალი ცოდნის მისაღებად მიმართული საქმიანობა;
 - (ბ) სამეცნიერო აღმოჩენების ან სხვა ცოდნის გამოყენების საშუალების ძიება, შეფასება და საბოლოო შერჩევა;
 - (გ) მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების ალტერნატივების ძიება; და
 - (დ) ახალი ან გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების შესაძლო ალტერნატივების ფორმულირება, დიზაინი, შეფასება და საბოლოო შერჩევა.

განვითარების ფაზა

55. არამატერიალური აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება განვითარების სამუშაოების შედეგად (ან შიდა პროექტის განვითარების ფაზის შემდეგ) უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც ერთეულს შეუძლია აჩვენოს:
- (ა) არამატერიალური აქტივის დასრულების ტექნიკურად განხორციელებადობა ისე, რომ მისი გამოყენება ან გაყიდვა გახდეს შესაძლებელი;

- (ბ) არამატერიალური აქტივის დასრულებისა და გამოყენების ან მისი გაყიდვის განზრახვა;
 - (გ) არამატერიალური აქტივის გამოყენების ან გაყიდვის უნარი;
 - (დ) თუ როგორ წარმოქმნის არამატერიალური აქტივი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს. სხვა საკითხებთან ერთად, ერთეულმა უნდა აჩვენოს არამატერიალური აქტივის გამოყენების შედეგების ან თვით არამატერიალური აქტივის ბაზრის არსებობა, ან თუ მისი ერთეულში გამოყენებაა განზრახული -- არამატერიალური აქტივის სარგებლიანობა;
 - (ე) განვითარების სამუშაოების დასრულებისა და არამატერიალური აქტივის გამოყენების ან გაყიდვისათვის საჭირო ადეკვატური ტექნიკური, ფინანსური და სხვა რესურსების არსებობა; და
 - (ვ) განვითარების სამუშაოების მიმდინარეობისას გაწეული, არამატერიალურ აქტივზე მიკუთვნებადი დანახარჯების საიმედოდ შეფასების უნარი.
56. ერთეულს ზოგჯერ, შიდა პროექტის განვითარების ფაზაში შეუძლია განსაზღვროს არამატერიალური აქტივი და აჩვენოს, რომ აქტივი წარმოქმნის მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს. ეს იმიტომ, რომ განვითარების ფაზა უფრო მოწინავე კვლევით ფაზასთან შედარებით.
57. განვითარების სამუშაოების მაგალითებია:
- (ა) ნიმუშებისა და მოდელების დაპროექტება, შექმნა და ტესტირება (გამოცდა) მათი წარმოებისა და გამოყენების დაწყებამდე;
 - (ბ) ინსტრუმენტების, შაბლონების, ფორმებისა და შტამპების დაპროექტება ახალი ტექნოლოგიის გამოყენებით;
 - (გ) დაპროექტება, შექმნა და მართვა საცდელი მოწყობილობის ან ოპერაციის, რომელიც საკმარისად მასშტაბური არ არის, ეკონომიკურად გამართლებული კომერციული წარმოებისათვის ან მომსახურების გასაწევად გამოყენებისათვის;
 - (დ) ახალი ან გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების შერჩეული ალტერნატივის დაპროექტება, შექმნა და ტესტირება;
 - (ე) ვებ-გვერდის დანახარჯები და პროგრამული უზრუნველყოფის განვითარების ხარჯები.
58. იმის დემონსტრირებისათვის, თუ როგორ წარმოქმნის არამატერიალური აქტივი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს, ერთეული აფასებს აქტივიდან მისაღებ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს სსბასს 21-ის -

ფულის არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების ან სსბასს 26-ის - ფულის წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების - პრინციპების მიხედვით. თუ აქტივი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს წარმოქმნის მხოლოდ სხვა აქტივებთან ერთად გამოყენების შემთხვევაში, ერთეული იყენებს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების კონცეფციას, რომელიც მოცემულია სსბასს 26-ში.

59. არამატერიალური აქტივის შექმნის დასასრულებლად, გამოსაყენებლად და სარგებლის მისაღებად საჭირო რესურსების არსებობა შეიძლება დემონსტრირებულ იქნეს, მაგალითად, ბიზნესგეგმით, რომელშიც მოცემულია საჭირო ტექნიკური, ფინანსური და სხვა რესურსების რაოდენობა და ერთეულის მიერ ამ რესურსების მიღების შესაძლებლობა. ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთეული ახდენს გარე ფინანსების მიღების შესაძლებლობის დემონსტრირებას, სესხის გამცემის ან დამფინანსებლის მიერ გეგმის დაფინანსების სურვილის დამადასტურებელი დოკუმენტის მიღებით.
60. ერთეულის თვითღირებულების კალკულაციის სისტემის საშუალებით ხშირად შესაძლებელია შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება, როგორცაა, საფირმო ნიშნის, საავტორო უფლებებისა და ლიცენზიების მიღებისათვის ან პროგრამული უზრუნველყოფის საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებისათვის გაცემული ხელფასი და სხვა დანახარჯები.
61. შიდა წარმოშობის სასაქონლო ნიშნები, ჟურნალ-გაზეთების სახელწოდება, პუბლიკაციების დასახელებები, მომსახურების კლიენტების სია და არსებითად მსგავსი მუხლები არ უნდა აღიარდეს არამატერიალურ აქტივებად.
62. შიდა წარმოშობის სასაქონლო ნიშანზე, ჟურნალ-გაზეთების სახელწოდებაზე, პუბლიკაციების დასახელებებზე, მომსახურების კლიენტების სიასა და არსებითად მსგავს მუხლებზე გაწეული დანახარჯების გამორჩევა მთლიანად ერთეულის საქმიანობის განვითარების თვითღირებულებისაგან შეუძლებელია. აქედან გამომდინარე, არ უნდა მოხდეს ასეთი მუხლების არამატერიალურ აქტივად აღიარება.

შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება

63. შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება, 31-ე პუნქტის მიზნებისათვის, წარმოადგენს იმ თარიღის შემდეგ გაწეული დანახარჯების ჯამს, როდესაც არამატერიალურმა აქტივმა პირველად დააკმაყოფილა 28-ე, 29-ე და 55-ე პუნქტებში მოცემული აღიარების კრიტერიუმები. 70-ე პუნქტით იკრძალება იმ დანახარჯის გადასინჯვა, რომელიც წინა წლების ფინანსურ ანგარიშგებებში ან შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებებში აღიარებული იყო როგორც ხარჯი.

64. შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს ყველა პირდაპირ მიკუთვნებად დანახარჯს, რომელიც აუცილებელია აქტივის შექმნისათვის, წარმოებისა და მენეჯმენტის მიერ განსაზღვრული ფორმით გამოსაყენებლად მომზადებისთვის. პირდაპირ მიკუთვნებადი დანახარჯების მაგალითებია:

- (ა) არამატერიალური აქტივის შესაქმნელად გამოყენებული ან მოხმარებული მასალების და მომსახურებაზე გაწეული დანახარჯები;
- (ბ) არამატერიალური აქტივის შექმნაში უშუალოდ დაკავებული პერსონალის სარგებელი (როგორც სსბასს 25-ითაა განსაზღვრული);
- (გ) იურიდიული უფლებების რეგისტრაციისთვის მოსაკრებელი; და
- (დ) არამატერიალური აქტივის შესაქმნელად გამოყენებული ლიცენზიების ან პატენტების ამორტიზაცია.

სსბასს 5 განსაზღვრავს არამატერიალური აქტივის, როგორც კვალიფიცირებადი აქტივის თვითღირებულების კომპონენტის სახით პროცენტების აღიარების კრიტერიუმებს.

65. შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების კომპონენტებს არ წარმოადგენს:

- (ა) გაყიდვის, ადმინისტრაციული და სხვა საერთო ზედნადები ხარჯები, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაძლებელია ამ დანახარჯების პირდაპირ მიკუთვნება აქტივის გამოყენებისათვის მომზადებაზე;
- (ბ) ნათლად გამოკვეთილი არაეფექტურობა და საწყისი საოპერაციო დანაკარგები, რასაც ადგილი აქვს აქტივის გეგმიური მაჩვენებლების მიღწევამდე; და
- (გ) აღნიშნული აქტივის საექსპლუატაციოდ პერსონალის დატრენინგებაზე გაწეული დანახარჯები.

ხარჯის აღიარება

66. არამატერიალურ მუხლზე გაწეული დანახარჯი ხარჯის სახით უნდა აღიარდეს მაშინ, როდესაც დანახარჯი იქნება გაწეული, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც იგი წარმოადგენს იმ არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების ნაწილს, რომელიც აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს (იხ. 26-65 -ე პუნქტები).

67. ზოგიერთ შემთხვევაში, დანახარჯი გაიწევა ერთეულისთვის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღების მიზნით, მაგრამ არ ხდება ისეთი არამატერიალური აქტივის ან სხვა აქტივის შექმნა ან შექმნა, რომლის აღიარება შესაძლებელი იქნე-

ბა. საქონლის მიწოდების შემთხვევებში, ერთეული ამგვარ დანახარჯებს აღიარებს ხარჯის სახით, თუ მას ამ საქონლით სარგებლობის უფლება აქვს. მომსახურების გაწევის შემთხვევაში, ერთეული ამგვარ დანახარჯებს მაშინ აღიარებს, როდესაც მომსახურებას იღებს. მაგალითად, სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების დანახარჯი ხარჯის სახით აღიარდება დანახარჯის გაწევისთანავე (იხ. პუნქტი 52), მაგალითები სხვა დანახარჯებისა, რომელთა ხარჯის სახით აღიარება ხდება დანახარჯის გაწევისას, მოიცავს შემდეგს:

- (ა) დანახარჯები ახალი საქმიანობის დაწყებაზე (დანახარჯი გაშვებაზე), თუ ეს დანახარჯები არ შედის ძირითადი საშუალებების თვითღირებულებაში, სსბას 17-ის შესაბამისად. გაშვებაზე დანახარჯი შესაძლოა მოიცავდეს ერთეულის დაფუძნების დანახარჯებს, როგორებიცაა, იურიდიული პირის დაფუძნებისას გაწეული იურიდიული მომსახურებისა და სამდივნო დანახარჯები, ახალი საწარმოო სიმძლავრეების გაშვების ან ბიზნესის დაწყების (გახსნის წინა დანახარჯები) დანახარჯები და ახალი ოპერაციების დაწყების ან ახალი პროდუქციის წარმოების ან ახალი პროცესების გაშვების დანახარჯები (წინა საოპერაციო დანახარჯები);
- (ბ) დანახარჯი ტრენინგებზე;
- (გ) დანახარჯი რეკლამასა და რეალიზაციის ხელშეწყობაზე (მათ შორის, კატალოგების და საინფორმაციო ბუკლეტების ფოსტით შეკვეთაზე);
- (დ) დანახარჯი მთელი ერთეულის ან მისი ნაწილის ადგილის შეცვლაზე ან რეორგანიზაციაზე.

68. ერთეულს მაშინ აქვს საქონლით სარგებლობის უფლება, როდესაც საქონელი მას ეკუთვნის. ანალოგიურად, ერთეულს აქვს საქონლით სარგებლობის უფლება, თუ საქონელი შექმნა მომწოდებელმა მიწოდების ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად და ერთეულს შეუძლია მოითხოვოს მისი დაბრუნება საფასურის გადახდის სანაცვლოდ. მიიჩნევა, რომ მომსახურება მიღებულია, თუ ის შესრულებულია მომწოდებლის მიერ, ერთეულისთვის მისი მიწოდების ხელშეკრულების შესაბამისად და არა მაშინ, როდესაც ერთეული იყენებს მას სხვა მომსახურების გასაწევად, მაგალითად, მომხმარებელთა სარეკლამო მომსახურებისთვის.

69. 66-ე პუნქტი არ კრძალავს წინასწარი გადახდის აღიარებას აქტივის სახით, როდესაც საქონლისთვის გადახდა განხორციელებულია წინასწარ, სანამ ერთეული მოიპოვებს ამ საქონლით სარგებლობის უფლებას. ანალოგიურად, 66-ე პუნქტი არ კრძალავს წინასწარი გადახდის აღიარებას აქტივის სახით, როდესაც მომსახურებისთვის

გადახდა განხორციელებულია წინასწარ, სანამ ერთეული ამ მომსახურებას მიიღებს.

წარსული დანახარჯები, რომლებიც არ უნდა აღიარდეს ხარჯებად

70. დანახარჯი არამატერიალურ მუხლზე, რომელიც ერთეულის მიერ წინა წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ან შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში თავდაპირველად აღიარდა როგორც ხარჯი, შემდგომში არ უნდა აღიარდეს როგორც არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების ნაწილი.

შესაბამისი შეფასება

71. ერთეული სააღრიცხვო პოლიტიკის სახით ირჩევს ან თვითღირებულების მოდელს, 73-ე პუნქტის მიხედვით ან გადაფასების მოდელს, 74-ე პუნქტის მიხედვით. თუ არამატერიალური აქტივი აღრიცხულია გადაფასების მოდელის გამოყენებით, მაშინ მის ჯგუფში არსებული ყველა აქტივი აღრიცხული უნდა იყოს იმავე მეთოდის გამოყენებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ამ აქტივებისათვის არ არსებობს აქტიური ბაზარი.
72. არამატერიალური აქტივების ჯგუფი წარმოადგენს აქტივთა დაჯგუფებას, რომლებიც ერთმანეთის მსგავსია თავიანთი ბუნებითა და ერთეულის საქმიანობაში გამოყენებით. არამატერიალური აქტივების ჯგუფში შემავალი ერთეულების გადაფასება წარმოებს ერთდროულად, რათა თავიდან იქნეს აცილებული აქტივების შერჩევითი გადაფასება და ისეთი შემთხვევა, როცა ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხები წარმოადგენს სხვადასხვა თარიღებისთვის არსებული დანახარჯების და ღირებულებების ნაზავს.

თვითღირებულების მოდელი

73. საწყისი აღიარების შემდეგ, არამატერიალური აქტივი უნდა აისახოს ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის ოდენობით შემცირებული თვითღირებულებით.

გადაფასების მოდელი

74. საწყისი აღიარების შემდეგ, არამატერიალური აქტივი უნდა აისახოს გადაფასებული ღირებულებით, რომელიც არის გადაფასების თარიღისათვის, ნებისმიერი შემდგომი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის ოდენობით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, გადაფასების მიზნით, სამართლიანი ღირებულება უნდა განისაზღვროს აქტიური ბაზრიდან მიღებული ინფორმაციის საშუალებით. გადაფასებები უნდა ჩატარდეს რეგულარულად, ისე, რომ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მისი საბალანსო ღირებულება არსებითად არ განსხვავდებოდეს სამართლიანი ღირებულებისაგან.

75. გადაფასების მოდელის გამოყენების დროს არ უნდა მოხდეს:
 - (ა) იმ არამატერიალური აქტივების გადაფასება, რომლებიც მანამდე არ იყო აღიარებული აქტივების სახით; ან
 - (ბ) არამატერიალური აქტივების საწყისი აღიარება თვითღირებულების გარდა სხვა თანხით.
76. გადაფასების მოდელი გამოიყენება აქტივის თვითღირებულებით საწყისი აღიარების შემდეგ. თუმცა, თუ არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების მხოლოდ ნაწილია აღიარებული აქტივის სახით იმის გამო, რომ აქტივმა არ დააკმაყოფილა აღიარების კრიტერიუმები პროცესის ნაწილის გავლამდე (იხ. პუნქტი 63), გადაფასების მოდელი შესაძლოა გამოიყენებულ იქნეს მთლიანად ამ აქტივისათვის. აგრეთვე, გადაფასების მოდელი შესაძლოა გამოიყენებულ იქნეს იმ არამატერიალური აქტივისათვის, რომელიც მიღებული იქნა არა-გაცვლითი ოპერაციის შედეგით (იხ. პუნქტი 42-43).
77. აქტიური ბაზრის არსებობა არამატერიალური აქტივისათვის ჩვეულებრივი რამ არ არის, თუმცა შესაძლებელია არსებობდეს. მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში, აქტიური ბაზარი შეიძლება არსებობდეს თავისუფლად გადაცემადი ერთი ერთეულისგან მეორე ერთეულის მიერ შეძენილი ერთგვარი ლიცენზიებისათვის ან წარმოების კვოტებისათვის. თუმცა, აქტიური ბაზარი არ შეიძლება არსებობდეს სასაქონლო ნიშნებისათვის, გაზეთების სათაურებისათვის, მუსიკისა და ფილმების გაშვების უფლებებისათვის, პატენტებისათვის ან სავაჭრო ნიშნებისათვის, რადგან თითოეული ასეთი აქტივი უნიკალურია. აგრეთვე, მიუხედავად იმისა, რომ არამატერიალურ აქტივებს ყიდულობენ და ყიდიან, ხელშეკრულებებზე მოლაპარაკება წარმოებს ინდივიდუალურ მყიდველებსა და გამყიდველებს შორის და გარიგებები შედარებით იშვიათად ხდება. ამ მიზეზით, ერთ აქტივში გადახდილმა ფასმა შესაძლოა ვერ უზრუნველყოს სხვა აქტივის სამართლიანი ღირებულების საკმარისი მტკიცებულება. დასასრულს, ფასები ხშირად ხელმისაწვდომი არ არის საზოგადოებისათვის.
78. არამატერიალური აქტივის გადაფასების სიხშირე დამოკიდებულია მისი სამართლიანი ღირებულების ცვლილებაზე. თუ გადაფასებული აქტივის სამართლიანი ღირებულება მნიშვნელოვნად განსხვავდება მისი საბალანსო ღირებულებისაგან, საჭიროა შემდგომი გადაფასება. ზოგიერთი არამატერიალური აქტივის სამართლიანი ღირებულება შესაძლოა ხშირად მნიშვნელოვნად იცვლებოდეს, ამ შემთხვევაში საჭირო იქნება ყოველწლიური გადაფასება. ასეთი ხშირი გადაფასებები აუცილებელი არ არის იმ არამატერიალური აქტივებისათვის, რომელთა სამართლიანი ღირებულება უმნიშვნელოდ იცვლება.

79. თუ არამატერიალური აქტივის გადაფასება ხდება, ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაცია გადაფასების თარიღით არის:
 - (ა) გადანაგარიშებული აქტივის მთლიანი საბალანსო ღირებულების ცვლილების პროპორციულად ისე, რომ გადაფასების შემდეგ აქტივის საბალანსო ღირებულება მისი გადაფასებული ღირებულების ტოლია; ან
 - (ბ) გადანაგარიშებული აქტივის მთლიანი საბალანსო ღირებულების ცვლილების პროპორციულად ისე, რომ გადაფასების შემდეგ აქტივის საბალანსო ღირებულება მისი გადაფასებული ღირებულების ტოლია; ან
80. თუ გადაფასებული არამატერიალური აქტივის ჯგუფს მიკუთვნებული არამატერიალური აქტივის გადაფასება შეუძლებელია ამ აქტივისათვის აქტიურის ბაზრის არარსებობ გამო, აქტივი უნდა აისახოს ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის ოდენობით შემცირებული თვითღირებულებით.
81. თუ გადაფასებული არამატერიალური აქტივის სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრა, აქტიური ბაზრის ინფორმაციის საფუძველზე შეუძლებელია, აქტივის საბალანსო ღირებულება იქნება მისი აქტიური ბაზრის ინფორმაციის საფუძველზე, ნებისმიერი შემდგომი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის ოდენობით შემცირებული აქტივის გადაფასების ღირებულება გადაფასების თარიღისთვის.
82. გადაფასებული არამატერიალური აქტივის აქტიური ბაზრის არარსებობის ფაქტი, შესაძლებელია მიუთითებდეს აქტივის გაუფასურებაზე და საჭირო იყოს მისი გაუფასურებაზე ტესტირება, სსპას 21-ის ან სსპას 26-ის შესაბამისად.
83. თუ შემდგომი შეფასების თარიღისათვის აქტიური ბაზრის ინფორმაციის საფუძველზე შესაძლებელია აქტივის სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრა, მაშინ ამ თარიღიდან გამოიყენება გადაფასების მოდელი.
84. თუ არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად იზრდება, აღნიშნული მატების თანხა უნდა დაკრედიტდეს გადაფასების ნამეტში, თუმცა, გადაფასებიდან მიღებული მატება უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში იმ ოდენობით, რომლითაც კომპენსირდება იმავე აქტივთან დაკავშირებით, ადრე ნამეტში ან დეფიციტში აღიარებული გადაფასებით განპირობებული შემცირების თანხა.
85. თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად შემცირდა, შემცირების თანხა უნდა აღიარდეს ნამეტში ან დეფიციტში, თუმცა, გადაფასებით განპირობებული შემცირების თანხა უნდა აღიარდეს წმინდა აქტივებში/კაპიტალში იმ ოდენობით, რომ შემცი-

რების თანხა არ აღემატებოდეს გადაფასების ნამეტში ამ აქტივთან დაკავშირებით ასახულ საკრედიტო ნაშთს. გადაფასებით განპირობებული შემცირების თანხის ასახვა პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ამცირებს წმინდა აქტივების/კაპიტალის განყოფილებაში - „გადაფასების ნამეტის“ - დასათაურების ქვეშ დაგროვილ თანხას.

86. ნამეტის რეალიზაციისას წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ასახული დაგროვილი გადაფასებიდან ნამეტი შეიძლება გადატანილ იქნეს პირდაპირ გაუნაწილებელ მოგებაში. მთლიანი ნამეტი შესაძლებელია რეალიზებულ იქნეს აქტივის ბრუნვიდან ამოღებისას ან გასვლისას, თუმცა, ნამეტის ნაწილი შეიძლება რეალიზებულ იქნეს ერთეულის მიერ აქტივის გამოყენების დროს. ასეთ შემთხვევაში, რეალიზებული ნამეტის თანხა არის სხვაობა აქტივის გადაფასებულ საბალანსო ღირებულებაზე დაფუძნებულ ამორტიზაციასა და იმ ამორტიზაციას შორის, რომელიც აღიარდებოდა აქტივის პირვანდელი ღირებულების საფუძველზე. პირდაპირ გაუნაწილებელ მოგებაზე ან ზარალზე გადაფასების ნამეტის გადატანა მოგებისა და ზარალის მეშვეობით არ ხდება.

სასარგებლო მომსახურების ვადა

87. ერთეულმა უნდა შეაფასოს, განსაზღვრულია თუ განუსაზღვრელი არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა და თუ განსაზღვრულია, როგორია მისი ხანგრძლივობა, ან მწარმოებლურობა ან მსგავსი მახასიათებელი. ერთეულის მიერ არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა მიიჩნევა განუსაზღვრელად, თუ ყველა მიმდინარე ფაქტორის გაანალიზების შემდეგ ვერ განისაზღვრება იმ პერიოდის შეზღუდვა, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია აქტივის მიერ ერთეულში ფულადი სახსრების ნაკადების შემოსვლის გამომუშავება ან მომსახურების პოტენციალის შემოდინება.
88. არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა დამოკიდებულია მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე. არამატერიალური აქტივი განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადით ამორტიზდება (იხ.96-105-ე პუნქტები), ხოლო არამატერიალური აქტივი განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადით არ ამორტიზდება (იხ.106-109-ე პუნქტები). წინამდებარე სტანდარტს თან ახლავს საილუსტრაციო მაგალითები, სადაც ნაჩვენებია სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრა სხვადასხვა არამატერიალური აქტივისათვის და ამ არამატერიალური აქტივების შემდგომი აღრიცხვა, რომელიც ეყრდნობა მათი სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრას.

89. არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრისას, მრავალი ფაქტორის გათვალისწინებაა საჭირო, მათ შორის:
- (ა) ერთეულის მიერ აქტივის მოსალოდნელი გამოყენების ხასიათი და შესაძლებელია თუ არა აქტივის ეფექტურად მართვა სხვა მმართველი გუნდის მიერ;
 - (ბ) აქტივის ტიპური სასიცოცხლო ციკლი და საჯარო ინფორმაცია იმავე ტიპისა და მსგავსი დანიშნულების აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის წინასწარი შეფასების შესახებ;
 - (გ) ტექნიკური, ტექნოლოგიური, კომერციული და სხვა სახის მოძველება;
 - (დ) იმ დარგის სტაბილურობა, რომელშიც მოქმედებს აქტივი და აქტივიდან მიღებულ საქონელზე ან მომსახურებაზე საბაზრო მოთხოვნის ცვლილებები;
 - (ე) კონკურენტების ან პოტენციური კონკურენტების მოსალოდნელი ქმედებები;
 - (ვ) აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღების არსებული დონის შენარჩუნება, დანახარჯის დონე და ერთეულის უნარი და სურვილი ამ დონის მისაღწევად;
 - (ზ) აქტივზე კონტროლის პერიოდი და ამ აქტივის გამოყენებაზე დაწესებული იურიდიული ან მსგავსი შეზღუდვები, მაგალითად, აქტივთან დაკავშირებული იჯარის ვადის გასვლის თარიღი;
 - (თ) დამოკიდებულია თუ არა აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა ერთეულის სხვა აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადაზე.
90. ტერმინი „განუსაზღვრელი“ არ ნიშნავს „შეუზღუდავს“. არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა ასახავს მხოლოდ სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში აქტივის სტანდარტული მწარმოებლობის შესანარჩუნებლად საჭირო მომავალი შენახვის ხარჯების დონეს, ასევე ამ დონის მიღწევის შესაძლებლობა-სა და მიზანს. დასკვნა, რომ არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა განუსაზღვრელია, დამოკიდებული არ უნდა იყოს დაგეგმილ მომავალ ხარჯებზე, რომლებიც აქტივის სტანდარტული მწარმოებლობის შესანარჩუნებლად მისი შენახვის ხარჯებს აღემატება.
91. ტექნოლოგიის, კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფისა და სხვა არამატერიალური აქტივების სწრაფი ცვალებადობის ისტორიის გათვალისწინებით, არამატერიალური აქტივები მგრძნობიარეა

ტექნოლოგიური მოძველების მიმართ. აქედან გამომდინარე, მათი სასარგებლო მომსახურების ვადა შეიძლება ხანმოკლე იყოს.

92. არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა შესაძლოა ძალიან ხანგრძლივი ან განუსაზღვრელიც კი იყოს. განუსაზღვრელობის გამო გამართლებულია არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის წინდახედულად შეფასება, მაგრამ არ არის გამართლებული არარეალურად ხანმოკლე ვადის შერჩევა.
93. დაკავშირებული შეთანხმებებიდან (რომლებიც მოიცავს სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიულ უფლებებს) წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა არ უნდა აღემატებოდეს ამ დაკავშირებული შეთანხმების (სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებების) პერიოდს, მაგრამ შესაძლოა უფრო ხანმოკლე იყოს. ეს დამოკიდებულია პერიოდზე, რომლის განმავლობაშიც ერთეული მიზნად ისახავს ამ აქტივის გამოყენებას. თუ დაკავშირებული შეთანხმებები (სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებები) გადაცემულია შეზღუდული და განახლებადი პირობებით, არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა უნდა შეიცავდეს განახლების ვადას (ვადებს) მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს ერთეულის მიერ მნიშვნელოვანი დანახარჯების გარეშე პირობების განახლების მტკიცებულება.
94. შესაძლებელია, არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე გავლენას ახდენდეს ეკონომიკური, პოლიტიკური, სოციალური და იურიდიული ფაქტორები. ეკონომიკური, პოლიტიკური ან სოციალური ფაქტორები განსაზღვრავს ერთეულის მიერ მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღების პერიოდს. იურიდიულმა ფაქტორებმა შესაძლოა შეზღუდოს ერთეულის მიერ ამ სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღებაზე წვდომის გაკონტროლების პერიოდი. სასარგებლო მომსახურების ვადა არის ამ ფაქტორებით განსაზღვრული პერიოდებიდან უფრო ხანმოკლე.
95. შემდეგი ფაქტორების არსებობა, სხვა საკითხებთან ერთად, მიუთითებს, რომ ერთეულს შეეძლება დაკავშირებული შეთანხმებების (სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებების) მნიშვნელოვანი დანახარჯების გარეშე განახლება:
 - (ა) გამოცდილებაზე დაყრდნობით აშკარა ხდება, რომ დაკავშირებული შეთანხმებები (სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებები) განახლდება. თუ განახლება დამოკიდებულია მესამე მხარის თანხმობაზე, მაშინ უნდა არსებობდეს მტკიცებულება, რომ მესამე მხარე დათანხმდება.

- (ბ) არსებობს მტკიცებულება, რომ განახლებისთვის აუცილებელი ყველა პირობა დაკმაყოფილდება; და
- (გ) განახლების დანახარჯი უმნიშვნელოა ერთეულისთვის მომავალ ეკონომიკურ სარგებელთან ან მომსახურების პოტენციალთან შედარებით, რომლის შემოსვლაც ერთეულში ამ უფლებების განახლებიდან არის მოსალოდნელი.

როცა განახლების დანახარჯი მნიშვნელოვანია მომავალ ეკონომიკურ სარგებელთან ან მომსახურების პოტენციალთან შედარებით, რომელთა შემოსვლაც ერთეულში განახლების შემთხვევაშია მოსალოდნელი, „განახლების“ დანახარჯი, არსებითად, წარმოადგენს განახლების დღეს ახალი არამატერიალური აქტივის შესყიდვის დანახარჯს.

არამატერიალური აქტივები განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადით

ამორტიზაციის პერიოდი და ამორტიზაციის მეთოდი

96. განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ამორტიზებადი თანხა სისტემატურად უნდა განაწილდეს მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე. ამორტიზება მაშინ უნდა დაიწყოს, როცა შესაძლებელია აქტივის გამოყენება, მაგ., მისი იმ ადგილას და იმ მდგომარეობაში ყოფნისას, როცა მისი გამოყენება მენეჯმენტის მიერ განსაზღვრული ფორმით არის შესაძლებელი. ამორტიზების შეწყვეტა უნდა დაემთხვეს ორი პერიოდიდან ყველაზე ადრე დაწყებულს: როცა აქტივი კლასიფიცირებულია გასაყიდად ფლობილად (ან შეტანილია გამსვლელი აქტივების ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია გასაყიდად ფლობილად), შესაბამისი აღრიცხვის საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტების მიხედვით, , რომელიც ეხება გასაყიდად ფლობილ გრძელვადიან აქტივებს და შეწყვეტილ ოპერაციებს და ამ აქტივის აღიარების შეწყვეტის თარიღს. ამორტიზაციის გამოყენებულმა მეთოდმა უნდა ასახოს მოდელი, რომლის მიხედვითაც ერთეული ვარაუდობს ამ აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მოხმარებას. თუ ამ მოდელის საიმედოდ განსაზღვრა შეუძლებელია, მაშინ გამოყენებული უნდა იყოს წრფივი დარიცხვის მეთოდი. ყოველი პერიოდის ამორტიზაციის ხარჯი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა წინამდებარე ან სხვა სტანდარტი ნებას რთავს, ან მოითხოვს, რომ ეს ხარჯი შეტანილ იქნეს სხვა აქტივის საბალანსო ღირებულებაში.
97. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში აქტივის ამორტიზებადი თანხის სისტემურ საფუძველზე გასანაწილებლად, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ამორტიზაციის სხვადასხვა მეთოდი.

ამ მეთოდებში შედის წრფივი, ნაშთის შემცირების და წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდები. შერჩეული მეთოდი უნდა შეესაბამებოდეს ერთეულის მიერ აქტივის ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მოხმარების წესს და გამოყენებულ უნდა იქნეს უცვლელად, პერიოდიდან პერიოდამდე, თუ აქტივის მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მოხმარების ხასიათი არ იცვლება.

98. ამორტიზაცია, ჩვეულებრივ, ნამეტში ან დეფიციტში აღიარდება. თუმცა, ზოგჯერ აქტივში განივთებული ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი, ხარჯის გამოწვევის ნაცვლად, ერთეულის მიერ სხვა აქტივების წარმოებაშია შთანთქმული. ამ შემთხვევაში, საამორტიზაციო თანხა შეადგენს სხვა აქტივების თვითღირებულების ნაწილს და ჩაირთვება მის საბალანსო ღირებულებაში. მაგალითად, საწარმოო პროცესში გამოყენებული არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია ჩაირთვება მარაგების საბალანსო ღირებულებაში (იხ. სსბასს 12).

ნარჩენი ღირებულება

99. განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის არამატერიალური აქტივის ნარჩენი ღირებულება მიჩნეულ უნდა იქნეს ნულის ტოლად, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც:
- (ა) მესამე მხარეს აღებული აქვს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მისი შესყიდვის ვალდებულება; ან
 - (ბ) არსებობს აქტიური ბაზარი აქტივისათვის და:
 - (i) ნარჩენი ღირებულების განსაზღვრა შესაძლებელია ამ ბაზრიდან აღებული ინფორმაციის საფუძველზე; და
 - (ii) მოსალოდნელია, რომ ეს ბაზარი იარსებებს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოსთვის.
100. განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის აქტივის ამორტიზებადი თანხა განისაზღვრება მისი ნარჩენი ღირებულების გამოკლების შემდეგ. ნულისაგან განსხვავებული ნარჩენი ღირებულება ნიშნავს, რომ ერთეული ვარაუდობს აქტივის გასვლას მისი ეკონომიკური მომსახურების ვადის დასრულებამდე.
101. განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის აქტივის ნარჩენი ღირებულების შეფასება ეფუძნება მისი გასვლისას არსებულ, შეფასების დღეს იმ მსგავსი აქტივების ფასებით გამოთვლილ ანაზღაურებად ღირებულებას, რომლებმაც თავიანთი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მიაღწიეს და მსგავს პირობებში მოქმედებდნენ. ნარჩენი ღირებულება გადაისინჯება, სულ მცირე, ყველა ფინანსური წლის ბოლოს. ნარჩენ ღირებულებაში ცვლილება

აღირიცხება, როგორც ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებებში, სსბას 3-ის - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები - შესაბამისად.

102. არამატერიალური აქტივის ნარჩენი ღირებულება შესაძლოა გაიზარდოს აქტივის საბალანსო ღირებულებამდე ან უფრო მეტადაც. ასეთ შემთხვევაში, ამორტიზაციის ხარჯი ნულის ტოლია იმ დრომდე, სანამ მისი ნარჩენი ღირებულება აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლები გახდება.

ამორტიზაციის პერიოდისა და ამორტიზაციის მეთოდის გადასინჯვა

103. განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის არამატერიალური აქტივის ამორტიზაციის პერიოდი და ამორტიზაციის მეთოდი უნდა გადაისინჯოს, სულ მცირე, ყოველი წლის ბოლოს. თუ აქტივის მოსალოდნელი სასარგებლო მომსახურების ვადა მნიშვნელოვნად განსხვავდება მისი წინა შეფასებისაგან, მაშინ ამორტიზაციის პერიოდი შესაბამისად უნდა შეიცვალოს. თუ აქტივიდან მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალის ხასიათი მნიშვნელოვნად შეიცვალა, მაშინ ამორტიზაციის მეთოდი აღნიშნული ცვლილების ასახვის მიზნით უნდა შეიცვალოს. ასეთი ცვლილებები უნდა აისახოს, როგორც ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში, სსბას 3-ის შესაბამისად.
104. არამატერიალური აქტივის გამოყენების ვადის განმავლობაში შეიძლება აღმოჩნდეს, რომ მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასება შეუსაბამოა. მაგალითად, გაუფასურების ზარალის აღიარება შესაძლოა მიანიშნებდეს, რომ საჭიროა ამორტიზაციის პერიოდის შეცვლა.
105. დროთა განმავლობაში, არამატერიალური აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის ერთეულში შემოსვლის ხასიათი შეიძლება შეიცვალოს. მაგალითად, შეიძლება ცხადი გახდეს, რომ ამორტიზაციის ნაშთის შემცირების მეთოდი უფრო მისაღებია, ვიდრე წრფივი მეთოდი. სხვა მაგალითია, როცა ლიცენზიით წარმოდგენილი უფლებების გამოყენება გადავადებულია სტრატეგიული გეგმის სხვა კომპონენტების ამოქმედებამდე. ასეთ შემთხვევაში, აქტივიდან შემოსული ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი შესაძლოა არ იქნეს მიღებული მომდევნო პერიოდებამდე.

განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივები

106. განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივები არ უნდა იქნეს ამორტიზებული.

107. სსბასს 21-ის და სსბასს 26-ის თანახმად, ერთეულს მოეთხოვება განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე ან გამოსაყენებლად მიუწვდომელი არამატერიალური აქტივის გაუფასურების შემოწმება, მისი ანაზღაურებადი ღირებულების საბალანსო ღირებულებასთან შედარების გზით:

(ა) ყოველწლიურად; და

(ბ) ყოველთვის, როცა არსებობს არამატერიალური აქტივის შესაძლო გაუფასურების რაიმე ნიშანი.

სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასების გადასინჯვა

108. ამორტიზებისთვის გაუმიზნავი არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა ყველა პერიოდში უნდა გადაისინჯოს, რათა განისაზღვროს, კვლავაც ადასტურებს თუ არა მოვლენები და პირობები, რომ არამატერიალურ აქტივს განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადა აქვს. თუკი ასეთი რამ არ დასტურდება, აქტივის განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის შეცვლა განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადით აღირიცხება, როგორც ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებებში, სსბასს 3-ის შესაბამისად.

109. თვითღირებულების მოდელის საფუძველზე შეფასებული არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის შეცვლა განუსაზღვრელის განსაზღვრულით, სსბასს 21-ის ან სსბასს 26-ის შესაბამისად, აქტივის შესაძლო გაუფასურებაზე მიანიშნებს. აქედან გამომდინარე, ერთეული აქტივის გაუფასურებას სსბასს 21-ის ან სსბასს 26-ის მიხედვით, მისი ანაზღაურებადი ღირებულების საბალანსო ღირებულებასთან შედარების გზით ამოწმებს. ანაზღაურებად ღირებულებაზე საბალანსო ღირებულების ნებისმიერი ნამეტი აღიარდება გაუფასურების ზარალად.

საბალანსო ღირებულების ანაზღაურებადობა - გაუფასურების ზარალი

110. ერთეული, შესაბამისად, სსბასს 21-ის ან სსბასს 26-ის გამოყენებით განსაზღვრავს, თვითღირებულების მოდელით შეფასებული არამატერიალური აქტივი გაუფასურდა თუ არა. ეს სტანდარტები განმარტავენ, თუ როგორ უნდა გადასინჯოს ერთეულმა მისი აქტივების საბალანსო ღირებულება, როგორ უნდა განსაზღვროს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება და როდის უნდა აღიაროს გაუფასურების ზარალი, ან მოახდინოს მისი უკუგატარება.

მოდელი და გასვლა

111. არამატერიალური აქტივის აღიარება უნდა შეწყდეს:

- (ა) მისი გასვლისას (არაგაცვლითი ოპერაციით გასვლის ჩათვლით); ან
 - (ბ) როდესაც არავითარი მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი არ არის მოსალოდნელი აქტივის გამოყენებისა და შემდგომი გასვლის შედეგად.
112. არამატერიალური აქტივის აღიარების შეწყვეტისას წარმოქმნილი მოგება ან ზარალი უნდა განისაზღვროს, როგორც სხვაობა აქტივის გასვლის წმინდა შემოსავლებსა და აქტივის საბალანსო ღირებულებას შორის. იგი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში (თუ სსბასს 13 გაყიდვაზე ან უკუიჯარაზე სხვაგვარად არ განსაზღვრავს), როდესაც აქტივის აღიარება შეწყდება.
113. არამატერიალური აქტივის გასვლა შეიძლება რამდენიმე გზით მოხდეს (მაგ., გაყიდვით, ფინანსური იჯარით, ან არაგაცვლითი ოპერაციით). ასეთი აქტივის გასვლის თარიღის განსაზღვრისას, ერთეული იყენებს სსბასს 9-ის - ამონაგები გაცვლითი ოპერაციებიდან - კრიტერიუმებს საქონლის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგების აღიარების შესახებ. სსბასს 13 ეხება აქტივის გაყიდვით და უკუიჯარის პირობით გასვლას.
114. თუ ერთეული, 28-ე პუნქტის აღიარების პრინციპის შესაბამისად, არამატერიალური აქტივის ნაწილის გასვლის ხარჯს აქტივის საბალანსო ღირებულებაში აღიარებს, ის წყვეტს გასული ნაწილის საბალანსო ღირებულების აღიარებას. თუ ერთეულისთვის გასული ნაწილის საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია, მას გასვლის ღირებულება ეხმარება, დაადგინოს, რა ღირებულების იყო გასული ნაწილი აქტივის შესყიდვის ან ერთეულში მისი შექმნისას.
115. არამატერიალური აქტივის გასვლისას მისაღები თანხა თავდაპირველად აღიარდება სამართლიანი ღირებულებით. თუ გადახდა არამატერიალური აქტივისათვის გადავადებულია, მიღებული ანაზღაურება თავდაპირველად აღიარდება ფულადი ერთეულის ეკვივალენტის შესაბამისად. სხვაობა გადასახადის ნომინალურ ღირებულებასა და ფულად ეკვივალენტს შორის აღიარდება პროცენტის სახით მიღებულ ამონაგებად, სსბასს 9-ის შესაბამისად, რომელიც ასახავს ფაქტობრივ სარგებელს მოთხოვნაზე.
116. განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ამორტიზება აქტივის გამოყენების შეწყვეტის შემდეგაც გრძელდება, გარდა ისეთი შემთხვევისა, როცა ის ბოლომდეა ამორტიზებული ან გასაყიდად გამიზნულად არის კლასიფიცირებული (ან შეტანილია გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული აქტივების სალიკვიდაციო ჯგუფში) აღრიცხვის შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად, რომლებიც გასაყიდად გამიზნულ გრძელვადიან აქტივებს და შეწყვეტილ ოპერაციებს ეხება.

განმარტებითი შენიშვნები

ზოგადი ნაწილი

117. თითოეული ჯგუფის არამატერიალური აქტივისათვის შენიშვნებში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია, შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივების და სხვა არამატერიალური აქტივების გამოჯვანით:

- (ა) სასარგებლო მომსახურების ვადა განუსაზღვრელია თუ განსაზღვრული და თუ განსაზღვრულია, აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადები ან გამოყენებული ამორტიზაციის ნორმები;
- (ბ) განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის არამატერიალური აქტივისთვის გამოყენებული ამორტიზაციის მეთოდები;
- (გ) მთლიანი საბალანსო ღირებულება და აკუმულირებული ამორტიზაცია (აგრეგირებული აკუმულირებული გაუფასურების ზარალთან ერთად) პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს;
- (დ) მოგებისა და ზარალის ანგარიშების ის მუხლ(ებ)ი, რომელშიც ჩართულია არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია;
- (ე) საბალანსო ღირებულების შეჯერება პერიოდის ბოლოს და დასაწყისში, რომელიც აჩვენებს:
 - (i) გაფართოებას, რომელიც ცალ-ცალკე მიუთითებს შიდა საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებზე და დამოუკიდებლად შემენილზე;
 - (ii) აქტივებს, რომლებიც კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამიზნულად ან შეტანილია გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამიზნულად, აღრიცხვის შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად, რომლებიც ეხება გასაყიდად გამიზნულ გრძელვადიან აქტივებს, შეწყვეტილ ოპერაციებს და სხვა გასვლებს;
 - (iii) გაზრდას ან შემცირებას პერიოდის განმავლობაში, რომელიც განაპირობა გადაფასებამ, 74-ე, 84-ე და 85-ე პუნქტების შესაბამისად (თუ არსებობს);
 - (iv) გაუფასურების ზარალს, რომელიც, სსბასს 21-ის ან სსბასს 26-ის მიხედვით, პერიოდის განმავლობაში აღიარებულია მოგებაში ან ზარალში (თუ არსებობს);
 - (v) გაუფასურების ზარალს, რომელიც, სსბასს 21-ის ან სსბასს 26-ის მიხედვით, უკუგატარებულია პერიოდის განმავლობაში მოგებაში ან ზარალში (თუ არსებობს);

- (vi) პერიოდის განმავლობაში აღიარებულ ნებისმიერ ამორტიზაციას;
 - (vii) ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშებისას და უცხოური ქვედანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშებისას წარმოქმნილ წმინდა საკურსო სხვაობებს;
 - (viii) პერიოდის განმავლობაში საბალანსო ღირებულების სხვა ცვლილებებს.
118. არამატერიალური აქტივების ჯგუფი არის მსგავსი ხასიათისა და გამოყენების აქტივების დაჯგუფება. ცალკეული ჯგუფების მაგალითები შეიძლება მოიცავდეს:
- (ა) სასაქონლო ნიშანს;
 - (ბ) ჟურნალ-გაზეთების სახელწოდებებს და პუბლიკაციების სათაურებს;
 - (გ) კომპიუტერულ პროგრამულ უზრუნველყოფას;
 - (დ) ლიცენზიებს;
 - (ე) საავტორო უფლებებს, პატენტებს და სხვა უფლებებს სამრეწველო ქონების საკუთრებაზე, მომსახურებისა და ექსპლოატაციის უფლებებს;
 - (ვ) რეცეპტებს, ფორმულებს, მოდელებს, დიზაინს და პროტოტიპებს; და
 - (ზ) არამატერიალურ აქტივებს, რომლებზეც მიმდინარეობს საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები.
- ზემოთ აღნიშნული კლასები იყოფა (ან ერთიანდება) უფრო მცირე (დიდ) ჯგუფებად, თუ ამით მიიღება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის უფრო შესაფერისი ინფორმაცია.
119. ერთეული ასახავს ინფორმაციას გაუფასურებული არამატერიალური აქტივის შესახებ, სსბასს 21-ის ან სსბასს 26-ის მიხედვით, 117-ე პუნქტით (ე) (iii)-(v) მოთხოვნილ ინფორმაციასთან ერთად.
120. სსბასს 3 ითხოვს, რომ ერთეულმა ასახოს საადრიცხვო შეფასების ცვლილების ხასიათი და ოდენობა, რომელიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდში ან მოსალოდნელია, მნიშვნელოვანი გავლენა მოახდინოს შემდგომ პერიოდებში. ასეთი ასახვა შესაძლოა გამომდინარეობდეს ცვლილებებიდან, რომლებიც მოხდა:
- (ა) არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებაში;
 - (ბ) ამორტიზაციის მეთოდში; ან

(გ) ნარჩენ ღირებულებაში.

121. ერთეულმა აგრეთვე უნდა ასახოს:

- (ა) განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონედ შეფასებული არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება და მიზეზები, რომლებიც ადასტურებს ამ აქტივის განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებას. ამ მიზეზების ჩამოთვლისას ერთეულმა უნდა აღწეროს ფაქტორ(ებ)ი, რომელიც მნიშვნელოვან როლს ასრულებს მოცემული არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განუსაზღვრელად მიჩნევაში;
- (ბ) ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითი ნებისმიერი ინდივიდუალური არამატერიალური აქტივის აღწერა, საბალანსო ღირებულებისა და დარჩენილი ამორტიზაციის პერიოდის მითითებით;
- (გ) არაგაცვლითი ოპერაციებით შეძენილი და თავდაპირველად სამართლიანი ღირებულებით აღიარებული არამატერიალური აქტივებისათვის (იხ.42-43-ე პუნქტები):
 - (i) ამ აქტივებისათვის თავდაპირველად აღიარებული სამართლიანი ღირებულება;
 - (ii) მათი საბალანსო ღირებულება; და
 - (iii) როგორ აღირიცხება აქტივები აღიარების შემდგომ: თვითღირებულების მოდელით თუ გადაფასების მოდელით.
- (დ) იმ არამატერიალური აქტივების არსებობა და საბალანსო ღირებულება, რომელთა კონტროლის უფლება შეზღუდულია და ვალდებულების უზრუნველსაყოფად გამოყენებული არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულება; და
- (ე) არამატერიალური აქტივების შეძენის სახელშეკრულებო ვალდებულებების თანხა.

122. როდესაც ერთეული აღწერს ფაქტორ(ებ)ს, რომელიც მნიშვნელოვან როლს ასრულებს არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრაში, მან უნდა გაითვალისწინოს 89-ე პუნქტში მოცემული ფაქტორების ჩამონათვალი.

აღიარების შემდეგ გადაფასების მოდელით შეფასებული არამატერიალური აქტივები

123. თუ არამატერიალური აქტივები აღირიცხულია გადაფასებული ღირებულებით, უნდა გამჟღავნდეს შემდეგი ინფორმაცია:

- (ა) არამატერიალური აქტივების ჯგუფების მიხედვით:
 - (i) გადაფასების ძალაში შესვლის თარიღი;
 - (ii) გადაფასებული არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულებები;
 - (iii) საბალანსო ღირებულება, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახებოდა, არამატერიალური აქტივები 73-ე პუნქტში განხილული თვითღირებულების მოდელით რომ ყოფილიყო შეფასებული; და
- (ბ) არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებული გადაფასების წამეტის ოდენობა პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს, პერიოდის განმავლობაში მომხდარი ცვლილებებისა და წაშლის აქციონერებისათვის განაწილების ნებისმიერი შეზღუდვის მითითებით;
- (გ) აქტივების სამართლიანი ღირებულებების შეფასებისას გამოყენებული მეთოდები და მნიშვნელოვანი დაშვებები.

124. შესაძლოა, ინფორმაციის გამჟღავნების მიზნებისათვის, აუცილებელი გახდეს გადაფასებული აქტივების ჯგუფების უფრო მსხვილ ჯგუფებში აგრეგირება, თუმცა, თუ აგრეგირების შედეგად არამატერიალური აქტივების ჯგუფში, როგორც თვითღირებულების, ისე გადაფასების მოდელის შესაბამისად შეფასებული ღირებულებები შერეულად იქნება წარმოდგენილი, კლასების აგრეგირება არ მოხდება.

კვლევით და განვითარების სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯები

- 125. ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს პერიოდის განმავლობაში ხარჯის სახით აღიარებული აგრეგირებული თანხები, კვლევით განვითარების სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯები.
- 126. კვლევით და განვითარების სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯები მოიცავს ყველა დანახარჯს, რომელიც პირდაპირ მიეკუთვნება კვლევით ან განვითარების სამუშაოებს (იხ. 64-ე და 65-ე პუნქტები, მეთოდური მითითებებისათვის გაწეული დანახარჯების იმ სახეებზე, რომლებიც 125-ე პუნქტით გათვალისწინებული ინფორმაციის ასახვის მიზნისათვის, აღნიშნულ დანახარჯებში ჩართვას ექვემდებარება).

სხვა ინფორმაცია

- 127. ერთეულს არ მოეთხოვება, მაგრამ კარგი იქნება, თუ წარადგენს შემდეგ ინფორმაციას:
 - (ა) მთლიანად ამორტიზებული იმ არამატერიალური აქტივის აღწერას, რომელიც ჯერ კიდევ გამოიყენება; და

- (ბ) ერთეულის მიერ კონტროლებული იმ მნიშვნელოვანი არამატერიალური აქტივების მოკლე აღწერას, რომლებიც აქტივის სახით იმის გამო არ არის აღიარებული, რომ წინამდებარე სტანდარტის აღიარების კრიტერიუმებს არ აკმაყოფილებს.

გარდამავალი დებულებები

128. ერთეულმა, რომელსაც ადრე აღიარებული აქვს არამატერიალური აქტივები, ეს სტანდარტი რეტროსპექტულად, სსბასს 3-ის შესაბამისად უნდა გამოიყენოს.
129. ერთეულმა, რომელსაც ადრე აღიარებული არ ჰქონდა არამატერიალური აქტივები და აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს იყენებს, ეს სტანდარტი პერსპექტიულად უნდა გამოიყენოს, თუმცა, რეტროსპექტული გამოყენება ნებადართულია.
130. არამატერიალური აქტივებისთვის, რომლებიც აკმაყოფილებენ:
- (ა) ამ სტანდარტის აღიარების კრიტერიუმებს (თვითღირებულების საიმედოდ შეფასების ჩათვლით); და
 - (ბ) ამ სტანდარტის გადაფასების კრიტერიუმებს (აქტიური ბაზრის არსებობის ჩათვლით);

ერთეულმა შეიძლება აირჩიოს არამატერიალური აქტივის შეფასება გადასვლის თარიღისათვის სამართლიანი ღირებულებით და ეს სამართლიანი ღირებულება იმ თარიღისათვის ნავარაუდევ ღირებულებად გამოიყენოს.

131. ერთეულმა შეიძლება აირჩიოს არამატერიალური აქტივის წინა გადაფასება ცვლილების თარიღისათვის ან მანამდე გადაფასებისათვის ნავარაუდევი ღირებულებით, თუ გადაფასდა გადაფასების თარიღისათვის, ფართოდ შესადარის:
- (ა) სამართლიან ღირებულებასთან;
 - (ბ) თვითღირებულებასთან ან ამორტიზებად ღირებულებასთან, სსბასს-ის შესაბამისად, რომელიც ზოგადი ან სპეციფიური ფასის ინდექსის ასახვისთვის გამოიყენება.

ძალაში შესვლის თარიღი

132. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს ეს სტანდარტი წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს 2011 წლის 1 აპრილიდან ან შემდეგ დაწყებულ პერიოდს. ადრინდელი გამოყენება მისასაღმებელია. თუ ერთეული იყენებს ამ სტანდარტს 2011 წლის 1 აპრილამდე დაწყებული პერიოდისთვის, ეს ფაქტი უნდა გამჟღავნოს და, ამავე დროს, გამოიყენოს სსბასს 21 და სსბასს 26.

- 132ა. პუნქტი 6 შესწორდა სსბასს 32-ით – *შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: გრანტორი, გამოცემული 2011 წლის ოქტომბერში. ერთეულმა უნდა გამოიყენოს ეს შესწორება სტანდარტი წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს 2014 წლის 1 იანვრიდან ან შემდეგ დაწყებულ პერიოდს. აღრინდელი გამოყენება მისასაღმებელია. თუ ერთეული ამ სტანდარტს იყენებს 2014 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისთვის, ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს და, ამავე დროს, გამოიყენოს სსბასს 32, სსბასს 5-ის მე-6 და 42-ე(ა) პუნქტების შესწორებები, სსბასს 13-ის 25-27-ე და 85-ე(ბ) პუნქტების შესწორებები, სსბასს 17-ის მე-5, მე-7 და 107-ე(გ) პუნქტების შესწორებები და სსბასს 29-ის მე-2 და 125-ე(ა) პუნქტების შესწორებები.*
133. როდესაც ერთეული, სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღის შემდგომ, ნერგავს აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის, როგორც ეს სსბასს-ებით არის განსაზღვრული, ეს სტანდარტი გამოიყენება ერთეულის წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს დანერგვის თარიღიდან ან შემდგომ დაწყებულ პერიოდს.

მითითებები გამოყენებაზე

დანართი სსბასს 31-ის შემადგენელი ნაწილია

ვებ-გვერდის დანახარჯები

მგ1. ერთეულმა შეიძლება წარმოქმნას შიდა დანახარჯები თავისი ვებ-გვერდის განვითარებასა და ოპერაციებზე შიდა და გარე წვდომისთვის. გარე წვდომისთვის შექმნილი ვებ-გვერდი შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სხვადასხვა მიზნებისათვის, როგორებიც არის: ინფორმაციის გავრცელება, მომსახურებაზე ცნობიერების ამაღლება, ნორმატიული აქტების პროექტებზე კომენტარების მოთხოვნა, ერთეულის მომსახურებისა და პროდუქციისთვის ხელის შეწყობა და რეკლამირება, ელექტრონული მომსახურების მიწოდება და მომსახურების და პროდუქციის გაყიდვა. შიდა წვდომისთვის შექმნილი ვებ-გვერდი შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ერთეულის პოლიტიკის და მომსახურების მომხმარებლების შესახებ მონაცემების შესანახად და მსგავსი ინფორმაციის მოსამუშაოდ.

მგ2. ვებ-გვერდის საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ფაზები შეიძლება აღიწეროს შემდეგნაირად:

- (ა) დაგეგმვა - მოიცავს განხორციელებადობის შესწავლის ღონისძიებებს, რომელშიც შედის: მიზნების და სპეციფიკის განსაზღვრა, ალტერნატივების შეფასება და უპირატესობის მინიჭება;
- (ბ) გამოყენების და ინფრასტრუქტურის განვითარების სამუშაოები - მოიცავს დომენის სახელის მოპოვებას, ტექნიკური უზრუნველყოფის და საოპერაციო პროგრამული უზრუნველყოფის შესყიდვას და განვითარების სამუშაოებს, შექმნილი სისტემების დამონტაჟებას და გამოცდას;
- (გ) გრაფიკული დიზაინის განვითარების სამუშაოები - მოიცავს ვებ-გვერდის გარე ხედის დიზაინის შექმნას; და
- (დ) შემადგენლობის განვითარების სამუშაოები - მოიცავს შექმნას, შესყიდვას, მომზადებას და ინფორმაციის, ტექსტის ან გრაფიკული სახით, ვებ-გვერდზე ატვირთვას ვებ-გვერდის განვითარების სამუშაოების დასრულებამდე. ეს ინფორმაცია შეიძლება შეინახოს ცალკე მონაცემთა ბაზებში, რომლებიც ინტეგრირებულია (ან ხელმისაწვდომია) ვებ-გვერდში ან პირდაპირ კოდირებულია ვებ-გვერდებზე.

- მგ3. როგორც კი ვებ-გვერდის საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები დასრულდება, საოპერაციო ფაზა იწყება. ამ ფაზის განმავლობაში ერთეული ინარჩუნებს და აძლიერებს სისტემებს, ინფრასტრუქტურას, გრაფიკულ დიზაინს და ვებ-გვერდის შემადგენლობას.
- მგ4. შიდა და გარე წვდომისთვის ერთეულის ვებ-გვერდის განვითარებასა და ოპერაციებზე გაწეული შიდა დანახარჯების აღრიცხვისას არსებობს შემდეგი შეკითხვები:
- (ა) არამატერიალურია თუ არა ერთეულში შექმნილი აქტივი, რომელიც ამ სტანდარტის მოთხოვნების განხილვის საგანს წარმოადგენს;
 - (ბ) როგორია ასეთი დანახარჯების შესაბამისი აღრიცხვის მეთოდი.
- მგ5. გამოყენების წესი არ ვრცელდება ვებ-გვერდის ტექნიკური უზრუნველყოფის შესყიდვაზე, განვითარებასა და საქმიანობაზე (მაგ., ვებ სერვერები, სატესტო სერვერები, წარმოების სერვერები და ინტერნეტ-კავშირები). ამასთან, როდესაც ერთეული თავისი ვებ-გვერდის ინტერნეტ მომსახურების მომწოდებლის ჰოსტინგზე დანახარჯებს წარმოქმნის, დანახარჯები აღიარდება მომსახურების მიღებისას წარმოქმნილ ხარჯად.
- მგ6. სსბასს 31 არ გამოიყენება ჩვეულებრივი საოპერაციო ციკლის განმავლობაში გასაყიდად განკუთვნილი არამატერიალური აქტივებისათვის (იხ. სსბასს 11 და სსბასს 12) ან სსბასს 13-ის სფეროში შემავალი ლიზინგისათვის შესაბამისად, გამოყენების წესი არ ვრცელდება სხვა ერთეულზე გასაყიდად განკუთვნილ ვებ-გვერდის (ან ვებ-გვერდის კომპიუტერული პროგრამის) განვითარებაზე ან საქმიანობაზე. როდესაც ვებ-გვერდი იჯარით გაიცემა, მეიჯარე იყენებს გამოყენების ამ წესს. როდესაც ვებ-გვერდი ფინანსური იჯარის პირობით გაიცემა, მოიჯარე იყენებს გამოყენების ამ წესს იჯარით გაცემული აქტივის თავდაპირველი აღიარების შემდგომ.
- მგ7. განვითარების სამუშაოების შედეგად წარმოქმნილი და შიდა ან გარე წვდომისთვის განკუთვნილი ვებ-გვერდი ერთეულის შიგნით წარმოქმნილი და ამ სტანდარტის მოთხოვნების განხილვის საგნად ქცეული არამატერიალურ აქტივია.
- მგ8. განვითარების სამუშაოების შედეგად წარმოქმნილი ვებ-გვერდი არამატერიალურ აქტივად მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ აღიარდება, როდესაც, აღიარების და საწყისი შეფასების შესახებ 28-ე პუნქტით განსაზღვრულ ზოგად მოთხოვნებთან ერთად, ერთეულს ამ სტანდარტის 55-ე პუნქტის მოთხოვნების დაკმაყოფილებაც შეუძლია. კერძოდ, ერთეულმა შესაძლოა

დააკმაყოფილოს მოთხოვნა იმის საჩვენებლად, თუ როგორ წარმოქმნის მისი ვებ-გვერდი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს, ამ სტანდარტის 55-ე პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად. ეს მაშინ, როდესაც, მაგალითად, ვებ-გვერდს შემოსავლების, მათ შორის, შეკვეთების განთავსების ან მომსახურების მიწოდების შედეგად, ვებ-გვერდის მეშვეობით და არა საჯარო მოსამსახურეების მიერ ფიზიკური ადგილმდებარეობის გამოყენებით, პირდაპირი შემოსავლების წარმოქმნის უნარი შესწევს. როდესაც ერთეულს არ შესწევს უნარი, აჩვენოს, თუ როგორ წარმოქმნის მხოლოდ ან ძირითადად თავისი მომსახურების მხარდაჭერისა და რეკლამირებისთვის შექმნილი ვებ-გვერდი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს, ასეთი ვებ-გვერდის განვითარების სამუშაოებზე გაწეული ყველა დანახარჯი მათი წარმოქმნისას ხარჯებად აღიარდება.

მგ9. ერთეულის ვებ-გვერდის განვითარების სამუშაოებსა და ოპერაციებზე გაწეული ნებისმიერი შიდა დანახარჯი ამ სტანდარტის შესაბამისად აღირიცხება. თითოეული ქმედების ხასიათი, რომლისთვისაც წარმოიქმნება დანახარჯები (მაგ., მომუშავეთა ტრენინგები და ვებ-გვერდის მომსახურება) და ვებ-გვერდის განვითარების ან პოსტ განვითარების ფაზა, აღრიცხვის შესაბამისი მეთოდის განსაზღვრისათვის ფასდება (დამატებითი წესები წარმოდგენილია საილუსტრაციო მაგალითების ბოლოს, ცხრილში), მაგალითად:

- (ა) დაგეგმვის ფაზა ხასიათით ამ სტანდარტის 52-54-ე პუნქტებში წარმოდგენილი კვლევების ფაზის მსგავსია. ამ ფაზაში გაწეული ყველა დანახარჯი მათი წარმოქმნისას, ხარჯებად აღიარდება;
- (ბ) გამოყენების და ინფრასტრუქტურის განვითარების სამუშაოების, გრაფიკული დიზაინის და შემადგენლობის საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ფაზები, რამდენადაც ერთეულის მომსახურებების და, საქონლის რეკლამირების და მხარდაჭერის გარდა, სხვა მიზნებისათვის განხორციელებული შემადგენლობის განვითარების სამუშაოები ხასიათით ამ სტანდარტის 55-62-ე პუნქტებით განსაზღვრული საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების მსგავსია. ამ ფაზებში გაწეული დანახარჯები არამატერიალურ აქტივად აღიარებული ვებ-გვერდის თვითღირებულებაში გწმ პუნქტის შესაბამისად შედის. დანახარჯები შესაძლებელია პირდაპირ მიეკუთვნოს და აუცილებელი იყოს შექმნის, წარმოების ან მენეჯმენტის მიერ განსაზღვრული ფორმით საქმიანობისათვის ვარგის მდგომარეობაში მოსაყვანად. მაგალითად, სპეციალურად

ვებ-გვერდის შემადგენლობის შესყიდვაზე ან შექმნაზე გაწეული დანახარჯები ერთეულის მომსახურების და საქონლის რეკლამირების და მხარდაჭერის გარდა, სხვა შემადგენლობის), ან დანახარჯები, რომლებიც ვებ-გვერდის შემადგენლობის გამოყენების ნებას რთავს (მაგ., გავრცელებისთვის სალიცენზიო მოსაკრებელი), შედის განვითარების სამუშაოების თვითღირებულებაში, როდესაც ეს პირობები დაკმაყოფილებულია. თუმცა, ამ სტანდარტის 83-ე პუნქტის შესაბამისად, წინა ფინანსურ ანგარიშგებებში ხარჯად აღიარებული, არამატერიალურ აქტივზე გაწეული დანახარჯი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების ნაწილად მოგვიანებით არ აღიარდება (მაგ., თუ საავტორო უფლების ღირებულება მთლიანად იქნა ამორტიზირებული და შემადგენლობა შემდგომში ვებ-გვერდზეა წარმოდგენილი).

- (გ) ერთეულის მომსახურების და საქონლის რეკლამირებისა და მხარდაჭერისთვის (მაგ., პროდუქციის ციფრული ფოტოები) განხორციელებული შემადგენლობის საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებზე დანახარჯები, ამ სტანდარტის 67-ე „გ“ პუნქტის შესაბამისად, ხარჯად აღიარდება წარმოქმნისას. მაგალითად, ერთეულის კუთვნილი საქონლის ციფრული ფოტოების გადაღებასა და გამოსახულების გაძლიერებაზე გაწეული პროფესიული მომსახურების დანახარჯების აღრიცხვისას, დანახარჯები ხარჯებად პროფესიული მომსახურების გაწევის პროცესის შედეგად და არა ვებ-გვერდზე ციფრული ფოტოების ჩვენებისას აღიარდება; და
- (დ) საოპერაციო ფაზა ვებ-გვერდის საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ფაზის დასრულების შემდეგ იწყება. ამ ფაზაში წარმოქმნილი დანახარჯები ხარჯებად წარმოშობისთანავე აღიარდება, თუ ამ სტანდარტის 28-ე პუნქტით განსაზღვრულ აღიარების კრიტერიუმებს აკმაყოფილებს.

მგ10. მითითები გამოყენებაზე-ს მგ8 პუნქტის შესაბამისად, არამატერიალურ აქტივად აღიარებული ვებ-გვერდი თავდაპირველი აღიარების შემდგომ, ამ სტანდარტის 71-86-ე პუნქტების გამოყენებით ფასდება. ვებ-გვერდის სასარგებლო მომსახურების ვადის საუკეთესო შეფასება უნდა იყოს მოკლე, როგორც ეს 91-ე პუნქტშია აღწერილი.

მგ11. მგ1-მგ10 პუნქტების წესები სპეციფიკურად ვებ-გვერდის განვითარების სამუშაოების დანახარჯებისთვის არ გამოიყენება, თუმცა, ერთეულს ამ პუნქტების პრინციპების გამოყენება შეუძლია.

სხვა სსბასს-ების შესწორებები

სსბასს 3, სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები

22-ე პუნქტი შესწორებულია შემდეგნაირად:

22. აქტივების გადაფასების პოლიტიკის თავდაპირველი გამოყენება, სსბასს 17-ის – *ძირითადი საშუალებების* ან ~~არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებული შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტების~~ სსბასს 31-ის – *არამატერიალური აქტივების* – შესაბამისად, სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებებია, რომლებიც გადაფასებას არა ამ სტანდარტის შესაბამისად, არამედ სსბასს 17-ის ან ~~შესაბამისი სტანდარტის~~ სსბასს 31-ის შესაბამისად განიხილავს.

სსბასს 13, იჯარა

36-ე პუნქტი შესწორებულია შემდეგნაირად:

36. ფინანსური იჯარა ყოველი სააღრიცხვო პერიოდისთვის ზრდის ცვეთადი აქტივის ცვეთისა და ფინანსურ ხარჯებს ცვეთის პოლიტიკა ცვეთადი იჯარით აღებული აქტივისთვის უნდა შეესაბამებოდეს ფლობილ ცვეთად აქტივებს და აღიარებული ცვეთა უნდა დაანგარიშდეს შესაბამისად, საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის (სსბასს 17) - *ძირითადი საშუალებების* ან *ერთეულის მიერ დანერგილი არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებული ნებისმიერი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტების* ~~სსბასს 31-ის –~~ არამატერიალური აქტივების - მიხედვით. თუ შესაძლებელია, რომ მოიჯარემ საკუთრების უფლება იჯარის ვადის ბოლოსათვის ვერ მოიპოვოს, აქტივის სრული ამორტიზება უნდა დაემთხვეს იჯარისა და მისი სასარგებლო მომსახურების ვადებიდან უფრო ხანმოკლეს.

41-ე პუნქტი შესწორებულია შემდეგნაირად:

41. გამჟღავნების დამატებითი მოთხოვნები, სსბასს 16-ის, სსბასს 17-ის, სსბასს 21-ის და ~~არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებული ნებისმიერი საერთაშორისო და/ან ეროვნული სტანდარტების~~ სსბასს 31-ის შესაბამისად, ერთეულის მიერ დანერგილი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურებაზე ფინანსური

იჯარის პირობით აღებული, მოიჯარის მიერ შეძენილ აქტივებად აღრიცხული აქტივების თანხის მიმართ გამოიყენება.

66-ე პუნქტი შესწორებულია შემდეგნაირად:

66. ცვეთის პოლიტიკა იჯარით აღებული ცვეთადი აქტივებისთვის უნდა შეესაბამებოდეს მეიჯარის მიერ მსგავსი აქტივებისთვის გატარებულ ცვეთის ჩვეულებრივ პოლიტიკას და ცვეთა უნდა დაანგარიშდეს შესაბამისად, სსბასს 17-ის ან სსბასს 31-ის ~~არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებული ნებისმიერი საერთაშორისო და/ან ეროვნული სტანდარტის მიხედვით.~~

სსბასს 17, ძირითადი საშუალებები

65-ე პუნქტი შესწორებულია შემდეგნაირად:

65. ცვეთის ანარიცხი პერიოდისთვის, როგორც წესი, აღიარდება მოგებაში ან ზარალში. თუმცა, ზოგჯერ აქტივში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი სუბიექტის მიერ შთაინთქმება სხვა აქტივების წარმოებისას. ამ შემთხვევაში, ცვეთის ანარიცხი წარმოადგენს სხვა აქტივის ღირებულების ნაწილს და შედის მის საბალანსო ღირებულებაში. მაგალითად, საწარმოო მოწყობილობების და დანადგარების ცვეთა შედის მატერიალური მარაგების გადამუშავების ღირებულებაში (იხ. სსბასს 12). მსგავსად ამისა, საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებში გამოყენებული ძირითადი საშუალებების ცვეთა შესაძლებელია ჩაერთოს არამატერიალური აქტივის თვითღირებულებაში, ~~არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებული შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტების სსბასს 31-ის – არამატერიალური აქტივების – შესაბამისად.~~

სსბასს 21, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება

მე-2 პუნქტი შესწორებულია შემდეგნაირად:

მოქმედების სფერო

2. ერთეულმა, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის შესაბამისად ამზადებს და წარადგენს, ეს სტანდარტი ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების აღრიცხვისთვის უნდა გამოიყენოს, გარდა:
- (ა) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (იხ. სსბასს 12 – *სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები*);
 - (ბ) სამშენებლო კონტრაქტებიდან წარმოქმნილი აქტივების (იხ. სსბასს 11 - *სამშენებლო ხელშეკრულებები*);

- (გ) სსზასს 15-ის - *ფინანსური ინსტრუმენტები: ასახვა და წარდგენა* - მოქმედების სფეროში შემავალი ფინანსური აქტივების;
- (დ) სამართლიანი ღირებულების მოდელით შეფასებული საინვესტიციო ქონების (იხ. სსზასს 16 -*საინვესტიციო ქონება*) ;
- (ე) გადაფასებული ღირებულებებით შეფასებული ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი ძირითადი საშუალებების (იხ. სსზასს 17 - *ძირითადი საშუალებები*) და
- (ვ) გადაფასებული ღირებულებებით შეფასებული ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი არამატერიალური აქტივების (იხ. სსზასს 31 - *არამატერიალური აქტივები*); და
- (ვზ) სხვა აქტივების, რომლებთან დაკავშირებითაც აღრიცხვის მოთხოვნები გაუფასურებაზე, საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტში შედის.

პუნქტი მე- 7 შესწორებულია შემდეგნაირად:

7. ეს სტანდარტი მოქმედების სფეროდან გამორიცხავს ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ იმ არამატერიალურ აქტივებს, რომლებიც რეგულარულად გადაფასდება სამართლიანი ღირებულებით. ამ სტანდარტის მოქმედების სფერო მოიცავს ყველა სხვა ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ არამატერიალურ აქტივს (მაგ., რომლებიც ბალანსში აისახება თვითღირებულებას მინუს აკუმულირებული ცვეთით). ერთეულები იყენებენ ამ სტანდარტის მოთხოვნებს გაუფასურების ზარალის აღიარებისა და შეფასებისთვის, ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ ასეთ არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებით.

26-ე პუნქტის შემდგომ დამატებითი პუნქტები შემდეგი სახით ჩაემატა:

- 26ა. მიუხედავად იმისა, არის თუ არა გაუფასურების ნიშნები, ერთეულმა განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე ან გამოსაყენებლად მიუწვდომელი არამატერიალური აქტივისათვის ყოველწლიურად, საბალანსო ღირებულების აღდგენითი მომსახურების ღირებულებასთან შედარებით, გაუფასურების ტესტი უნდა ჩაატაროს. ეს შეიძლება მოხდეს ნებისმიერ დროს, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, იმ პირობით, რომ ყოველი წლის ერთა და იმავე დროს განხორციელდება. სხვადასხვა არამატერიალური აქტივი შესაძლებელია გაუფასურებაზე სხვადასხვა დროს შემოწმდეს, თუმცა, თუ ასეთი არამატერიალური აქტივი თავდაპირველად

მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში იყო აღიარებული, ის გაუფასურებაზე მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე უნდა შემოწმდეს.

26ბ. არამატერიალური აქტივის მიერ, საბალანსო ღირებულების დასაფარად, საკმარისი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის წარმოქმნის უნარი, ჩვეულებრივ, დიდ გაუგებრობას იწვევს, სანამ აქტივი გამოყენებადი და გამოსაყენებლად ხელმისაწვდომია. ამიტომაც ეს სტანდარტი ერთეულისაგან გამოსაყენებლად მიუწვდომელი არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულების ტესტირებას გაუფასურებაზე წელიწადში ერთხელ მაინც მოითხოვს.

39-ე პუნქტის შემდგომ დამატებითი სათაურები და ახალი პუნქტი შემდეგი სახით ჩაემატა:

განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის აღდგენითი მომსახურების ღირებულების შეფასება

39ა. 26-ე(ა) პუნქტი განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის გაუფასურებაზე შემოწმებას ყოველწლიურად, საბალანსო ღირებულების აღდგენითი მომსახურების ღირებულებასთან შედარებით მოითხოვს, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა მისი შესაძლო გაუფასურების ნიშნები. თუმცა, ასეთი აქტივების წინა პერიოდში გაწეული აღდგენითი მომსახურების ღირებულების უახლესი დეტალური კალკულაცია შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მიმდინარე პერიოდში აქტივის გაუფასურების ტესტირებისას იმ პირობით, რომ ყველა შემდეგი კრიტერიუმი დავმაყოფილდება:

(ა) თუ არამატერიალური აქტივი ვერ უზრუნველყოფს მომსახურების პოტენციალს უწყვეტი გამოყენებიდან, რომელიც სხვა აქტივებისგან ან აქტივთა ჯგუფისგან მნიშვნელოვნად დამოუკიდებელია და ამიტომაც გაუფასურებაზე იმ ფულადი სახსრების წარმოქმნელი ერთეულის ნაწილის სახით მოწმდება, რომელსაც მიეკუთვნება, აღდგენითი ღირებულების უახლესი კალკულაციის შემდგომ, ამ ერთეულის შემქმნელი აქტივები და ვალდებულებები მნიშვნელოვნად არ შეცვლილა.

(ბ) აღდგენითი მომსახურების ღირებულების უახლესი კალკულაცია, რომლის შედეგად მიღებული ღირებულება აქტივის საბალანსო ღირებულებას მნიშვნელოვნად აღემატება; და

(გ) აღდგენითი ღირებულების უახლესი კალკულაციის შემდგომ მომხდარი მოვლენების და შეცვლილი გარემოებების ანალიზის საფუძველზე არსებული ალბათობა, რომ მიმდინარე აღდგენითი მომსახურების ღირებულების განსაზღვრება აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე მცირე იქნება.

82-ე პუნქტის შემდგომ ახალი პუნქტი შემდეგი სახით ჩაემატა:

82ა. სსბასს 31-ის შესწორებული მე-7 პუნქტი და დამატებული 26-ე(ა), 26-ე(ბ) და 39-ე(ა) პუნქტები. ერთეულმა ეს შესწორებები უნდა გამოიყენოს წლიური ფინანსური ანგარიშგებებისათვის, რომლებიც ფარავს 2011 წლის 1 აპრილიდან ან შემდგომ დაწყებულ პერიოდს. თუ ერთეული სსბასს 31-ს 2011 წლის 1 აპრილამდე დაწყებული პერიოდისთვის იყენებს, შესწორებები ამ ადრინდელი პერიოდებისთვისაც უნდა იქნეს გამოყენებული.

დს14 პუნქტი შესწორებულია:

დს14. ბასს—36 სსბასს 21 მოიცავს სპეციალურ მოთხოვნებს არამატერიალური აქტივების გაუფასურებაზე ტესტირებისთვის და არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალის აღიარების და შეფასებისათვის. ეს მოთხოვნები ავსებს ბასს—38-ის სსბასს 31-ის - არამატერიალური აქტივები — მოთხოვნებს. სსბასსს ს არ გამოუცია არამატერიალურ აქტივებზე სსბასს-ი, ამიტომაც არ გადაუხედავს ბასს 36-ის ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურების მოთხოვნების გამოყენება საჯარო სექტორში. თვითღირებულებით შეფასებული ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი არამატერიალური აქტივები არ გამოირიცხება შედის ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში ამიტომაც, ეს სტანდარტი გამოიყენება იმ აქტივებისათვის. საჯარო სექტორის თვითღირებულებით შეფასებული არამატერიალური აქტივები, შეფასებული როგორებიცაა არის აქტივები, რომლებიც ასახავენ ერთეულის მიერ პატენტების გამოშვების უნარის ამსახველი აქტივები, გამოუშვას პატენტები, შიძლება გამოვლინდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ კონტექსტში. სხვა არამატერიალური აქტივები შიძლება წარმოიქმნას ფულადი სახსრების არწარმომქმნელ კონტექსტში და და უნდა შემოწმდეს გაუფასურებაზე, ამ სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად.

დს17-დს19 პუნქტები შესწორებულია შემდეგნაირად:

ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები

დს17. სტანდარტი არ მოითხოვს გაუფასურების ტესტის გამოყენებას ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივებისთვის, რომლებიც

ბალანსში გადატანილია გადაფასებული ღირებულებით, სსბასს 17-ით და სსბასს 31-ით ნებადართული ალტერნატიული მეთოდის შესაბამისად („გადაფასების მოდელი“). აქტივები გადაფასდება საკმარისი პერიოდულობით იმის უზრუნველსაყოფად, რომ ანგარიშგების თარიღისათვის ბალანსში გადატანილია მათი სამართლიანი ღირებულებისაგან ნაკლებად განსხვავებული ღირებულებით და ნებისმიერი გაუფასურება გათვალისწინებული იქნება ღირებულებაში. ამიტომაც გაყიდვის ღირებულება იქნება აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და სამართლიან ღირებულებას შორის ნებისმიერ განსხვავებას გამოკლებული გაყიდვასთან დაკავშირებული დანახარჯები. სსბასსს მიიჩნევს, რომ, ხშირ შემთხვევებში, ეს არსებითი არ იქნება და, პრაქტიკული თვალსაზრისით, არ არის აუცილებელი აქტივის აღდგენითი მომსახურების ღირებულების შეფასება და ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაყიდვის ღირებულებასთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალის აღიარება.

დს18. ამ სტანდარტის საპირისპიროდ, ბასს 36 გადაფასებული ~~მართალია საშუალოების~~ აქტივების გაუფასურებაზე ტესტირებას მათი გადაფასების შემდგომ მოითხოვს. ამ განსხვავების მიზეზი შესაძლებელია განიმარტოს შემდეგ, დს19 და დს20 პუნქტებში მითითებული ფაქტორებით.

დს19. პირველ რიგში, ამ სტანდარტის ფარგლებში აღდგენითი მომსახურების ღირებულების განსაზღვრის და ბასს 36-ის მიხედვით, აღდგენითი ღირებულების განსაზღვრის განსხვავებული მეთოდები არსებობს. ამ სტანდარტში აღდგენითი მომსახურების ღირებულება ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივის სამართლიან ღირებულებას გამოკლებული გაყიდვასთან დაკავშირებულ დანახარჯებსა და გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესით განისაზღვრება. ამ სტანდარტის პირობების შესაბამისად ერთეული, აქტივის ნარჩენი მომსახურების პოტენციალის ჩასანაცვლებლად საჭირო დანახარჯების განსაზღვრავად, აღდგენს აქტივის გამოყენების ღირებულებას. აქტივის ნარჩენი მომსახურების პოტენციალის ჩასანაცვლებლად მიმდინარე ღირებულება განისაზღვრება რომელიმე შემდეგი მიდგომის გამოყენებით: ამორტიზირებული ჩანაცვლებითი ღირებულების, ასევე მიდგომების, რომლებიც აღწერილია როგორც აღდგენის ღირებულების მეთოდი და მომსახურების ერთეულების. ეს მეთოდები შესაძლებელია ასევე გამოყენებული იქნეს სამართლიანი ღირებულების შესაფასებლად, სსბასს 17-ის და სსბასს 31-ის შესაბამისად. ამიტომაც, გამოყენების ღირებულება წარმოადგენს სამართლიანი ღირებულების საზომს. აღდგენითი ღირებულება ბასს 36-ში, გაყიდვასთან დაკავშირებული დანახარჯების გამოკლებით აქტივის სამართლიან ღირებულებასა და გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესით განისაზღვრება.

ბასს 36-ის ფარგლებში გამოყენების ღირებულება იმ ფულადი სახსრების ნაკადების მიმდინარე ღირებულების გამოყენებით განისაზღვრება, რომელთა წარმოქმნა აქტივის უწყვეტი გამოყენებისა და საბოლოო გასვლის შედეგად არის მოსალოდნელი. ბასს 36 განსაზღვრავს, რომ გამოყენების ღირებულება შეიძლება აქტივის სამართლიანი ღირებულებისგან განსხვავდებოდეს.

სსბასს 23 — არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლები (გადასახადები და ტრანსფერები)

მდ27 პუნქტი შესწორებულია შემდეგნაირად:

მდ27. ეს არის გაცვლითი ოპერაცია. გრანტის სანაცვლოდ, უნივერსიტეტი უზრუნველყოფს კვლევით მომსახურებებს და არამატერიალურ აქტივს – კვლევითი შედეგებიდან მოგების მიღების უფლებას (მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს). ამ ოპერაციისთვის გამოიყენება სსბასს 9 და შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტები, რომლებიც ეხება არამატერიალურ აქტივებს სსბასს 31 – არამატერიალური აქტივები.

სსბასს 26 – ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება

2(თ) პუნქტი შესწორებულია შემდეგნაირად:

2. ...

(თ) ფულადი სახსრების წარმომქმნელი არამატერიალური აქტივები, რომლებიც პერიოდულად ფასდება გადაფასებული სამართლიანი ღირებულების თანხებით (იხ. სსბასს 31 - არამატერიალური აქტივები);

126-ე(ბ) პუნქტის შემდეგ ახალი პუნქტი შემდეგი სახით ჩაემატა:

126გ. სსბასს 31-ის შესწორებული 2თ პუნქტი. ერთეულმა წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის უნდა გამოიყენოს შესწორება, რომელიც ფარავს 2011 წლის 1 აპრილს ან შემდგომ დაწყებულ პერიოდს. თუ ერთეული სსბასს 31-ს 2011 წლის 1 აპრილამდე დაწყებული პერიოდისთვის იყენებს, შესწორება ადრინდელი პერიოდისთვისაც უნდა იქნეს გამოყენებული.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი სსბასს 31-ს დაერთვის, მაგრამ მისი ნაწილი არ არის

წინაისტორია

- დს1. სსბასსს-ის ფასს-ებთან დაახლოების პროგრამა სსბასსს-ის სამუშაო პროგრამის მნიშვნელოვანი ელემენტია. სსბასსს-ის პოლიტიკა ის არის, რომ, სადაც მისაღებია, საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებული სსბასსს-ები ბასსსს-ს მიერ გამოცემულ ფასსს-ებს მიუახლოვდეს.
- დს2. დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებული სსბასსს-ები, რომლებიც ფასსს-ებს ემთხვევა, ფასსს-ების მოთხოვნებს, სტრუქტურას და ტექსტს ინარჩუნებს, თუ საჯარო სექტორს გადახვევისთვის სპეციფიური მიზეზი არ აქვს. ფასსს-ების შესაბამისობიდან გადახვევა მოსალოდნელია მაშინ, როდესაც ფასსს-ების მოთხოვნები ან ტერმინოლოგია საჯარო სექტორისათვის შესაბამისი არ არის, ან როდესაც საჯარო სექტორის კონტექსტში განსაზღვრული მოთხოვნების საილუსტრაციოდ დამატებითი კომენტარის ჩართვა ან მაგალითების მოტანა არის აუცილებელი. სსბასსსს-ებსა და მათ ეკვივალენტებს – ფასსსს-ებს – შორის განსხვავებები იდენტიფიცირებულია თითოეულ სსბასსს-ში შემავალ ფასსსს-ებთან შედარებაში. ბასსს 38-თან შედარებაში მითითებულია 2008 წლის 31 დეკემბერი, ბასსს-38-ის 2008 წლის ვერსია.

მოქმედების სფერო

- დს3. საბჭო მსჯელობდა, კანონმდებლობით, კონსტიტუციით ან მსგავსი საშუალებით მინიჭებული ძალაუფლება ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში უნდა ჩართულიყო თუ არა. საბჭოს ამ თემასთან დაკავშირებით ჩამოყალიბებული ხედვა არ ქონდა და ამიტომაც, ეს ძალაუფლება სტანდარტის მოქმედების სფეროდან გამოირიცხება. საბჭო ამჟამად კონცეპტუალური ჩარჩოს ჩამოყალიბებაზე მუშაობს და, თუ აუცილებელია, ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში კანონმდებლობით, კონსტიტუციით ან მსგავსი საშუალებით მინიჭებული უფლებამოსილების გამოყენების საკითხს გადახედავს.
- დს4. ბასს 38 მოიცავს მოთხოვნებს და წესებს, რომლებიც ვრცელდება ბიზნესების გაერთიანების ფარგლებში შეძენილ გუდვილსა და არამატერიალურ აქტივებზე. სსბასსსს მსჯელობდა, ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში ბიზნესების გაერთიანების ფარგლებში შეძენილი გუდვილი და არამატერიალური აქტივები უნდა ჩართულიყო თუ არა. სსბასსსს-ს ჯერ არ გამოუცია სსბასსს, რომელიც ბიზნესების გაერთიანებას ეხება. ის, სავარაუდოდ, მხედველობაში

მიიღებს, რომ საჯარო სექტორის სპეციფიკური საკითხები საჯარო სექტორის ერთეულების გაერთიანებებისას წარმოიშობა. სსბასსს ასკვნის, რომ ბიზნესების გაერთიანების ფარგლებში შეძენილი გუდვილი და არამატერიალური აქტივები არ უნდა იქნეს ჩართული ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში. სსბასს 3-ში — *სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკებში და შეცდომები* — მოცემული იერარქიის შესაბამისად, მომხმარებლებს ეხებათ ბიზნესების გაერთიანების ფარგლებში შეძენილ გუდვილთან და არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებული შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სტანდარტების მოთხოვნები.

დს5. ბასს 38 მოიცავს აქტივების გაცვლასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს, როდესაც გაცვლით ოპერაციას კომერციული არსი არ აქვს. სსბასსს მსჯელობდა, იყო თუ არა წესები აუცილებელი და დაასკვნა, რომ არ იყო აუცილებელი, ვინაიდან ეს საკითხი სსბასს 23-ს ეხება.

დს6. ბასსს-მ გამოსცა ბასს 38-ის ინტერპრეტაცია, რომელიც ვებ-გვერდის დანახარჯებს ეხება. სსბასსს-ს თვლის, რომ სიკ 32-ში მოცემული წესები საჯარო სექტორისთვის მართებულია. შესაბამისად, სსბასს 31 მოიცავს სიკ 32-ში მოცემულ განმარტებებს და წესებს, მითითებების სახით. მითითებები გამოყენებაზე სსბასს 31-ის შემადგენელი ნაწილია. სიკ 32-ის დანართი, რომელიც აღრიცხვის შესაბამის პრინციპებს აჩვენებს და ისიც, თუ როგორ უკავშირდებიან ისინი სსბასს 31-ს, მოცემულია საილუსტრაციო მაგალითებში

დს7. სტანდარტი ემისიის სავაჭრო სქემებს არ ეხება. სსბასსს-მ აღნიშნა, რომ მთავრობის მიერ დაფუძნებული ემისიის სავაჭრო სქემები, რომლებიც კანონმდებლობით, კონსტიტუციით ან მსგავსი საშუალებით მინიჭებული ძალაუფლების ტიპს წარმოადგენს, ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროდან გამოირიცხება (იხ. დს3 პუნქტი). მთავრობამ ემისიის სავაჭრო სქემების ფარგლებში შეიძლება შეიძინოს ნებართვები. ასეთი ნებართვების ასახვა ზოგიერთი საერთაშორისო და ეროვნული სტანდარტების შემუშავებული ორგანოს მიერ ამჟამად შესწავლის პროცესშია და კონსენსუსი აღრიცხვის შესაბამის მეთოდთან დაკავშირებით ჯერ არ მიღწეულა. თუ აუცილებელი იქნება, სსბასსს გადახედავს ამ სტანდარტის გამოყენების საკითხს ემისიის სავაჭრო სქემებთან მიმართებით.

არაგაცვლითი ოპერაციის მეშვეობით შეძენილი არამატერიალური აქტივები

დს8. სსბასს 23 ადგენს არაგაცვლითი ოპერაციით მიღებული აქტივების და ვალდებულებების თავდაპირველ აღიარებას, თავდაპირველ შეფასებას და ასახვას. ეს სტანდარტი ეხება გარემოებას, როდესაც

არამატერიალური აქტივი არაგაცვლითი ოპერაციის მეშვეობით არის შემენილი. სსბასსს-მ დაადგინა, რომ ასეთი ოპერაციებიდან წარმოშობილი არამატერიალური აქტივებისთვის, მათი თავდაპირველი შეფასების მიზნით, ერთეული, აღნიშნულ სტანდარტთან ერთად, სსბასს 23-ის მოთხოვნებს იყენებს და, შესაბამისად, მხედველობაში იღებს ამ სტანდარტით განსაზღვრულ პირდაპირ მიკუთვნებად დანახარჯებს.

გადაფასების მოდელი

დს9. სსბასს 31-ის მიხედვით შემოთავაზებული გადაფასების მოდელი ბასს 38-ში წარმოდგენილის მსგავსია. ბასს 38 მოითხოვს, რომ გადაფასებები აღირიცხოს ცალკეული აქტივების მიხედვით. სსბასს 17 – *ძირითადი საშუალებები* – მოითხოვს, რომ გადაფასებები აღირიცხოს აქტივთა ჯგუფის მიხედვით და არა ცალკეული აქტივის მიხედვით. სსბასსს ამ მეთოდის შესახებ, არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებით, მსჯელობდა და დაასკვნა, რომ აუცილებელი არ იყო, ვინაიდან არამატერიალური აქტივები ძირითადი საშუალებებისგან განსხვავდება: ნაკლებად სავარაუდოა, ისინი ერთგვაროვანი იყვნენ. საჯარო სექტორის ერთეულების არამატერიალური აქტივების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ტიპია შიდა წარმოშობის პროგრამული უზრუნველყოფა, რომლისთვისაც დეტალური ინფორმაცია თითოეული აქტივის მიხედვით ხელმისაწვდომია. ამიტომაც სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ მართებული იქნებოდა გადაფასებული არამატერიალური აქტივების ცალკეული აქტივების მიხედვით აღრიცხვა მოეთხოვა.

საილუსტრაციო მაგალითები

შინაარსი

	პუნქტი
შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივის აღიარება	სმ1–სმ5
ამ სტანდარტის 63-ე პუნქტის გამოყენების მაგალითი	სმ1–სმ4
ამ სტანდარტის 55-65-ე პუნქტების გამოყენების მაგალითი.	სმ5
არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასება	სმ6–სმ21
შემენილი პატენტი, განსაზღვრული სასარგებლო	
მომსახურების ვადით... ..	სმ8–სმ9
შემენილი პატენტი, განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადით	სმ10–სმ11
შემენილი საავტორო უფლება, რომელსაც დარჩენილი აქვს იურიდიული ვადა – 50 წელი.....	სმ12–სმ13
შემენილი მაუწყებლობის ლიცენზია, რომელსაც ვადა ეწურება 5 წელიწადში - ნაწილი “ა“	სმ14–სმ15
შემენილი მაუწყებლობის ლიცენზია, რომელსაც ვადა ეწურება 5 წელიწადში - ნაწილი “ბ“	სმ16–სმ17
ორ ქალაქს შორის საზოგადოებრივი სატრანზიტო მარშრუტის შემენილი უფლება, რომელსაც ვადა ეწურება 5 წელში	სმ18–სმ19
ქონების მფლობელთა შემენილი სია.....	სმ20–სმ21
დანერგვის მითითებების საილუსტრაციო მაგალითები	სმ22

საილუსტრაციო მაგალითები

ეს მაგალითები სსბას 31–ს თან ერთვის, მაგრამ მისი ნაწილი არ არის

შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივების აღიარება და შეფასება

ამ სტანდარტის 63-ე პუნქტის გამოყენების მაგალითი

- სმ1. ერთეულმა სასამართლო შემთხვევების ეფექტურად დაგეგმვისათვის შექმნა ახალი სისტემა, რომელიც მომსახურების გაზრდილ მიწოდებას გამოიწვევს. 20X8 წლის 31 მარტით დასრულებული ფინანსური წლის განმავლობაში სისტემის შექმნაზე გაწეული დანახარჯები იყო 1,000 ფე,¹ რომლიდანაც 900 ფე წარმოიშვა 20X8 წლის 1 მარტამდე და 100 ფე წარმოიშვა 20X8 წლის 1 მარტიდან 20X8 წლის 31 მარტამდე პერიოდში. ერთეულს შუძლია იმის დემონსტრირება, რომ 20X8 წლის 1 მარტს ახლად შექმნილი სისტემა აკმაყოფილებს არამატერიალურ აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს. სისტემის აღდგენითი მომსახურების ღირებულება (შექმნის პროცესის დასრულებისთვის, სანამ გამოსაყენებლად ვარგისი იქნება, ფულადი სახსრების ნაკადების მომავალი გასვლის ჩათვლით) შეფასებულია 500 ფე-ად.
- სმ2. ფინანსური წლის დასრულებისას შექმნილი სისტემა აღიარდება არამატერიალური აქტივის სახით 100 ფე-ს ღირებულებით (იმ თარიღის შემდეგ წარმოშობილი დანახარჯები, როდესაც აღიარების კრიტერიუმები დაკმაყოფილდა, ანუ, 20X8 წლის 1 მარტი). 20X8 წლის 1 მარტამდე წარმოშობილი 900 ფე-ს დანახარჯი ხარჯებად აღიარდება, ვინაიდან აღიარების კრიტერიუმები 20X8 წლის 1 მარტამდე არ დაკმაყოფილდა. ეს დანახარჯები არ შეადგენს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული სისტემის თვითღირებულების ნაწილს.
- სმ3. 20X9 წლის 31 მარტით დასრულებული ფინანსური წლის განმავლობაში წარმოშობილი დანახარჯები შეადგენს 2,000 ფე-ს. ამ ფინანსური წლის დასრულებისას, სისტემის აღდგენითი მომსახურების ღირებულება (შექმნის პროცესის დასრულებისთვის, სანამ გამოსაყენებლად ვარგისი იქნება, ფულადი სახსრების ნაკადების მომავალი გასვლის ჩათვლით) იქნება 1,900 ფე.
- სმ4. 20X9 წლის 31 მარტისთვის შექმნილი სისტემის თვითღირებულება არის 2,100 ფე (20X8 წლის ბოლოს 100 ფე-ს დანახარჯი, დამატებული 20X9 ფინანსურ წელს აღიარებული 2,000 ფე-ს დანახარჯი). ერთეული აღიარებს გაუფასურების

¹ამ სტანდარტში, ფულადი თანხები გამოსახულია „ფულად ერთეულებში“ (ფე)

ზარალს 200 ფე-ს ოდენობით, შექმნილი სისტემის გაუფასურების ზარალამდე არსებული (2,000 ფე) საბალანსო ღირებულების კორექტირებისთვის აღდგენითი მომსახურების ღირებულებამდე. გაუფასურების ზარალი რევერსირებული იქნება შესაბამის პერიოდში, თუ სსბასს 21-ის გაუფასურების ზარალის რევერსირებისთვის მოთხოვნები დაკმაყოფილდება.

ამ სტანდარტის 55-65-ე პუნქტების გამოყენების მაგალითი

სმ5. ერთეული ქმნის სისტემას, რომელიც შიდა მოხმარებისთვის და მესამე მხარისთვის გაყიდვის მიზნით სტატისტიკურ ანგარიშებს აწარმოებს. სისტემა ტექნიკურად განხორციელებადია და ერთეულმა იცის, რომ ანგარიშის ამ ტიპთან დაკავშირებით არსებობს მოთხოვნა და რომ მესამე მხარე მზად არის, გადაიხადოს პროდუქციისთვის. ამიტომაც წარმოიქმნება მომავალი ეკონომიკური სარგებელი. ამ სისტემის შექმნაზე მიკუთვნებადი დანახარჯები შესაძლებელია იდენტიფიცირდეს და შეფასდეს საიმედოდ.

არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასება

სმ6. შემდეგი წესები ამ სტანდარტის შესაბამისად არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრის მაგალითებს იძლევა.

სმ7. შემდეგი მაგალითებიდან თითოეული აღწერს შეძენილ არამატერიალურ აქტივს, ფაქტებს და გარემოებებს, სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრების გარშემო და ამ განსაზღვრების საფუძველზე, შესაბამის აღრიცხვას.

შეძენილი პატენტი, განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადით

სმ8. „ა“ ერთეული „ბ“ ერთეულისგან ვაქცინაციის ფორმულაზე პატენტს ყიდულობს. „ა“ ერთეულს უფასო ვაქცინაციებით თავისი მყიდველების უზრუნველყოფის შესაძლებლობა აქვს. მოსალოდნელია, რომ პატენტით დაცული ვაქცინაცია, სულ მცირე 15 წლის განმავლობაში, მომსახურების პოტენციალის წყარო იყოს. „ა“ ერთეულს „გ“ ერთეულისაგან 5 წელიწადში პატენტის შეძენა ევალება. მან შეძენისას არსებული სამართლიანი ღირებულების 60 პროცენტი უნდა გადაიხადოს და აპირებს, პატენტი 5 წელიწადში გაყიდოს.

სმ9. პატენტი „ა“ ერთეულის მიერ, შეძენისას არსებული სამართლიანი ღირებულების 60 პროცენტის ტოლი ნარჩენი ღირებულებით, 5-წლიან პერიოდში ამორტიზდება. პატენტი გაუფასურების განხილვას სსბასს 21-ის შესაბამისად უნდა დაექვემდებაროს.

An Acquired Patent with an Indefinite Useful Life

- სმ10. A ერთეულ B ერთეულისგან ვაქცინაციის ფორმულაზე აქტივს — პატენტს — ყიდულობს. მას უფასო ვაქცინაციებით თავისი ამომრჩევლების უზრუნველყოფის შესაძლებლობა აქვს. მოსალოდნელია, რომ ფორმულას ყოველ 10 წელიწადში ეფექტიანობის შესანარჩუნებლად მცირეოდენი მოდიფიკაცია დასჭირდება. დასტური მიღებულია. B ორგანიზაციასთან დადებული კონტრაქტი ადგენს, რომ ეს ერთეული ფორმულის ეფექტიანობას მუდმივად შეინარჩუნებს, და ამის გაკეთების შესაძლებლობას ადასტურებს. მოსალოდნელია, რომ პატენტის განახლების და ფორმულის ეფექტურობის შენარჩუნების დანახარჯები უმნიშვნელო იქნება და ის B ერთეულის მიერ გადაიხდება, როცა მოხდება ასეთი გაუმჯობესება.
- სმ11. პროდუქციის სასიცოცხლო ციკლის კვლევების ანალიზი და დემოგრაფიული და გარემოს დაცვასთან დაკავშირებული ტენდენციები ამტკიცებს, რომ პატენტი მომსახურების პოტენციალის უზრუნველყოფისას A ერთეულს თავისი ვაქცინაციის პროგრამის განუსაზღვრელი პერიოდით მიწოდების შესაძლებლობას აძლევს. შესაბამისად, პატენტი უნდა აისახოს განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადით. ამიტომაც პატენტი არ უნდა ამორტიზდეს, თუ მისი სასარგებლო მომსახურების ვადა განსაზღვრული არ არის. პატენტი უნდა შემოწმდეს გაუფასურებაზე სსბასს 21-ის შესამისად.

შემენილი საავტორო უფლება, რომელსაც 50-წლიანი იურიდიული ვადა აქვს დარჩენილი

- სმ12. A ერთეული B ერთეულისგან ყიდულობს საავტორო უფლებას, თავის მყიდველებს შორის, ხარჯების დაფარვის მეთოდით, გაავრცელოს და გაყიდოს საავტორო უფლებით დაცული მასალები. ერთეულის მყიდველების ჩვევების და ტენდენციების ანალიზი იმის დასტურია, რომ საავტორო უფლებით დაცული მასალები ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადების შემოდინებას მხოლოდ მომავალი 30 წლის განმავლობაში წარმოქმნის.
- სმ13. საავტორო უფლება უნდა ამორტიზდეს მისი გაანგარიშებული 30-წლიანი სასარგებლო მომსახურების ვადის მანძილზე. საავტორო უფლება გაუფასურების განხილვას სსბასს 21-ის მიხედვით უნდა დაექვემდებაროს.

შემენილი მაუწყებლობის ლიცენზია, რომელსაც ვადა 5 წელიწადში ეწურება — ნაწილი „ა“

- სმ14. A ერთეული B ერთეულისაგან მაუწყებლობის ლიცენზიას ყიდულობს. A ერთეული საზოგადოებისთვის უფასო სამაუწყებლო სერვისების მიწოდებას აპირებს. თუ A ერთეული

თავის მომხმარებელს, სულ მცირე, მომსახურების საშუალო დონით უზრუნველყოფს და სათანადო საკანონმდებლო მოთხოვნებს შეასრულებს, სამაუწყებლო ლიცენზია ყოველ ათ წელიწადში ერთხელ განახლდება. ლიცენზია შეიძლება უსასრულოდ, მცირე ხარჯის გაწევის შემდეგ განახლდეს. იგი ბოლო შემენამდე უკვე ორჯერ განახლდა. A ერთეულს განზრახული აქვს ლიცენზიის უსასრულოდ განახლება და არსებობს მტკიცებულება, რომ მას ამის გაკეთება შეუძლია. წარსულში არ არსებობდა რაიმე გადაუღახავი პრობლემა ლიცენზიის გასახლებლად. მაუწყებლობაში გამოყენებული მოწყობილობების გამოცვლა უახლოესი დროის განმავლობაში მოსალოდნელი არ არის. ამის გამო შესაძლოა ლიცენზია A ერთეულს უფასო მაუწყებლობის მომსახურებების უსასრულოდ უზრუნველყოფაში დაეხმაროს.

- სმ15. B ერთეული არ აღიარებს, რომ აქვს სამაუწყებლო ლიცენზიის, არამატერიალური აქტივის სახით, გადაცემის ძალა. რაკი სამაუწყებლო ლიცენზია A ერთეულს უფასო მაუწყებლობის მომსახურებების უსასრულოდ უზრუნველყოფაში დაეხმარება, ის A ერთეულმა უსასრულო სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე ლიცენზიად უნდა აღიაროს. ამის გამო ლიცენზია სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრამდე არ უნდა ამორტიზდეს. ლიცენზია გაუფასურების განხილვას სსბასს 21-ის შესაბამისად უნდა დაექვემდებაროს.

შემენილი მაუწყებლობის ლიცენზია, რომელსაც ვადა 5 წელიწადში ეწურება — ნაწილი „ბ“

- სმ16. ლიცენზიის გამცემი ორგანო შემდგომში გადაწყვეტს, რომ ლიცენზიას აღარ განახლებს, მაგრამ აუქციონზე გაიტანს. ლიცენზიის გამცემი ორგანოს მიერ გადაწყვეტილების მიღებისას A ერთეულის სამაუწყებლო ლიცენზიას ვადის ამოწურვამდე სამი წელი აქვს. A ერთეული ელოდება, რომ ლიცენზია მომსახურების პოტენციალის მიწოდებას ვადის ამოწურვამდე განაგრძობს.
- სმ17. ვინაიდან სამაუწყებლო ლიცენზია მეტჯერ ვერ განახლდება, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადა განუსაზღვრელი აღარ არის. ამიტომაც შემენილი ლიცენზია A ერთეულის მიერ დარჩენილი სამი წლის სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში უნდა ამორტიზდეს და გაუფასურებაზე სსბასს 21-ს შესაბამისად მაშინვე შემოწმდეს.

ორ ქალაქს შორის საზოგადოებრივი სატრანზიტო მარშრუტის შემენილი უფლება, რომელსაც ვადა 5 წელიწადში ეწურება

- სმ18. A ერთეული B ერთეულისაგან ყიდულობს ორ ქალაქს შორის, საზოგადოებრივი სატრანზიტო მარშრუტის უფლებას, რაც

შემოსავლებს წარმოქმნის. სატრანზიტო მარშრუტი შესაძლებელია ყოველ 5 წელიწადში ერთხელ განახლდეს. A ერთეული განახლების ირგვლივ შესაბამისი წესებისა და ინსტრუქციების დაკმაყოფილებას აპირებს. სატრანზიტო მარშრუტის განახლებას, როგორც წესი, მინიმალური ხარჯები სჭირდება და წარსულში, როდესაც მარშრუტზე უფლების მქონე ერთეული შესაბამის წესებსა და ინსტრუქციებს ასრულებდა, იგი განახლდებოდა. A ერთეული სატრანზიტო მომსახურებების შეუზღუდავად გაწევას ელის. მოთხოვნებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანალიზი ამ დაშვებებს მხარს უჭერს.

- სმ19. ვინაიდან ფაქტები და გარემოებები საზოგადოებრივ სატრანზიტო მარშრუტს დროის განუსაზღვრელ პერიოდში „ა“ ერთეულისთვის ფულადი სახსრების მოძრაობის უზრუნველყოფაში მხარს უჭერს, სატრანზიტო გადაზიდვის უფლება უსასრულო სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონედ აღიარდება. ამის გამო არამატერიალური აქტივი სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრამდე არ უნდა ამორტიზდეს. იგი გაუფასურებაზე უნდა შემოწმდეს ყოველწიურად, სსბას 21-ის შესაბამისად, ნებისმიერ დროს, როდესაც გაუფასურების ნიშნები არსებობს.

ქონების მფლობელთა შეძენილი სია

- სმ20. ადგილობრივი ერთეული (ერთეული A) ქონების მფლობელთა სიას ყიდულობს საჯარო სექტორის სხვა ერთეულისაგან, რომელიც ქონების დოკუმენტების რეგისტრირებაზე პასუხისმგებელი (ერთეული B). B ერთეული მთავრობის სხვა დონეა და A ერთეულის ანგარიშვალდებული ერთეულის ნაწილი არ არის. A ერთეული საგადასახადო შემოსავლების მისაღებად სიის გამოყენებას აპირებს და შეძენილ სიაში² მოცემული ინფორმაციისგან სარგებელს, სულ მცირე, ერთი, მაგრამ არაუმეტეს სამი წლის განმავლობაში ელის.
- სმ21. ქონების მფლობელთა სია უნდა ამორტიზირდეს მისი სასარგებლო მომსახურების საუკეთესოდ გათვლილი ვადის, ვთქვათ, 18 თვის განმავლობაში. მიუხედავად იმისა, რომ B ერთეული შეიძლება სამომავლოდ ამ სიაში ქონების მფლობელების ახალი სახელებისა და სხვა ინფორმაციის შეტანას აპირებდეს, ქონების მფლობელების შეძენილი სიის მოსალოდნელი სარგებელი მხოლოდ ქონების

² მიუხედავად იმისა, რომ B ერთეული შეიძლება სამომავლოდ ამ სიაში ქონების მფლობელების ახალი სახელებისა და სხვა ინფორმაციის შეტანას აპირებდეს, ქონების მფლობელების მონაცემთა შეძენილი ბაზის მოსალოდნელი სარგებელი მხოლოდ ამ სიის შეძენის თარიღისას არსებულ ქონების მფლობელთა სიას ეხება. შემდგომი დამატებები შიდა წარმოშობილ არამატერიალურ აქტივებად განიხილება და ამ სტანდარტის შესაბამისად აღირიცხება.

მფლობელთა თავდაპირველ სიას ეხება. ქონების მფლობელთა სია აგრეთვე უნდა დაექვემდებაროს გაუფასურების განხილვას, ყოველწლიურად, სსბასს 21-ის მიხედვით, ნებისმიერ დროს, როდესაც გაუფასურების ნიშნები არსებობს.

დანერგვის მითითებების საილუსტრაციო მაგალითები

სმ22. ცხრილის მიზანია მგ2-მგ3 პუნქტებში აღწერილი თითოეული ფაზის განმავლობაში წარმოშობილი დანახარჯებისა და მგ4-მგ11 პუნქტების გამოყენების ილუსტრირება, მათი მნიშვნელობების ასახსნელად. ეს არ არის შესაძლო დანახარჯებისთვის დაწვრილებით შედგენილი საკონტროლო სია.

ფაზა/დანახარჯის ხასიათი	აღრიცხვაში ასახვა
დაგეგმვა	
• საქმის განხორციელებადობის შესწავლა; • ტექნიკური უზრუნველყოფის და პროგრამული უზრუნველყოფის სპეციფიკაციების განსაზღვრა; • ალტერნატიული პროდუქციის და მომწოდებლების შეფასება; • უპირატესობის მინიჭება.	ხარჯად აღიარება გაწევისას, ამ სტანდარტის 52-ე პუნქტის შესაბამისად
გამოყენება და ინფრასტრუქტურის შექმნა	
• ტექნიკური უზრუნველყოფის შესყიდვა ან განვითარება • დომენის სახელის მოპოვება • საოპერაციო პროგრამული უზრუნველყოფის განვითარება (მაგ., საოპერაციო სისტემა და სერვერების პროგრამული უზრუნველყოფა); • გამოყენების კოდექსის შექმნა; • შექმნილი აპლიკაციების ინსტალაცია ვებ-სერვერზე; • განსაზღვრულ რეჟიმში გამოცდა.	სსბას 17-ის მოთხოვნების გამოყენება. ხარჯად აღიარება გაწევისას, თუ დანახარჯები ვებ-გვერდის მომზადებაზე მენეჯმენტის მიერ განზრახული ფორმით ექსპლოატაციაში გასაშვებად პირდაპირ არ განაწილდება და ვებ-გვერდი ამ სტანდარტის 28-ე და 55-ე ³ პუნქტების მოთხოვნებს აკმაყოფილებს.
გრავიკული დიზაინის შექმნა	
• ვებ-გვერდების გარე ხედის დიზაინის შექმნა (მაგ. ფორმატი და ფერი)	ხარჯად აღიარება გაწევისას, თუ დანახარჯები პირდაპირ არ განაწილდება ვებ-გვერდის მომზადებაზე მენეჯმენტის მიერ განზრახული ფორმით ექსპლოატაციაში გასაშვებად და

³ ვებ-გვერდის შექმნაზე, მხოლოდ და მხოლოდ ან, ძირითადად, ერთეულის პროდუქციის და მომსახურების მხარდაჭერის, რეკლამირების ან საზოგადოებისთვის ინფორმაციის შეუზღუდავად მიწოდების მიზნით, გაწეული დანახარჯები აღიარდება ხარჯად გაწევისას, ამ სტანდარტის 66-ე პუნქტის შესაბამისად.

ფაზა/დანახარჯის ხასიათი	აღრიცხვაში ასახვა
	ვებ-გვერდი ამ სტანდარტის 28-ე და 55-ე ⁴ პუნქტების მოთხოვნებს აკმაყოფილებს.
შემადგენლობის შექმნა	
შექმნა, შესყიდვა, მომზადება (მაგ., ლინკ-ების შექმნა, თავების განსაზღვრა) და ტექსტური ან გრაფიკული ხასიათის ინფორმაციის ატვირთვა ვებ-გვერდზე ვებ-გვერდის შექმნის დასრულებამდე. შემადგენლობის მაგალითი მოიცავს ინფორმაციას ერთეულის, მომსახურების ან პროდუქციის შესახებ და საკითხებს, რომლებზეც ხელმომწერებს წვდომა აქვთ.	ხარჯად აღიარება გაწევისას, ამ სტანდარტის 67-ე(გ) პუნქტის შესაბამისად, რამდენადაც შემადგენლობა შექმნილია ერთეულის მომსახურებების და პროდუქციის რეკლამირებისა და მხარდაჭერისთვის (მაგ., პროდუქციის ციფრული ფოტოები). სხვანაირად, ხარჯად აღიარება გაწევისას, თუ დანახარჯები პირდაპირ არ განაწილდება ვებ-გვერდის მომზადებაზე მენეჯმენტის მიერ განზრახული ფორმით ექსპლოატაციაში გასაშვებად და ვებ-გვერდი ამ სტანდარტის 28-ე და 55-ე პუნქტების მოთხოვნებს აკმაყოფილებს.
საოპერაციო	
- გრაფიკების განახლება და შემადგენლობის გადახედვა; - ახალი ფუნქციების, მახასიათებლების და შემადგენლობის დამატება; - ვებ-გვერდის დარეგისტრირება საძიებო სისტემებში; - მონაცემთა ბაზების სარეზერვო ასლების შექმნა; - დაცვაზე წვდომის გადახედვა; - და - ვებ-გვერდის	შეფასება, აკმაყოფილებს თუ არა არამატერიალური აქტივის განმარტებას და ამ სტანდარტის 28-ე პუნქტის მოთხოვნებს, რა შემთხვევაშიც დანახარჯები აქტივის - ვებ-გვერდის - საბალანსო ღირებულებაში აღიარდება.

⁴ ვებ-გვერდის შექმნაზე, მხოლოდ და მხოლოდ ან, ძირითადად, ერთეულის პროდუქციის და მომსახურების მხარდაჭერის, რეკლამირების ან საზოგადოებისთვის ინფორმაციის შეუზღუდავად მიწოდების მიზნით, გაწეული დანახარჯები აღიარდება ხარჯად გაწევისას, ამ სტანდარტის 66-ე პუნქტის შესაბამისად.

ფაზა/დანახარჯის ხასიათი	აღრიცხვაში ასახვა
გამოყენებადობის ანალიზი.	
სხვა	
- გაყიდვის, ადმინისტრაციული და სხვა ზოგადი ზედნადები დანახარჯები, თუ დანახარჯები პირდაპირ არ განაწილდება ვებ-გვერდის მომზადებაზე მენეჯმენტის მიერ განზრახული ფორმით ექსპლოატაციაში გასაშვებად; - ნათლად იდენტიფიცირებული არაეფექტურობა და საწყისი საოპერაციო დეფიციტი, სანამ ვებ-გვერდი დაგეგმილ მწარმოებლურობას (მაგ., არასწორი საწყისი ტესტირება) მიაღწევს; და - ვებ-გვერდის სამართავად მომუშავეთა ტრენინგები	ხარჯად აღიარება გაწვევისას, ამ სტანდარტის 63-69-ე პუნქტების შესაბამისად

ბასს 38-თან შედარება

სსბასს 31, *არამატერიალური აქტივები*, ძირითადად, ეფუძნება ბასს 38-ს - *არამატერიალური აქტივები* (2008 წლის 31 დეკემბერი). სსბასს 31-სა და ბასს 38-ს შორის ძირითადი განსხვავებები არის შემდეგი:

- სსბასს 31 მოიცავს მოქმედების სფეროს, კანონმდებლობით, კონსტიტუციით ან მსგავსი საშუალებით მინიჭებული ძალაუფლების გამოორიგებით;
- სსბასს 31 აერთიანებს ინტერპრეტაციების მუდმივი კომიტეტის 32-ე ინტერპრეტაციაში - *არამატერიალური აქტივები - ვებ-გვერდის დანახარჯები* - მოცემულ წესებს, როგორც დანერგვის მითითებებს აღრიცხვის შესაბამისი პრინციპების საილუსტრაციოდ.
- სსბასს 31 არ მოითხოვს ან კრძალავს არამატერიალური მემკვიდრეობითი აქტივების აღიარებას. ერთეულს, რომელიც არამატერიალურ მემკვიდრეობით აქტივებს აღიარებს, ამ სტანდარტის გამჟღავნების მოთხოვნების დაცვა აღიარებულ არამატერიალურ მემკვიდრეობით აქტივებთან მიმართებით მოეთხოვება და შეუძლია, მაგრამ არ მოეთხოვება ამ სტანდარტის სხვა მოთხოვნების დაცვა იმ არამატერიალურ მემკვიდრეობით აქტივებთან მიმართებით. ბასს 38-ს მსგავსი წესები არ აქვს.
- ბასს 38 მოიცავს ბიზნეს გაერთიანებების შედეგად შეძენილ გუდვილთან და არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს და წესებს. სსბასს 31-ს ასეთი წესები არ აქვს.
- ბასს 38 მოიცავს სამთარობო გრანტის გზით შეძენილ არამატერიალურ აქტივებს. სსბასს 31-ის 50-51-ე პუნქტები ცვლის ამ წესებს არაგაცვლითი ოპერაციების მეშვეობით შეძენილ არამატერიალური აქტივების მოსაცავად. სსბასს 31 ადგენს, რომ როდესაც არამატერიალური აქტივი არაგაცვლითი ოპერაციის მეშვეობით არის შეძენილი, მისი ღირებულება შეძენის თარიღისათვის არსებული მისი სამართლიანი ღირებულებაა.
- ბასს 38 წარმოადგენს აქტივების გაცვლასთან დაკავშირებულ წესებს, როდესაც გაცვლითი ოპერაციას კომერციული არსი არ აქვს. სსბასს 31 ამ წესებს არ მოიცავს.
- ბასს 38-ში მოცემული მაგალითები საჯარო სექტორისთვის დამახასიათებელი მოვლენების უკეთ ასახვის მიზნით იქნა მოდიფიცირებული.
- სსბასს 31 ბასს 38-სგან, განსაზღვრულ შემთხვევებში, განსხვავებულ ტერმინოლოგიას იყენებს. ყველაზე მნიშვნელოვანია სსბასს 31-ში გამოყენებული შემდეგი ტერმინები

„შემოსავალი“, „ფინანსური შედეგების ანგარიშგება“, „ნამეტი ან დეფიციტი“, „მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი“, „გაუნაწილებელი ნამეტი ან დეფიციტი“, „საქმიანობა/ოპერაცია“, „უფლებები წარმოშობილი მავალდებულებელი შეთანხმებებიდან“ (რომლებიც სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიულ უფლებებს მოიცავს) და „წმინდა აქტივები/კაპიტალი“. ბასს 38-ში ეკვივალენტური ტერმინებია: „ამონაგები“, „საერთო შემოსავლების შესახებ ანგარიშგება“, „მოგება ან ზარალი“, „მომავალი ეკონომიკური სარგებელი“, „გაუნაწილებელი შემოსავლები“, „ბიზნესი“, „საკონტრაქტო ან სხვა იურიდიული უფლებები“ და „კაპიტალი“.

სსბასს 32 —შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

გამომცემლობისაგან

წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტში (სსბასს) ჩამოყალიბებულია სააღრიცხვო მოთხოვნები უფლების გადამცემის მიმართ შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებებში. იგი ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ გამოცემულ, ფინანსური აღრიცხვის ინტერპრეტაციების საერთაშორისო კომიტეტის მიერ შემუშავებულ მე-12 ინტერპრეტაციას (ფაისკ 12) - *შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები*. ფაისკ 12-ში ოპერატორის მიმართ სააღრიცხვო მოთხოვნებია ჩამოყალიბებული. ეს სსბასს-ი ასევე მოიცავს ამონარიდს ბასსს-ის მიერ გამოცემული, ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის მიერ შემუშავებული 29-ე ინტერპრეტაციიდან (იმკ-29) *შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: განმარტებითი შენიშვნები*. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) ფონდის ნებართვით, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (ბსფ) საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (სსბასსს) წინამდებარე გამოცემაში გამოყენებულია ამონარიდები ფაისკ 12-დან და ფაისკ 29-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, დოკუმენტების გამოცემული 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 ფონდის სავაჭრო ნიშნებია და არ უნდა იქნეს გამოყენებული ფასს-ის ფონდის ნებართვის გარეშე.

**სსზასს 32 — შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები:
უფლების გადამცემი**

სსზასს-ის ისტორია

*წინამდებარე ვერსია მოიცავს 2012 წლის 15 იანვრამდე
გამოცემული სსზასს-ების ცვლილებებს.*

სსზასს 32 - შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების
გადამცემი - გამოიცა 2011 წლის ოქტომბერში.

სსბასს 32—შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

სარჩევი

პუნქტი

მიზანი	1
მოქმედების სფერო	2–7
განმარტებები	8
შელავათიანი მომსახურების აქტივების აღიარება და შეფასება	9–13
ვალდებულებების აღიარება და შეფასება	14–28
ფინანსური ვალდებულების მოდელი	18–23
ოპერატორისათვის უფლების გადამცემის მოდელი	24–26
შეთანხმების გაყოფა	27–28
სხვა ვალდებულებები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები	29
სხვა შემოსავლები	30
წარდგენა და გამჟღავნება	31–33
გარდამავალი დებულებები	34–35
ძალაში შესვლის თარიღი	36–37
დანართი ა: მითითებები გამოყენებაზე	
დანართი ბ: შესწორებები სხვა სსბასს-ებში	
დასკვნის საფუძველი	
მითითებები დანერგვაზე	
საილუსტრაციო მაგალითები	

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 32 - *შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი* - ჩამოყალიბებულია 1-37-ე პუნქტებში. ყველა პუნქტს თანაბარი ძალა აქვს. სსბასს 32 აღქმულ უნდა იქნეს მისი მიზნის, დასკვნის საფუძვლისა და საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების 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, შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებებისთვის უფლების გადამცემის, როგორც საჯარო სექტორის ერთეულის მიმართ სააღრიცხვო მოთხოვნების დადგენა.

მოქმედების სფერო (იხ. პ. მგ1-მგ2)

2. ერთეულმა, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის შესაბამისად ამზადებს და წარადგენს, ეს სტანდარტი შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებების აღრიცხვისათვის უნდა გამოიყენოს.
3. წინამდებარე სტანდარტი, სახელმწიფო ბიზნეს საწარმოების გარდა, საჯარო სექტორის ყველა ერთეულისათვის გამოიყენება.
4. სსბასს-ის მიერ გამოცემული *საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა* განმარტავს, რომ სახელმწიფო ბიზნეს საწარმოები (სბს) ბასსკ-ის მიერ გამოცემულ ფასს-ებს იყენებენ. სბს-ები განმარტებულია სსბასს 1-ით – *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*.
5. წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში შემავალი შეთანხმებები მოიცავს ოპერატორს, რომელიც უფლების გადამცემის სახელით, შელავათიანი მომსახურების აქტივებთან დაკავშირებით, საჯარო მომსახურებას ახორციელებს.
6. შეთანხმებები სტანდარტის მოქმედების სფეროს მიღმა საჯარო მომსახურების გაწევას არ მოითხოვს და მომსახურებასა და კომპონენტების მართვას მხოლოდ იმ შემთხვევაში მოიცავს, როდესაც აქტივი უფლების გადამცემის მიერ არ კონტროლდება (მაგ., გარე წყაროს გამოყენება, მომსახურების ხელშეკრულებები ან პრივატიზაცია).
7. წინამდებარე სტანდარტი ოპერატორის მიერ გამოყენებულ აღრიცხვას არ განსაზღვრავს (ოპერატორის წინაშე მდგარი შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების აღრიცხვის წესები შეიძლება მოიძებნოს აღრიცხვის შესაბამის საერთაშორისო ან ეროვნულ სტანდარტში, რომელიც შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებებს ეხება).

განმარტებები (იხ. პ. მგ3-მგ4)

8. ქვემოთ ჩამოთვლილი ტერმინები წინამდებარე სტანდარტში განსაზღვრული მნიშვნელობებით არის გამოყენებული:

სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმება, ამ სტანდარტის მიზნებისათვის, აღწერს მხარეებისთვის იმავე უფლებებისა და ვალდებულებების მიმანიჭებელ ხელშეკრულებებს და სხვა შეთანხმებებს, რაც ხელშეკრულების გაფორმების შემთხვევაში ექნებოდათ.

უფლების გადამცემი, ამ სტანდარტის მიზნებისათვის, არის ერთეული, რომელიც ოპერატორზე შელავათიანი შეთანხმების აქტივის გამოყენების უფლებას გასცემს.

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

ოპერატორი, ამ სტანდარტის მიზნებისათვის, არის ერთეული, რომელიც იყენებს უფლების გადამცემის მიერ კონტროლირებულ შელავათიანი მომსახურების აქტივს, საზოგადოებრივი მომსახურების მისაწოდებლად

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმება არის სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმება უფლების გადამცემსა და ოპერატორს შორის, რომელშიც:

- (ა) ოპერატორი, უფლების გადამცემის სახელით, საზოგადოებრივი მომსახურების გასაწევად დროის განსაზღვრულ მონაკვეთში შელავათიანი მომსახურების აქტივს იყენებს; და
- (ბ) ოპერატორი შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების პერიოდის განმავლობაში, მის მიერ გაწეული მომსახურებისათვის კომპენსაციას იღებს.

შელავათიანი მომსახურების აქტივი არის შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებებში საზოგადოებრივი მომსახურების გასაწევად გამოყენებული აქტივი, რომელიც:

- (ა) წარმოდგენილია ოპერატორის მიერ და:
 - i) ოპერატორი აწყობს, ავითარებს ან შეიძენს მე-3 მხარისაგან; ან
 - ii) ოპერატორის მფლობელობაში არსებული აქტივია; ან
- (ბ) წარმოდგენილია უფლების გადამცემის მიერ და არის:
 - i) უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებული აქტივი; ან
 - ii) უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებული აქტივის გაუმჯობესება.

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

შელავათიანი მომსახურების აქტივის აღიარება და შეფასება (იხ. პ. მგ5-მგ35)

9. უფლების გადამცემმა შელავათიან მომსახურებად უნდა აღიაროს ოპერატორის მიერ წარმოდგენილი აქტივი და უფლების გადამცემის არსებული აქტივის გაუმჯობესება, თუ:

- (ა) უფლების გადამცემი აკონტროლებს ან არეგულირებს, თუ რა მომსახურება უნდა გასწიოს ოპერატორმა აქტივით, ვის მიმართ და რა ფასად უნდა გასწიოს; და
- (ბ) უფლების გადამცემი შეთანხმების ვადის ბოლოს აკონტროლებს – ფლობის საშუალებით, ბენეფიციური მფლობელობით ან სხვაგვარად – ნებისმიერ მნიშვნელოვან ნარჩენ წილს აქტივში.

10. წინამდებარე სტანდარტი ეხება შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებაში მისი მთლიანი სასარგებლო ვადით გამოყენებულ აქტივს (სრულვადიანი აქტივი), თუ დაკმაყოფილებულია მე-9(ა) პუნქტის პირობები.

11. უფლების გადამცემმა თავდაპირველად უნდა შეაფასოს მე-9 პუნქტის (ან მე-10 პუნქტის, სრულვადიანი აქტივებისათვის) მიხედვით აღიარებული შეღავათიანი მომსახურების აქტივი რეალური ღირებულებით, მე-12 პუნქტში აღნიშნულის გარდა.
12. როდესაც უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებული აქტივი აკმაყოფილებს მე-9(ა) და მე-9(ბ) პუნქტში არსებულ პირობებს (ან მე-10 პუნქტში, სრულვადიანი აქტივებისათვის), უფლების გადამცემმა უნდა მოახდინოს არსებული აქტივის, როგორც შეღავათიანი მომსახურების აქტივის, რეკლასიფიკაცია. რეკლასიფიცირებული შეღავათიანი მომსახურების აქტივი უნდა აღრიცხოს სსბასს 17-ის – *ძირითადი საშუალებები* – ან სსბასს 31-ის – *არამატერიალური აქტივები* – შესაბამისად, თუ მისაღებია.
13. საწყისი აღიარების ან რეკლასიფიკაციის შემდგომ, შეღავათიანი მომსახურების აქტივები უნდა აღრიცხოს სსბასს 17-ის ან სსბასს 31-ის მიხედვით, როგორც აქტივების ცალკე კლასი.

ვალდებულებების აღიარება და შეფასება (იხ. პ. მგ36-მგ50)

14. როდესაც უფლების გადამცემი აღიარებს შეღავათიანი მომსახურების აქტივს მე-9 პუნქტის შესაბამისად (ან მე-10 პუნქტში, სრულვადიანი აქტივებისათვის), უფლების გადამცემმა ასევე უნდა აღიაროს ვალდებულებაც. უფლების გადამცემმა არ უნდა აღიაროს ვალდებულება, როდესაც მის მფლობელობაში არსებული აქტივი, მე-12 პუნქტის მიხედვით, შეღავათიანი მომსახურების აქტივად არის რეკლასიფიცირებული, ოპერატორის მიერ დამატებითი ანაზღაურების გაცემის შემთხვევების გარდა, როგორც მე-15 პუნქტშია აღნიშნული.
15. მე-14 პუნქტის მიხედვით აღიარებული ვალდებულება თავდაპირველად უნდა შეფასდეს იმავე ოდენობით, როგორც მე-11 პუნქტის მიხედვით აღიარებული შეღავათიანი მომსახურების აქტივი, შესწორებული უფლების გადამცემის მიერ ოპერატორისათვის ან ოპერატორის მიერ უფლების გადამცემისთვის გადახდილი ნებისმიერი სხვა ანაზღაურების (მაგ., ფულადი სახსრები) ოდენობით.
16. აღიარებული ვალდებულების ბუნება დამოკიდებულია უფლების გადამცემსა და ოპერატორს შორის გაცვლილი ოდენობის ბუნებაზე. უფლების გადამცემის მიერ ოპერატორისათვის მიცემული ანაზღაურება დგინდება სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმების პირობების შესაბამისად და, როცა შესაბამისია, სახელშეკრულებო სამართლით.
17. შეღავათიანი მომსახურების აქტივის სანაცვლოდ, უფლების გადამცემმა შეიძლება ოპერატორს შეღავათიანი მომსახურების აქტივი, ნებისმიერი შემდეგი კომბინაციით აუნაზღაუროს:
 - ა) ოპერატორისათვის გადახდების განხორციელებით („ფინანსური ვალდებულების“ მოდელი);
 - ბ) სხვა საშუალების გამოყენებით (ოპერატორისათვის უფლების გადაცემის მოდელი), როგორც არის:
 - ი) შეღავათიანი მომსახურების აქტივის მომხმარებელი მე-3 მხარისაგან შემოსავლის გამომუშავების უფლების გადაცემა ოპერატორისათვის; ან

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

იი) შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის გამოყენების საშუალების გადაცემა ოპერატორისათვის (მაგ., საავადმყოფოს კერძო ნაწილი, როცა საავადმყოფოს დარჩენილი ნაწილი უფლების გადამცემის მიერ საზოგადოების პაციენტების სამკურნალოდ გამოიყენება, ან კერძო ადგილი ავტოპარკინგისათვის, საზოგადოებრივ ადგილთან ახლოს).

ფინანსური ვალდებულების მოდელი (იხ. პ. მგ37-მგ46)

18. როდესაც უფლების გადამცემს, შეღავათიანი მომსახურების აქტივის აშენების, გაფართოების, შეძენის ან გაუმჯობესების მიზნით, ოპერატორისათვის ფულადი სახსრებით ან ფინანსური აქტივით გადახდის უპირობო ვალდებულება აქვს, მე-14 პუნქტის მიხედვით აღიარებული ვალდებულება ფინანსურ ვალდებულებად უნდა აღრიცხოს.
19. უფლების გადამცემს ფულადი სახსრების გადახდის უპირობო ვალდებულება აქვს, თუ გარანტირებულია, რომ მან ოპერატორს უნდა გადაუხადოს:
 - ა) განსაზღვრული ან განსაზღვრადი ოდენობა; ან
 - ბ) არსებობის შემთხვევაში, საჯარო მომსახურების მომხმარებლებისაგან ოპერატორების მიერ მიღებული ოდენობებსა და მე-19(ა) პუნქტში მოხსენიებულ ნებისმიერ განსაზღვრულ ან განსაზღვრად ოდენობას შორის სხვაობა, მაშინაც კი, თუ გადახდა დამოკიდებულია ოპერატორზე, რომელიც შეღავათიანი მომსახურების აქტივის მიერ ხარისხის ან ეფექტურობის განსაზღვრული მოთხოვნების დაკმაყოფილებას უზრუნველყოფს.
20. სსბასს 28 – ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა, აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნები, სსბასს 29 – ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება, და სსბასს 30 – ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები – გამოიყენება მე-14 პუნქტის მიხედვით აღიარებული ფინანსური ვალდებულებისათვის, გარდა შემთხვევებისა, როდესაც წინამდებარე სტანდარტი მოთხოვნებს წამოაყენებს და მითითებებს იძლევა.
21. უფლების გადამცემმა ოპერატორისთვის გადახდები უნდა გადაანაწილოს და აღრიცხოს მათი შინაარსის მიხედვით, როგორც მე-14 პუნქტის შესაბამისად აღიარებული ვალდებულების შემცირება, ფინანსური საკომისიო და საკომისიო, ოპერატორის მიერ განხორციელებული მომსახურებისათვის.
22. შეღავათიანი მომსახურების ფარგლებში, 21-ე პუნქტის შესაბამისად დადგენილი ფინანსური საკომისიო და საკომისიოები ოპერატორის მიერ განხორციელებული მომსახურებისათვის, უნდა აღრიცხოს, როგორც ხარჯი.
23. როდესაც შეღავათიანი მომსახურების აქტივის ან მომსახურების კომპონენტი ცალ-ცალკე იდენტიფიცირებადია, უფლების გადამცემის მიერ ოპერატორისათვის განხორციელებული

გადახდების მომსახურების კომპონენტები შეღავათიანი მომსახურების აქტივის და მომსახურების შესაბამისი რეალური ღირებულებებით უნდა გადანაწილდეს. როდესაც აქტივის ან მომსახურების კომპონენტები ცალ-ცალკე იდენტიფიცირებადი არ არის, უფლების გადამცემის მიერ ოპერატორისათვის განხორციელებული გადახდების მომსახურების კომპონენტები საგარეუდო შეფასების ტექნიკის გამოყენებით დადგინდება.

ოპერატორისათვის უფლების გადაცემის მოდელი (იხ. პ. მგ47-მგ49)

24. როდესაც უფლების გადამცემს, შეღავათიანი მომსახურების აქტივის მშენებლობის, განვითარების, შეძენის ან გაუმჯობესების მიზნით, ოპერატორისათვის ფულადი სახსრებით ან სხვა ფინანსური აქტივით გადახდის უპირობო ვალდებულება არ აქვს და შეღავათიანი მომსახურების აქტივის ან სხვა შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის მომხმარებელი მე-3 მხარისაგან, ოპერატორს შემოსავლის გამომმუშავების უფლებას გადასცემს, უფლების გადამცემმა მე-14 პუნქტის მიხედვით აღიარებული ვალდებულება უნდა აღრიცხოს, როგორც უფლების გადამცემსა და ოპერატორს შორის აქტივების გაცვლით წარმოშობილი შემოსავლის გამომმუშავებელი ნაწილი.
25. უფლების გადამცემმა უნდა აღიაროს შემოსავალი და შეამციროს 24-ე პუნქტის მიხედვით აღიარებული ვალდებულება, შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების ეკონომიკური შინაარსის შესაბამისად.
26. როდესაც უფლების გადამცემი ოპერატორს შეღავათიანი მომსახურების აქტივისთვის და მომსახურების გაწევისათვის ანაზღაურებას უხდის შეღავათიანი მომსახურების აქტივის ან სხვა შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის მესამე მხარის მომხმარებლებიდან შემოსავლის მიღების უფლების გადაცემის გზით, გაცვლა მიიჩნევა შემოსავლის წარმომქმნელ ოპერაციად, რადგანაც ოპერატორისათვის მიცემული უფლება ძალაშია შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების პერიოდის განმავლობაში, უფლების გადამცემი გაცვლიდან მიღებულ შემოსავალს დაუყოვნებლივ არ აღიარებს. ნაცვლად ამისა, ვალდებულება აღიარდება შემოსავლის მიუღებელი ნაწილისათვის. შემოსავალი აღიარდება შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით და ვალდებულება მცირდება შემოსავლის აღიარებასთან ერთად.

შეთანხმების გაყოფა (იხ. პ. მგ 50)

27. თუ უფლების გადამცემი იხდის შეღავათიანი მომსახურების აქტივის აშენების, გაფართოების, შეძენის ან გაუმჯობესებისათვის, ნაწილობრივ, ფინანსური ვალდებულების აღებით და, ნაწილობრივ, ოპერატორისათვის უფლების გადაცემით, აუცილებელია, რომ მე-14 პუნქტის მიხედვით აღიარებული მთლიანი ვალდებულების თითოეული ნაწილი ცალ-ცალკე აღირიცხოს. თავდაპირველად აღიარებული მთლიანი ვალდებულება მე-15 პუნქტით განსაზღვრული ოდენობის ტოლი უნდა იყოს.

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

28. უფლების გადამცემმა, ვალდებულების თითოეული ნაწილი, რომელსაც სსბასს 27 ეხება, 18-26-ე პუნქტების შესაბამისად უნდა აღრიცხოს.

სხვა ვალდებულებები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები (იხ. პ. მგ51-მგ54)

29. უფლების გადამცემმა შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებიდან წარმოშობილი თითოეული ვალდებულება, პირობითი ვალდებულება და პირობითი აქტივი უნდა აღრიცხოს სსბასს 19-ის – *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები* –სსბასს 28-ის, სსბასს 29-ის და სსბასს 30-ის შესაბამისად.

სხვა შემოსავლები (იხ. პ. მგ55-მგ64)

30. უფლების გადამცემმა შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებიდან წარმოშობილი შემოსავალი (24-26-ე პუნქტებში წარმოდგენილის გარდა) უნდა აღრიცხოს სსბასს 9-ის – *შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან* – შესაბამისად.

წარდგენა და გამჟღავნება (იხ. პ. მგ65-მგ67)

31. უფლების გადამცემმა ინფორმაცია უნდა წარადგინოს სსბასს 1-ის შესაბამისად;

32. შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებების ყველა ასპექტი უნდა იქნეს განხილული განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის დასადგენად. უფლების გადამცემმა თითოეულ საანგარიშგებო პერიოდში შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებებთან დაკავშირებით უნდა გააკეთოს შემდეგი განმარტებითი შენიშვნები:

(ა) შეთანხმების აღწერილობა.

(ბ) შეთანხმების მნიშვნელოვანი პირობები, რომლებმაც შესაძლოა გავლენა იქონიოს ოდენობაზე, დროზე და მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების სარწმუნოებაზე (მაგ., შელავათის პერიოდი, ხელახლა შეფასების თარიღები და ხელახლა შეფასებისა და მოლაპარაკების საფუძველი);

გ) ბუნება და დონე (მაგ., რაოდენობა, დროითი პერიოდი, ან თანხა, როგორც შესაბამისია) შემდეგის:

i) კონკრეტული აქტივის გამოყენების უფლება;

ii) ოპერატორისაგან შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებასთან დაკავშირებით განსაზღვრული მომსახურებების მიღების მოლოდინის უფლება;

iii) საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივებად აღიარებული შელავათიანი მომსახურების აქტივები, უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებული, შელავათიანი მომსახურების აქტივებად რეკლასიფიცირებული აქტივების ჩათვლით;

iv) შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების ბოლოსათვის განსაზღვრული აქტივების მიღების უფლება;

v) განახლებისა და შეწყვეტის არჩევანი;

- vi) სხვა უფლებები და ვალდებულებები (მაგ., შეღავათიანი მომსახურების აქტივების მნიშვნელოვანი რემონტი); და
 - vii) ოპერატორისათვის შეღავათიანი მომსახურების აქტივის ან სხვა შემოსავლის გამომწვევად აღებული აქტივის ხელმისაწვდომობის საშუალების მიცემის ვალდებულება; და
- დ) საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში წარმოშობილი ცვლილებები შეთანხმებაში.
33. 32-ე პუნქტის მიხედვით გათვალისწინებული განმარტებითი შენიშვნები წარმოდგენილია ცალ-ცალკე თითოეული მნიშვნელოვანი შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებისათვის ან ჯამურად შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების თითოეული კლასისათვის. კლასი არის შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებების ერთობლიობა, რომელიც მოიცავს მსგავსი შინაარსის მომსახურებას (მაგ., საბაჟო მოსაკრებელი, სატელეკომუნიკაციო ან წყალგაყვანილობის მომსახურებები). შეღავათიანი მომსახურების აქტივის კლასის მიხედვით ასეთი გამჟღავნება არის მე-13 პუნქტის დამატებითი მოთხოვნა. მაგალითად, მე-13 პუნქტის მიზნებისათვის, ფასიანი ხიდი შესაძლოა დაჯგუფდეს სხვა ხიდებთან ერთად. ამ პუნქტის მიზნებისათვის, ფასიანი ხიდი შესაძლოა დაჯგუფდეს ფასიან გზებთან.

გარდამავალი დებულებები (იხ.პ. მგ68-მგ73)

34. უფლების გადამცემმა, რომელმაც მანამდე აღიარა შეღავათიანი მომსახურების აქტივები, დაკავშირებული ვალდებულებები, შემოსავლები და ხარჯები, წინამდებარე სტანდარტი, სსბასს 3-ის – *სააღრიცხვო პოლიტიკები, ცვლილებები საბუღალტრო დაშვებებში და შეცდომები* – შესაბამისად, რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს.
35. უფლების გადამცემმა, რომელმაც მანამდე არ აღიარა შეღავათიანი მომსახურების აქტივები, დაკავშირებული ვალდებულებები, შემოსავლები და ხარჯები:
- ((ა) წინამდებარე სტანდარტი, სსბასს 3-ის შესაბამისად, რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს; ან
 - ბ) შეღავათიანი მომსახურების აქტივის და დაკავშირებული ვალდებულებების აღიარება და შეფასება ყველაზე ადრეულ პერიოდში უნდა აირჩიოს, როდესაც შედარებადი ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებაშია წარმოდგენილი.
- როდესაც უფლების გადამცემი ამ არჩევანს აკეთებს, მან ეს ფაქტი ამ აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასებასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნების პარალელურად უნდა გაამჟღავნოს.

ძალაში შესვლის თარიღი

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

36. ერთეულმა მოცემული სტანდარტი უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის. რეკომენდებულია სტანდარტის უფრო ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული ამ სტანდარტს 2014 წლის პირველ იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის გამოიყენებს, მან ამის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აღნიშნოს და ამავდროულად გამოიყენოს სსბასს 5 – *ნასესხები სახსრების ღირებულება* –, სსბასს 13 – *ლიზინგი* –, სსბასს 17, სსბასს 29 და სსბასს 31.
37. როდესაც ერთეული ძალაში შესვლის თარიღის შემდეგ, სსბასს-ების შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს ნერგავს, წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება ერთეულის წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს დანერგვის დღეს დაწყებულ ან შემდგომ პერიოდს.

მითითებები გამოყენებაზე

ეს დანართი სსბასს 32-ის განუყოფელი ნაწილია.

მოქმედების სფერო (იხ. პ. 2-7)

მგ1. წინამდებარე სტანდარტი განკუთვნილია ასახოს ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციების საერთაშორისო კომიტეტის მე-12 ინტერპრეტაცია – შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები (ფაისკ 12), რომელშიც შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებაში კერძო სექტორის ოპერატორის მიმართ სააღრიცხვო მოთხოვნებია ჩამოყალიბებული. ამისათვის, მოქმედების სფერო, აქტივის აღიარების პრინციპები, და ტერმინოლოგია შესაბამისობაშია ფაისკ 12-ის გამოყენების მითითებებთან. თუმცა, რადგანაც წინამდებარე სტანდარტი ეხება ს`აღრიცხვო მოთხოვნებს უფლების გადამცემის მიმართ, წინამდებარე სტანდარტი ფაისკ 12-ში იდენტიფიცირებულ საკითხებს უფლების გადამცემის გადმოსახედიდან შემდეგნაირად მიმართავს:

- (ა) უფლების გადამცემი აღიარებს ფინანსურ ვალდებულებას, როდესაც იგი ვალდებულია, ოპერატორს რამდენიმე ნაწილად, შეღავათიანი მომსახურების (ე.ი. აშენებული, გაფართოებული, შეძენილი, ან გაუმჯობესებული) აქტივისათვის გადაუხადოს. ფაისკის მე-12, მე-14 და მე-20 პუნქტები შესაბამისად წინამდებარე სტანდარტში განსაზღვრული შეფასების მოთხოვნების გამოყენებით, ოპერატორი აღიარებს შემოსავალს აშენების, გაფართოების, შეძენის, გაუმჯობესებისა და მის მიერ გაწეული საოპერაციო მომსახურებებისათვის. ფაისკ 12-ის მე-8 პუნქტის შესაბამისად, შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების დადებამდე ოპერატორი წყვეტს იმ აქტივის აღიარებას, რომელსაც იგი ფლობდა და ძირითად საშუალებებად აღიარებდა;
- (ბ) უფლების გადამცემი აღიარებს ვალდებულებას, როდესაც იგი ოპერატორს შეღავათიანი მომსახურების აქტივის ან სხვა შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის მომხმარებელი მე-3 მხარისაგან შემოსავლის გამომმუშავების უფლებას აძლევს. ფაისკ 12-ის 26-ე პუნქტის მიხედვით, ოპერატორი არამატერიალურ აქტივს აღიარებს;
- (გ) უფლების გადამცემი წყვეტს ოპერატორისათვის გადაცემული აქტივის აღიარებას, რომელსაც ის აღარ აკონტროლებს. ფაისკ 12-ის 27-ე პუნქტის მიხედვით, ოპერატორი აღიარებს აქტივს და ვალდებულებას აქტივის გაცვლიდან წარმოშობილ ნებისმიერ მოვალეობასთან დაკავშირებით.

მგ2. წინამდებარე სტანდარტის მე-9 პუნქტი განსაზღვრავს პირობებს, რომლის შემთხვევაშიც, აქტივი, სრულვადიანი აქტივის გარდა, სტანდარტის მოქმედების სფეროში შედის. სტანდარტის მე-10 პუნქტი განსაზღვრავს პირობებს, რომლის შემთხვევაშიც,

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

სრულვადიანი აქტივები სტანდარტის მოქმედების სფეროში შედის.

განმარტებები (იხ. პ. 8)

მგ3. მე-8 პუნქტი განსაზღვრავს შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებებს. შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებების საერთო მახასიათებლებია შემდეგი:

- (ა) უფლების გადამცემი საჯარო სექტორის ერთეულს წარმოადგენს;
- (ბ) ოპერატორი სულ მცირე შელავათიანი მომსახურების აქტივის გარკვეულ მართვასა და დაკავშირებულ მომსახურებაზე პასუხისმგებელი და უფლების გადამცემის სახელით არ მოქმედებს მხოლოდ როგორც აგენტი;
- (გ) შეთანხმება განსაზღვრავს საწყის ფასებს, რომელიც ოპერატორის მიერ უნდა იქნეს დაკისრებული და არეგულირებს ფასების გადახედვას შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების პერიოდის მანძილზე;
- (დ) შეთანხმების პერიოდის ბოლოს ოპერატორი ვალდებულია, შელავათიანი მომსახურების აქტივი უფლების გადამცემს განსაზღვრულ პირობებში, მცირე ან ნულოვანი დამატებითი ანაზღაურებით გადასცეს, იმის მიუხედავად, თუ რომელმა მხარემ დააფინანსა იგი თავდაპირველად; და
- (ე) შეთანხმება იმართება სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმებით, რომელიც განსაზღვრავს შედეგების სტანდარტებს, ფასების დაკორექტირების მექანიზმებს და საარბიტრაჟო დავების შეთანხმებებს.

მგ4. მე-8 პუნქტი განმარტავს შელავათიანი მომსახურების აქტივს. შელავათიანი მომსახურების აქტივის მაგალითებია: გზები, ხიდები, გვირაბები, ციხეები, საავადმყოფოები, აეროპორტები, წყლის გამანაწილებელი ინფრასტრუქტურა, ენერგიის მიწოდებისა და სატელეკომუნიკაციო ქსელები, სამხედრო და სხვა ოპერაციებისთვის მუდმივი დაწესებულებები და საჯარო მომსახურების გაწევის ადმინისტრაციული მიზნებისათვის გამოყენებული სხვა გრძელვადიანი მატერიალური და არამატერიალური აქტივები.

შელავათიანი მომსახურების აქტივების აღიარება და საწყისი შეფასება (იხ. პ. 9-13)*შელავათიანი მომსახურების აქტივების აღიარება*

მგ5. მე-9 პუნქტის შესაბამისად (ან მე-10 პუნქტის შესაბამისად, სრულვადიანი აქტივისათვის) შელავათიანი მომსახურების აქტივი უნდა აღიარდეს თუ არა, შეთანხმებით გათვალისწინებული ყველა ფაქტისა და გარემოების გათვალისწინებით უნდა შეფასდეს.

მგ6. მე-9(ა) პუნქტში ნახსენები კონტროლი და რეგულაცია შეიძლება სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმება, ან სხვა შემთხვევა

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

იყოს (როგორც არის მე-3 მხარის მარეგულირებლის გავლით, რომელიც არეგულირებს უფლების გადამცემის მრეწველობაში ან სექტორში მოქმედ სხვა ერთეულებს); ის მოიცავს უფლების გადამცემის მიერ მთლიანი შედეგის, ასევე სხვა მომხმარებლის მიერ ნაწილის ან სრული შედეგების შესყიდვის შემთხვევებს, აქტივის სარგებელზე სხვების ხელმისაწვდომობის შეზღუდვის ან რეგულირების საშუალება არის კონტროლის აუცილებელი ელემენტი, რომელიც ერთეულის აქტივებს ყველა ერთეულისათვის ხელმისაწვდომი და ყველასათვის სარგებლის მიმცემი საჯარო აქტივებისაგან განასხვავებს. სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმება ოპერატორის მიერ დასაწესებელ საწყის ფასებს აყალიბებს და შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების პერიოდის განმავლობაში ფასების გადახედვას არეგულირებს. როდესაც სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმება შეღავათიანი მომსახურების აქტივის გამოყენების კონტროლს უფლების გადამცემს გადასცემს, აქტივი მე-9(ა) პუნქტით გათვალისწინებულ პირობებს აკმაყოფილებს. ეს პირობები იმათ კონტროლს ეხება, რომელსაც ოპერატორი უნდა მოემსახუროს.

მგ7. მე-9 (ა) პუნქტის მიზნებისათვის, უფლების გადამცემს ფასის მთლიანად გაკონტროლება არ სჭირდება: საკმარისია, რომ ფასს არეგულირებდეს უფლების გადამცემი, სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმება, ან მესამე მხარის მარეგულირებელი, რომელიც უფლების გადამცემის მრეწველობაში ან სექტორში მოქმედ სხვა ერთეულებს (საავადმყოფოებს, სკოლებს ან უნივერსიტეტებს) არეგულირებს (მაგ., შეზღუდვის მექანიზმის მეშვეობით) თუმცა, პირობები შეთანხმების შინაარსის მიმართ გამოიყენება. შინაარსის არმქონე, მაგალითად, ლიმიტი, რომელიც მხოლოდ განსაკუთრებულ შემთხვევებში გამოიყენება, იგნორირებულია. პირიქით, თუ, მაგალითად, შეთანხმება ოპერატორს ფასების დადგენის თავისუფლებას აძლევს, მაგრამ ნებისმიერი ზედმეტი მოგება უფლების გადამცემს უბრუნდება, ოპერატორის დაბრუნება შეიზღუდება და კონტროლის ტესტის საფასო ელემენტი დაკმაყოფილდება.

მგ8. ბევრ მთავრობას, პირდაპირ ან საგანგებოდ შექმნილი სააგენტოების საშუალებით, ეკონომიკის კონკრეტულ სფეროში მოქმედი ერთეულების ქცევის რეგულირების ძალაუფლება აქვს. მე-9(ა) პუნქტის თანახმად, ზემოხსენებული ფართო მარეგულირებელი ქმედებები კონტროლს არ ნიშნავს. წინამდებარე სტანდარტში, ტერმინი „რეგულირება“ შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებების სპეციფიური ტერმინების და პირობების კონტექსტში გამოიყენება. მაგალითად, სარკინიგზო მომსახურების მარეგულირებელმა შეიძლება დაადგინოს განაკვეთები, რომლებიც მთლიანად სარკინიგზო მრეწველობას ეხება. Iურისდიქციის ფარგლებში, კანონით გათვალისწინებული ჩარჩოს მიხედვით, ასეთი განაკვეთები შეიძლება ბუნდოვნად იყოს მინიშნებული სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმებაში, რომელიც სარკინიგზო ტრანსპორტირებაზე შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებებს მართავს ან ისინი შეიძლება კონკრეტულად იყოს

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

მოხსენიებული. თუმცა, ორივე შემთხვევაში, შელავათიანი მომსახურების აქტივი კონტროლდება ხელშეკრულებით ან მსგავსი სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმებით ან სარკინიგზო მომსახურების რეგულაციებით და არა იმ ფაქტით, რომ უფლების გადამცემი სარკინიგზო მომსახურების მარეგულირებელთან დაკავშირებულ საჯარო სექტორის ერთეულს წარმოადგენს.

- მგ9. მე-9 (ბ) პუნქტის მიზნებისათვის, ნებისმიერ ნარჩენ წილზე უფლების გადამცემის კონტროლმა ოპერატორს აქტივის გაყიდვის ან გირაოში ჩადების საშუალება უნდა შეუზღუდოს და უფლების გადამცემს შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების გამოყენების განგრძობადი უფლება მისცეს. ნარჩენი წილი აქტივში არის აქტივის სავარაუდოდ შეფასებული მიმდინარე ღირებულება, ისე როგორც ის რომ ყოფილიყო იმ ხნის და იმ მდგომარეობაში, როგორც მოსალოდნელია რომ იქნება შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების პერიოდის ბოლოს.
- მგ10. კონტროლი უნდა იქნეს განსხვავებული მართვისაგან. თუ უფლების გადამცემი მე-9(ა) პუნქტში აღწერილი კონტროლის ხარისხს და აქტივში ნებისმიერ მნიშვნელოვან ნარჩენ ღირებულებას ინარჩუნებს, ოპერატორი აქტივს უფლების გადამცემის სახელით მხოლოდ მართავს - მაშინაც კი, როცა, ბევრ შემთხვევაში, მას შეიძლება ფართო მენეჯერული უფლებები ჰქონდეს.
- მგ11. მე-9(ა) და მე-9(ბ) პუნქტებში მოცემული პირობები ერთობლიობაში ადგენენ, თუ როდის კონტროლდება აქტივი, საჭირო ჩამანაცვლებლის ჩათვლით, უფლების გადამცემის მიერ მისი მთელი ეკონომიკური ვადის განმავლობაში. მაგალითად, თუ ოპერატორს აქტივის ნაწილის ჩანაცვლება შეთანხმების პერიოდის განმავლობაში უწევს (მაგ., გზის ზედა ფენა ან შენობის სახურავი), აქტივი განიხილება, როგორც მთელი. შესაბამისად, მე-9(ბ) პუნქტში მოცემული პირობები დაკმაყოფილებულია მთლიანი აქტივისათვის, ჩანაცვლებული ნაწილის ჩათვლით, თუ უფლების გადამცემი ნებისმიერ მნიშვნელოვან ნარჩენ წილს ამ ნაწილის ბოლო ჩანაცვლებაში აკონტროლებს.
- მგ12. ზოგჯერ შელავათიანი მომსახურების აქტივის გამოყენება მე-9(ა) პუნქტში აღწერილის შესაბამისად, ნაწილობრივ რეგულირდება და ნაწილობრივ არ რეგულირდება. თუმცა, ამ შეთანხმებებს სხვადასხვა ფორმა აქვს:
- (ა) ნებისმიერი აქტივი, რომელიც ფიზიკურად განცალკევებადი და დამოუკიდებლად მუშაობის უნარის მქონეა და, სსბასს 26-ის – *ფულის გამომმუშავებელი აქტივის გაუფასურება* – მიხედვით, ფულის გამომმუშავებელი ერთეულის განმარტებას აკმაყოფილებს, განცალკევებით არის გაანალიზებული, რათა დადგინდეს, მე-9(ა) პუნქტში ჩამოყალიბებული პირობები დაკმაყოფილდება თუ არა, მისი მთლიანად არარეგულირებული მიზნებისათვის გამოყენების შემთხვევაში (მაგ., ეს შეიძლება ეხებოდეს საავადმყოფოს კერძო ნაწილს, სადაც საავადმყოფოს ნაწილი უფლების

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

გადამცემის მიერ საჯარო პაციენტების სამკურნალოდ გამოიყენება); და

(ბ) როდესაც, უბრალოდ, დამატებითი საქმიანობები (მაგ., საავადმყოფოს მაღაზიის) არარეგულირებულია, კონტროლის ტესტი ისე გამოიყენება, თითქოს ეს მომსახურებები არ არსებობდეს, ვინაიდან უფლების გადამცემის მიერ მე-9(ა) პუნქტში აღწერილი მიდგომის შესაბამისად მომსახურებების გაკონტროლებისას, დამატებითი საქმიანობების არსებობა შეღავათიანი მომსახურების აქტივზე უფლების გადამცემის კონტროლს არ ამცირებს.

მგ13. ოპერატორს შესაძლოა მგ12 (ა) პუნქტში აღწერილი განცალკევებადი აქტივის ან მგ12 (ბ) პუნქტში აღწერილი დამატებითი არარეგულირებული მომსახურების გასაწევად საჭირო საშუალებების გამოყენების უფლება ჰქონდეს. ორივე შემთხვევაში, შეიძლება შინაარსობრივად არსებობდეს ლიზინგი უფლების გადამცემსა და ოპერატორს შორის. თუ ასეა, ეს სსბასს 13-ის შესაბამისად აღირიცხება.

უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებული აქტივი

მგ14. შეთანხმება შეიძლება მოიცავდეს უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებულ აქტივს:

(ა) რომელზეც უფლების გადამცემი ოპერატორს შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების მიზნებისათვის ხელმისაწვდომობის საშუალებას აძლევს; ან

(ბ) რომელზეც უფლების გადამცემი ოპერატორს საშუალებას აძლევს, გამოიმუშაოს შემოსავალი, როგორც კომპენსაცია შეღავათიანი მომსახურების აქტივისათვის.

მგ15. მე-11 პუნქტში მოცემული მოთხოვნები ეხება მე-9 პუნქტის (ან მე-10 პუნქტის, სრულვადიანი აქტივისთვის) მიხედვით აღიარებული აქტივების საწყის შეფასებას რეალური ღირებულებით. უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებული, შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებაში გამოყენებული აქტივი წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, რეკლასიფიცირებულია და არა აღიარებული. უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებული აქტივის მხოლოდ განახლება (მაგ., რომელიც მის შესაძლებლობებს ზრდის), მე-9 პუნქტის მიხედვით (ან მე-10 პუნქტის მიხედვით, სრულვადიანი აქტივებისათვის), შეღავათიანი მომსახურების აქტივად აღიარდება.

მგ16. სსბასს 17-ში ან სსბასს 31-ში, შესაბამისად, გაუფასურების ტექსტის გამოყენებისას უფლების გადამცემი ოპერატორისათვის შეღავათიანი მომსახურების გაწევას გაუფასურების გამომწვევ გარემოებად არ განიხილავს, თუ აქტივის გამოყენებაში მის სამომავლო სარეგულიანობაზე ან მომსახურების პოტენციალზე გავლენის მომხდენი ცვლილება არ არსებობს. უფლების გადამცემი სსბასს 21-ს – *ფულის არგამომმუშავებელი აქტივების გაუფასურება* – ან სსბასს 26-ს

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

შესაბამისად იყენებს, რათა დაადგინოს, ამ პირობების გავლენით რომელიმე ინდიკატორი ამოქმედდა თუ არა.

- მგ17. თუ აქტივი მე-9 პუნქტით (ან მე-10 პუნქტით, სრულვადიანი აქტივისათვის) განსაზღვრულ აღიარების პირობას ვედარ აკმაყოფილებს, უფლების გადამცემი სსბასს 17-ში ან სსბასს 31-ში, შესაბამისად, წარმოდგენილ აღიარების შეწყვეტის პრინციპებს სისრულეში მოიყვანს. მაგალითად, თუ აქტივი დროებით გადაიცემა, უფლების გადამცემი შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების ამ პირობის შინაარსს იმის დასადგენად განიხილავს, შეწყდეს თუ არა აქტივის აღიარება. ასეთ შემთხვევებში, უფლების გადამცემი ასევე განიხილავს, შეთანხმება ლიზინგის ოპერაციაა თუ გაყიდვის და ლიზინგით უკან დაბრუნების ოპერაცია, რომელიც სსბასს 13-ის შესაბამისად უნდა აღირიცხოს.
- მგ18. როდესაც შელავათიანი მომსახურების შეთანხმება მოიცავს უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებული აქტივის გაუმჯობესებას, როგორც არის აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის გაზრდა, გაუმჯობესება შეფასდება, რათა დადგინდეს, აკმაყოფილებს თუ არა იგი მე-9 პუნქტით (ან მე-10 პუნქტით, სრულვადიანი აქტივისათვის) გათვალისწინებულ აღიარების პირობებს. თუ ეს პირობები კმაყოფილდება, გაუმჯობესება აღიარდება და შეფასდება წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით.

ოპერატორის მფლობელობაში არსებული აქტივი

- მგ19. ოპერატორმა შეიძლება გამოყოს აქტივი შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებაში გამოსაყენებლად, რომელიც მას არ აუშენებია, არ განუვითარებია და არც შეუძენია. თუ შეთანხმება მოიცავს ოპერატორის მფლობელობაში არსებულ აქტივს, რომელსაც ოპერატორი შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების ფარგლებში იყენებს, უფლების გადამცემი დაადგენს, აკმაყოფილებს თუ არა აქტივი მე-9 პუნქტის (ან მე-10 პუნქტის, სრულვადიანი აქტივისათვის) პირობებს. თუ აღიარების პირობები დაკმაყოფილებულია, უფლების გადამცემი აქტივს შელავათიანი მომსახურების აქტივად აღიარებს და მას წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად აღრიცხავს.

აშენებული ან გაფართოებული აქტივი

- მგ20. როდესაც აშენებული ან გაფართოებული აქტივი მე-9 პუნქტში (ან მე-10 პუნქტში, სრულვადიანი აქტივისათვის) მოცემულ პირობებს აკმაყოფილებს, უფლების გადამცემი აქტივს წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად აღიარებს და შეაფასებს. სსბასს 17 ან სსბასს 31, შესაბამისად, განსაზღვრავს, თუ როდის უნდა აღიარდეს შელავათიანი მომსახურების აქტივი. სსბასს 17-იც და სსბასს 31-იც მოითხოვს, რომ აქტივი მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ უნდა აღიარდეს, როდესაც:

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

- (ა) სავარაუდოა, რომ ერთეული აქტივთან დაკავშირებულ სამომავლო ეკონომიკურ სარგებელს ან პოტენციურ მომსახურებას მიიღებს; და
- (ბ) აქტივის ღირებულება ან რეალური ღირებულება შესაძლებელია საიმედოდ შეფასდეს.

მგ21. ეს კრიტერიუმები, სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმების ვადებსა და პირობებთან ერთად, იმის დასადგენად უნდა იქნეს განხილული, აღიარდეს თუ არა შელავათიანი მომსახურების აქტივი მისი აშენების და განვითარების პერიოდში. ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივებისათვის აღიარების კრიტერიუმი შეიძლება დაკმაყოფილდეს აშენებისა და გაფართოების პერიოდის განმავლობაში. თუ ასეა, უფლების გადამცემი, როგორც წესი, შელავათიანი მომსახურების აქტივს პერიოდის განმავლობაში აღიარებს.

მგ22. აღიარების პირველი კრიტერიუმი უფლების გადამცემის მიერ ეკონომიკური სარგებლის და მომსახურების პოტენციალის მიღებას მოითხოვს. უფლების გადამცემის გადმოსახედიდან შელავათიანი მომსახურების აქტივის უმთავრესი მიზანი არის მომსახურების პოტენციალის გაწევა საჯარო სექტორის უფლების გადამცემის სახელით. უფლების გადამცემის მიერ აწეობილი ან პირადი სარგებლობისათვის განვითარებული აქტივის მსგავსად, აშენების ან გაფართოების ხარჯის გაწევისას, უფლების გადამცემი სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმების პირობებს იმის დასადგენად შეაფასებს, მიიღებს თუ არა შელავათიანი მომსახურების აქტივის მომსახურების პოტენციალს იმ დროისათვის.

მგ23. აღიარების მეორე კრიტერიუმი აქტივის საწყისი ღირებულების ან რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასებადობას მოითხოვს. შესაბამისად, სსბასს 17-ის ან სსბასს 31-ის აღიარების მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად უფლების გადამცემს უნდა ჰქონდეს საიმედო ინფორმაცია აქტივის ღირებულებისა და რეალური ღირებულების შესახებ, მისი აშენებისა და გაფართოების პერიოდში. მაგალითად, თუ შელავათიანი მომსახურების შეთანხმება მოითხოვს, რომ ოპერატორმა უფლების გადამცემს აქტივის აშენებისა და გაფართოების პერიოდში ანგარიშგება წარუდინოს, გაწეული დანახარჯი შეიძლება შეფასებადი იყოს. შესაბამისად, ის დააკმაყოფილებს სსბასს 17-ში ან სსბასს 31-ში მოცემულ აღიარების პრინციპებს განვითარებული აქტივებისათვის. ასევე, როდესაც უფლების გადამცემს აშენებული ან განვითარებული აქტივის მიღებაზე უარის თქმის მცირე შესაძლებლობა აქვს, ხელშეკრულების ან სხვა მსგავსი სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმების პირობების დასაკმაყოფილებლად, დანახარჯი აქტივის დასრულებისკენ მიმართული ღონისძიებების განხორციელების პროგრესის მიხედვით აღიარდება. შესაბამისად, უფლების გადამცემი აღიარებს შელავათიანი მომსახურების აქტივს და დაკავშირებულ ვალდებულებას.

შელავათიანი მომსახურების აქტივის შეფასება

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

მგ24. მე-11 პუნქტი მე-9 პუნქტის (ან მე-10 პუნქტის, სრულვადიანი აქტივისათვის) შესაბამისად აღიარებული შეღავათიანი მომსახურების აქტივების საწყის შეფასებას რეალური ღირებულებით მოითხოვს. კერძოდ, საწყისი აღიარებისას რეალური ღირებულება გამოიყენება აშენებული ან განვითარებული შეღავათიანი მომსახურების აქტივის ან არსებული აქტივის გაუმჯობესების ღირებულების დასადგენად. მე-11 პუნქტში მოცემული მოთხოვნები წინამდებარე სტანდარტის მე-12 პუნქტის შესაბამისად შეღავათიანი მომსახურების აქტივებად რეკლასიფიცირებულ უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებულ აქტივებს არ ეხება. საწყისი აღიარებისას რეალური ღირებულების გამოყენება სსბასს 17-ის ან სსბასს 31-ის მიხედვით გადაფასებას არ მოითხოვს.

მგ25. უფლების გადამცემსა და ოპერატორს შორის გადამცემული კომპენსაციის ტიპი გავლენას ახდენს შეღავათიანი მომსახურების აქტივის რეალური ღირებულების დადგენაზე საწყისი აღიარებისას. შემდგომი პუნქტები განმარტავს, თუ როგორ უნდა დადგინდეს აქტივის რეალური ღირებულება საწყისი აღიარებისას, გაცემული კომპენსაციის ტიპზე დამოკიდებით:

- (ა) როდესაც უფლების გადამცემი ოპერატორს უხდის, რეალური ღირებულება აქტივის საწყისი აღიარებისას ოპერატორისათვის აქტივის სანაცვლოდ განხორციელებული გადახდების ნაწილს წარმოადგენს.
- (ბ) როდესაც უფლების გადამცემი ოპერატორისათვის აქტივის სანაცვლოდ გადახდებს არ ახორციელებს, აქტივი სსბასს 17-ში და სსბასს 31-ში არამატერიალური აქტივის გაცვლის მსგავსად აღირიცხება.

კომპენსაციის ტიპები

მგ26. შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები იშვიათად არის იდენტური; ტექნიკური მოთხოვნები იცვლება სექტორისა და იურისდიქციის მიხედვით. უფრო მეტიც, შეთანხმების პირობები შეიძლება ასევე დამოკიდებული იყოს განსაზღვრული იურისდიქციის საერთო საკანონმდებლო ჩარჩოს სპეციფიკურ მახასიათებლებზე. სახელშეკრულებო სამართალი, როდესაც არსებობს, შეიძლება მოიცავდეს პირობებს, რომლებიც ინდივიდუალურ ხელშეკრულებებში არ უნდა განმეორდეს.

მგ27. შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების პირობების შესაბამისად, უფლების გადამცემმა შეიძლება ოპერატორს შეღავათიანი მომსახურების აქტივი ნებისმიერი შემდეგი კომბინაციით აუნაზღაუროს:

- (ა) ოპერატორისათვის გადახდების (მაგ., ფულადი) განხორციელებით;
- (ბ) ოპერატორისათვის ანაზღაურების სხვაგვარად მიცემით, როგორც არის:

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

- i) შელავათიანი მომსახურების ან სხვა შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის მომხმარებელი მესამე მხარისაგან შემოსავლის გამომმუშავების უფლების გადაცემა ოპერატორისათვის; ან
- ii) ოპერატორისათვის სხვა შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის გამოყენებაზე უფლების გადაცემა.

მგ28. როდესაც უფლების გადამცემი ოპერატორს, შელავათიანი მომსახურების აქტივის სანაცვლოდ, გადახდების განხორციელების საშუალებით უნაზღაურებს, აქტივები და მომსახურების კომპონენტები შეიძლება იყოს განცალკევებადი (მაგ., სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმება განსაზღვრავს წინასწარგანსაზღვრული გადახდების ოდენობას, რომელიც შელავათიანი მომსახურების აქტივზე უნდა გადანაწილდეს) ან არაგანცალკევებადი.

განცალკევებადი გადახდები

მგ29. შელავათიანი მომსახურების შეთანხმება განცალკევებადია სხვადასხვა გარემოებებში, მათ შორის, შეიძლება იყოს შემდეგი (მაგრამ არ შემოიფარგლება ამით):

- (ა) იდენტიფიცირებულია გადახდების ნაკადის ნაწილი, რომელიც თვითონ შელავათიანი მომსახურების აქტივის ხელმისაწვდომობის შესაბამისად იცვლება და სხვა ნაწილი, რომელიც კონკრეტული მომსახურებების გამოყენების ან შესრულების შესაბამისად იცვლება;
- (ბ) შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების სხვადასხვა კომპონენტები შეიძლება მიმდინარეობდეს სხვადასხვა პერიოდის განმავლობაში ან შეიძლება შეწყდეს ცალ-ცალკე. მაგალითად, მომსახურების ცალკეული კომპონენტი შეიძლება შეწყდეს შეთანხმების დანარჩენი ნაწილის გაგრძელებაზე ზეგავლენის გარეშე; ან
- ბ) შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების სხვადასხვა კომპონენტები შეიძლება ხელახლა ინდივიდუალურად შეთანხმდეს. მაგალითად, მომსახურების კომპონენტი ბაზარზეა შემოწმებული და ღირებულების ნაწილობრივი ან სრული ზრდა ან შემცირება უფლების გადამცემზე ისეთნაირად გადის, რომ უფლების გადამცემის მიერ განხორციელებული, კონკრეტულად ამ მომსახურებასთან დაკავშირებული გადახდის ნაწილი შესაძლებელია იდენტიფიცირდეს.

მგ30. სსბასს 17 და სსბასს 31 მოითხოვს გაცვლითი ოპერაციის ფარგლებში შეძენილი აქტივის საწყის შეფასებას თვითღირებულებით, რაც აქტივის ფულადი ფასის ეკვივალენტს წარმოადგენს. გაცვლითი ოპერაციებისათვის ოპერაციის ფასი რეალურ ღირებულებად მიიჩნევა, თუ სხვაგვარად არ არის მითითებული. როდესაც აქტივი ან გადახდების მომსახურების კომპონენტები განცალკევებადია, შელავათიანი მომსახურების აქტივის ფულადი ფასის ეკვივალენტი არის შელავათიანი მომსახურების აქტივის

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

გადახდების კომპონენტის მიმდინარე ღირებულება. თუმცა, თუ აქტივების გადახდების ნაწილის მიმდინარე ღირებულება რეალურ ღირებულებაზე მეტია, შეღავათიანი მომსახურების აქტივი თავდაპირველად ფასდება მისი რეალური ღირებულებით.

არაგანცალკევებადი გადახდები

- მგ31. როდესაც აქტივი და უფლების გადამცემის მიერ ოპერატორისათვის მომსახურების გადახდის კომპონენტი განცალკევებადი არ არის, რეალური ღირებულება მე-11 პუნქტში სავარაუდო შეფასების ტექნიკის გამოყენებით დგინდება.
- მგ32. წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების გამოყენების მიზნებისათვის, შეთანხმებით გათვალისწინებული გადახდები და სხვა კომპენსაციები, შეთანხმების დასაწყისში ან მისი ხელახლა შეფასებისას, შეღავათიანი მომსახურების აქტივზე და შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების სხვა კომპონენტებზე (მაგ., შენახვისა და მოვლის მომსახურებები) მათი რეალური ღირებულებების შესაბამისად გადანაწილდება. შეღავათიანი მომსახურების აქტივის რეალური ღირებულება მოიცავს მხოლოდ აქტივთან დაკავშირებულ თანხებს და არ მოიცავს შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების სხვა კომპონენტებთან დაკავშირებულ თანხებს. ზოგიერთ შემთხვევაში, აქტივებზე და შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების სხვა კომპონენტებზე გადახდების გადანაწილება უფლების გადამცემის მიერ შეფასების ტექნიკის გამოყენებას მოითხოვს. მაგალითად, უფლების გადამცემმა შეიძლება აქტივთან დაკავშირებული გადახდები შეაფასოს, შედარებადი აქტივის რეალურ ღირებულებასთან მიმართებაში ისეთ შეთანხმებაში, რომელიც სხვა კომპონენტებს არ მოიცავს, ან გადახდების სავარაუდო დადგენის გზით, სხვა კომპონენტებისათვის შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების შედარებად შეთანხმებებთან მიმართებაში და შემდეგ, შეთანხმების ფარგლებში, მთლიანი გადახდებიდან ამ გადახდების გამოკლებით.

ოპერატორი კომპენსაციის სხვა ფორმებს ღებულობს

- მგ33. მე-17(ბ) პუნქტში მოხსენიებული ოპერაციების ტიპები არამონეტარული გაცვლითი ოპერაციებია. სსბასს 17-ის 38-ე და სსბასს 31-ის 44-ე პუნქტი, შესაბამისობის მიხედვით, ასეთ გარემოებებზე მითითებებს იძლევა.
- მგ34. როდესაც ოპერატორი შეღავათიანი მომსახურების აქტივის ან სხვა შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის მესამე მხარის მომხმარებლისაგან შემოსავლის გამომმუშავების უფლებას, ან უფლების გადამცემისაგან არაფულად კომპენსაციას ღებულობს, უფლების გადამცემი პირდაპირ შეღავათიანი მომსახურების აქტივის შესაძენად ხარჯს არ გასწევს. ოპერატორისათვის გაწეული კომპენსაციის ეს ფორმები ოპერატორს შეღავათიანი მომსახურების აქტივის თვითღირებულებას და შეღავათიანი მომსახურების აქტივის პერიოდის განმავლობაში მის მუშაობას უნაზღაურებს. ამიტომაც, უფლების გადამცემს თავდაპირველად

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

აქტივის კომპონენტის მე-11 პუნქტში მოცემული ხერხის შესაბამისად შეფასება სჭირდება.

შემდგომი შეფასება

მგ35. საწყისი აღიარების შემდგომ, უფლების გადამცემი, შემდგომი შეფასების და შეღავათიანი მომსახურების აქტივის აღიარების შეწყვეტისათვის, სსბასს 17-ს და სსბასს 31-ს იყენებს. სსბასს 17-ის და სსბასს 31-ის გამოყენების მიზნებისათვის, შეღავათიანი მომსახურების აქტივები აქტივების ცალკე კლასად უნდა განიხილოს. სსბასს 21 და სსბასს 26 ასევე გამოიყენება იმის გაანალიზებისას, არსებობს თუ არა შეღავათიანი მომსახურების აქტივის გაუფასურების ნიშნები. ამ სტანდარტების ეს მოთხოვნები გამოიყენება წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით შეღავათიანი მომსახურების აქტივად აღიარებული ან კლასიფიცირებული ყველა აქტივისათვის.

ვალდებულებების აღიარება და შეფასება (იხ. პ. 14-28)

მგ36. უფლების გადამცემი ვალდებულებას მე-14 პუნქტის შესაბამისად მხოლოდ მაშინ აღიარებს, როდესაც შეღავათიანი მომსახურების აქტივი მე-9 პუნქტის (ან მე-10 პუნქტის, სრულვადიანი აქტივისათვის) შესაბამისად აღიარდება. მე-14 პუნქტის შესაბამისად აღიარებული ვალდებულების ბუნება 25-ე(ა) პუნქტში აღწერილ თითოეულ შემთხვევაში შინაარსის მიხედვით ერთმანეთისგან განსხვავდება.

ფინანსური ვალდებულების მოდელი (იხ. პ. 18-23)

მგ37. უპირობო ვალდებულება, რომელიც უფლების გადამცემს ოპერატორისათვის წინასწარგანსაზღვრული გადახდების განხორციელების ვალდებულებას აკისრებს, სსბასს 29-ის მიხედვით, ფინანსური ვალდებულებაა. უფლების გადამცემს აქვს უპირობო ვალდებულება, თუ მას აქვს მცირე მოქმედების თავისუფლება (ასეთის არსებობის შემთხვევაში), რომ თავიდან აიცილოს ვალდებულება, ვინაიდან, ჩვეულებრივ, ოპერატორთან სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმება კანონმდებლობით არის უზრუნველყოფილი.

მგ38. როდესაც უფლების გადამცემი ოპერატორს, შეღავათიანი მომსახურების აქტივის და მომსახურების გაწევის ღირებულებისათვის წინასწარგანსაზღვრული გადახდების განხორციელებით, კომპენსაციას აძლევს, წინასწარგანსაზღვრული გადახდების აქტივთან დაკავშირებული ნაწილის ამსახველი ოდენობა, მე-14 პუნქტის შესაბამისად, ვალდებულებად აღიარდება. ეს ვალდებულება 21-ე პუნქტში მოხსენიებულ ფინანსურ გადასახდელებს და მომსახურების გადახდების კომპონენტებს არ მოიცავს.

მგ39. როდესაც უფლების გადამცემი ოპერატორს შეღავათიანი მომსახურების აქტივის აღიარებამდე უხდის, უფლების გადამცემი აღნიშნულ გადახდებს წინასწარგადახდებად აღრიცხავს.

მგ40. 21-ე პუნქტში მოხსენიებული ფინანსური გადასახდელები, წინასწარ დადგენის შემთხვევაში, ოპერატორის კაპიტალის

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

ღირებულებაზე დაყრდნობით განისაზღვრება, რაც შელავათიანი მომსახურების აქტივისათვის არის დამახასიათებელი.

- მგ41. თუ შელავათიანი მომსახურების აქტივისათვის დამახასიათებელი ოპერატორის კაპიტალის ღირებულების წინასწარ დადგენა შეუძლებელია, მაშინ გამოიყენება შეთანხმებაში მოცემული შელავათიანი მომსახურების აქტივისათვის დამახასიათებელი განაკვეთი, უფლების გადამცემის დამატებითი სასესხო განაკვეთი; ან შეთანხმების ვადების და პირობების შესაბამისი სხვა განაკვეთი.
- მგ42. როდესაც საკმარისი ინფორმაცია ხელმისაწვდომი არ არის, ფინანსური გადასახდელის დასადგენად გამოყენებული განაკვეთი შეიძლება მსგავსი აქტივის შესაძენად მოსალოდნელი განაკვეთის მიხედვით შეფასდეს (მაგ., მსგავსი აქტივის ლიზინგი, მსგავსი ადგილმდებარეობით და პირობებით). სავარაუდო განაკვეთი შემდეგთან ერთად უნდა იქნეს განხილული:
- (ა) გადახდების მიმდინარე ღირებულება;
 - (ბ) აქტივის სავარაუდოდ შეფასებული რეალური ღირებულება; და
 - (გ) სავარაუდოდ შეფასებული ნარჩენი ღირებულება, რათა თითოეული რიცხვის სანდოობა გარანტირებული და ორმხრივად შეთავსებადი იყოს.
- მგ43. როდესაც უფლების გადამცემი დაფინანსებაში მონაწილეობს (მაგ., აშენების გაფართოების, შეძენისა და გაუმჯობესების მიზნით ან გარანტიების სახით ოპერატორზე სესხს გასცემს), ფინანსური გადასახდელების განაკვეთის დასადგენად შესაძლებელია უფლების გადამცემის დამატებითი სასესხო განაკვეთის გამოყენება იყოს მისაღები.
- მგ44. ფინანსური გადასახდელების დასადგენად გამოყენებული საპროცენტო განაკვეთი შეიძლება მომავალში არ შეიცვალოს, თუ აქტივის კომპონენტი ან მთლიანად შეთანხმება ახლიდან არ შეთანხმდება.
- მგ45. შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებაში ვალდებულებასთან დაკავშირებული ფინანსური გადასახდელები წარმოდგენილია სხვა ფინანსურ გადასახდელებთან ერთად, სსბასს 28-ის, სსბასს 29-ის და სსბასს 30-ის შესაბამისად.
- მგ46. 21-ე პუნქტის შესაბამისად დადგენილი გადახდების მომსახურების კომპონენტი თავდაპირველად შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების მთლიან პერიოდზე აღიარდება, რადგან აღიარების ეს მოდელი გაწეულ მომსახურებას ყველაზე უკეთესად პასუხობს. იმ შემთხვევაში, როდესაც სპეციალური ხარჯების კომპენსირება ცალ-ცალკე მოითხოვება და მათი ვადები ცნობილია, ასეთი ხარჯები გაწევისთანავე აღიარდება.

ოპერატორისათვის უფლების გადაცემის მოდელი (იხ. პ. 24-26)

- მგ47. როდესაც უფლების გადამცემი ოპერატორს შელავათიანი მომსახურების აქტივისა და გაწეული მომსახურებისათვის კომპენსაციას უხდის, ოპერატორისათვის შელავათიანი

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

მომსახურების აქტივის მომხმარებელი მესამე მხარისაგან შემოსავლის გამომუშავების უფლების გადაცემით, ოპერატორს შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების პერიოდის განმავლობაში შემოსავლის გამომუშავების უფლება ეძლევა. ამასთან, უფლების გადამცემი გამოიმუშავებს შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების ფარგლებში მიღებულ აქტივთან დაკავშირებულ სარგებელს, ოპერატორისათვის შეთანხმების პერიოდის განმავლობაში მიცემული უფლების სანაცვლოდ. შესაბამისად, ეს შემოსავალი დაუყოვნებლივ არ აღიარდება. ნაცვლად ამისა, აღიარდება ვალდებულება შემოსავლის ჯერაც გამომუშავებელი ნაწილისათვის. 25-ე პუნქტის შესაბამისად, შემოსავალი აღიარდება და ვალდებულება შემცირდება შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების ეკონომიკურ შინაარსზე დამოკიდებულებით მაშინ, როდესაც ოპერატორისათვის შელავათიანი მომსახურების აქტივი შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების განმავლობაში ხელმისაწვდომი ხდება. როგორც მგ27 პუნქტშია აღწერილი, უფლების გადამცემმა შეიძლება ოპერატორს გადახდების კომბინაციით და პირდაპირ მესამე მხარის მომხმარებლებისაგან შემოსავლის გამომუშავების უფლების გადაცემით გადაუხადოს. ასეთ შემთხვევებში, თუ ოპერატორის მიერ მესამე მხარის შემოსავლების გამომუშავების უფლება მნიშვნელოვნად ამცირებს ან ანულებს უფლების გადამცემის მიერ ოპერატორისათვის გადასახდელი წინასწარგადახდების ნაკადს, ვალდებულების შესამცირებლად შეიძლება სხვა საფუძველი უფრო შესაფერისი იყოს (მაგ., პირობა, რომლის მიხედვითაც უფლების გადამცემის სამომავლო წინასწარგადახდების ნაკადი მცირდება ან ნულდება).

მგ48. როდესაც უფლების გადამცემი ოპერატორს შელავათიანი მომსახურების აქტივის და მომსახურების სანაცვლოდ, შემოსავლის გამომუშავებელი აქტივის მიწოდებით უზდის კომპენსაციას, შელავათიანი მომსახურების აქტივის გარდა, შემოსავალი აღიარდება და 24-ე პუნქტის მიხედვით აღიარებული ვალდებულება მგ47 პუნქტში აღწერილის მსგავსად მცირდება. ასეთ შემთხვევებში, უფლების გადამცემი სსბასს 17-ში ან სსბასს 31-ში, შესაბამისობის მიხედვით, აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნებსაც განიხილავს.

მგ49. ზოგიერთ შემთხვევაში, ოპერატორისათვის უფლების გადაცემის მოდელის ფარგლებში, შეიძლება არსებობდეს „ჩრდილოვანი გადასახდელები“. ზოგიერთი ჩრდილოვანი გადასახდელი გადახდილია შელავათიანი მომსახურების აქტივის აშენების, გაფართოების, შეძენის ან გაუმჯობესებისთვის და ოპერატორის მიერ მისი გამოყენებისთვის. როდესაც უფლების გადამცემი ოპერატორს მხოლოდ მესამე მხარის მომხმარებლების მიერ შელავათიანი მომსახურების აქტივის გამოყენებისათვის უზდის, ეს არის გამოყენებისათვის გადახდილი კომპენსაცია და არა შელავათიანი მომსახურების აქტივის შეძენა. შესაბამისად, ასეთი გადახდები მგ48 პუნქტში განსაზღვრულ ვალდებულებას არ უკავშირდება. უფლების გადამცემი ოპერატორს შელავათიანი

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

მომსახურების აქტივის გამოყენების ხარისხის შესაბამისად უხდის კომპენსაციას და ასეთ გადახდებს ხარჯებად სსბასს 1-ის შესაბამისად აღრიცხავს.

შეთანხმების გაყოფა (იხ. პ. 27-28)

გ50. თუ ოპერატორს შელავათიანი მომსახურების აქტივისათვის კომპენსაციას ნაწილობრივ წინასწარგანსაზღვრული გადახდების ნაკადით უხდიან და ნაწილობრივ, შელავათიანი მომსახურების აქტივის ან სხვა შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის მესამე მხარის გამოყენებით შემოსავლის მიღების უფლების გადაცემის გზით, აუცილებელია უფლების გადამცემის კომპენსაციასთან დაკავშირებული ვალდებულების თითოეული ნაწილის ცალ-ცალკე აღრიცხვა. ასეთ ვითარებაში, ოპერატორისათვის ანაზღაურება წინასწარგანსაზღვრული გადახდებისათვის ფინანსური ვალდებულების ნაწილად იყოფა და ნაწილობრივ შელავათიანი მომსახურების აქტივის ან სხვა შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის მესამე მხარის გამოყენებით შემოსავლის მიღების უფლებისათვის - ვალდებულების ნაწილად. ვალდებულების თითოეული ნაწილი თავდაპირველად აღიარდება გადახდილი ან გადასახდელი კომპენსაციის რეალური ღირებულებით.

სხვა ვალდებულებები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები (იხ. პ. 29)

მგ51. შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები შეიძლება მოიცავდეს ფინანსური გარანტიის სხვადასხვა ფორმებს (მაგ., გარანტია, ფასიანი ქაღალდი, ვალთან დაკავშირებული უზრუნველყოფა, რომელსაც ოპერატორი შელავათიანი მომსახურების აქტივის აშენების, გაფართოების, შეძენის ან გაუმჯობესების დასაფინანსებლად იღებს), ან შედეგზე დამოკიდებულ გარანტიებს (მაგ., მინიმალური შემოსავლის ნაკადის გარანტია, მოკლე ჩავარდნებისათვის კომპენსაციის ჩათვლით).

მგ52. უფლების გადამცემის მიერ გაკეთებული გარკვეული გარანტიები შეიძლება აკმაყოფილებდეს ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულების განსაზღვრებას. უფლების გადამცემი ადგენს, აკმაყოფილებს თუ არა უფლების გადამცემის მიერ შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების ფარგლებში გაკეთებული გარანტიები ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულების განსაზღვრებას და გარანტიის აღრიცხვისათვის სსბასს 28-ს, სსბასს 29-ს და სსბასს 30-ს იყენებს. როდესაც გარანტია სადაზღვევო ხელშეკრულებას წარმოადგენს, უფლების გადამცემს შეუძლია აირჩიოს სადაზღვევო ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სააღრიცხვო სტანდარტის გამოყენება. დამატებითი მითითებებისათვის იხილეთ სსბასს 28-ის მგ3-მგ9 პუნქტები.

მგ53. გარანტიები და ვალდებულებები, რომლებიც ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულების მიმართ სსბასს 28-ის და სსბასს 29-ის მოთხოვნებს არ კმაყოფილებს ან სადაზღვევო

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

ხელშეკრულებებს არ წარმოადგენს, სსბასს 19-ის Sesabamisad აღირიცხება.

მგ54. პირობითი აქტივები ან ვალდებულებები შეიძლება წარმოიშვას შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების პირობებზე კამათისას. ასეთი პირობითი ვითარებები სსბასს 19-ის შესაბამისად აღირიცხება.

სხვა შემოსავლები (იხ. პ. 30)

მგ55. ოპერატორმა შეიძლება უფლების გადამცემს ანაზღაურება გადაუხადოს შელავათიანი მომსახურების აქტივის ხელმისაწვდომობისათვის, უფლების გადამცემისათვის რესურსების წინასწარგანსაზღვრული შემოდინების უზრუნველყოფით, მათ შორის, შემდეგის ჩათვლით:

(ა) წინასწარი გადახდა ან გადახდების ნაკადი;

(ბ) შემოსავლის განაწილების უზრუნველყოფა;

(გ) უფლების გადამცემის მიერ ოპერატორისათვის გადასახდელი წინასწარგანსაზღვრული გადახდების ნაკადის შემცირება; და

(დ) ოპერატორისათვის შემოსავლის გამომჟღავნებელი აქტივის ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფისთვის გადახდილი რენტა.

მგ56. როდესაც ოპერატორი წინასწარგადახდას, გადახდების ნაკადს, ან სხვა სახის ანაზღაურებას უფლების გადამცემისათვის შელავათიანი მომსახურების აქტივის გამოყენების უფლების მისანიჭებლად შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების განმავლობაში ახორციელებს, უფლების გადამცემი ამ გადახდებს სსბასს 9-ის შესაბამისად აღრიცხავს. შემოსავლის აღიარების პერიოდულობა შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების ვადების და პირობების შესაბამისად დგინდება და ის განსაზღვრავს უფლების გადამცემის ვალდებულებას, შელავათიანი მომსახურების აქტივის ხელმისაწვდომობა ოპერატორისათვის უზრუნველყოს.

მგ57. როდესაც ოპერატორი შელავათიანი მომსახურებასთან ერთად, ახორციელებს წინასწარგადახდას, გადახდების ნაკადს, ან სხვა სახის ანაზღაურებას უფლების გადამცემისათვის, შელავათიანი მომსახურების აქტივის ან სხვა შემოსავლის გამომჟღავნებელი აქტივის მესამე მხარის გამოყენებით, შემოსავლის გამომჟღავნების უფლების გადაცემით, ოპერატორისაგან მიღებული გადახდების ნაწილი, რომელიც სააღრიცხვო პერიოდში არ არის გამომჟღავნებული, შემოსავლის აღიარების პირობების დაკმაყოფილებამდე ვალდებულებად აღიარდება.

მგ58. როდესაც შემოსავლის აღიარების პირობები დაკმაყოფილებულია, 30-ე პუნქტის მიხედვით, ვალდებულება, შემოსავლის აღიარებასთან ერთად, მცირდება.

მგ59. თუმცა, გარდა აქტივების სახეობების ცვალებადი ბუნებისა, რომლებიც შეიძლება შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებებში იქნეს გამოყენებული და ხანდაზმულობისა,

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

რომლის განმავლობაშიც შეთანხმებები მოქმედებს, შეიძლება არსებობდეს უფრო შესაფერისი ალტერნატიული მეთოდები სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმებით განსაზღვრულ შემოსავალ ფულადი სახსრების ნაკადებთან დაკავშირებული შემოსავლის აღიარებისათვის, რომელიც უკეთესად წარმოაჩენს შეღავათიანი მომსახურების აქტივის და/ან ფულის დროითი ღირებულების ხელმისაწვდომობის ეკონომიკურ მოხმარებას ოპერატორის მიერ. მაგალითად, ანუიტეტის მეთოდი, რომელიც საპროცენტო ფაქტორს ეხება, რაც, როგორც წესი, ნომინალური საფუძვლის საპირისპიროდ, შემოსავალს დისკონტირებული საფუძვლით აღიარებს, შეიძლება უფრო შესაფერისი იყოს შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებისათვის, რომლის ვადაც რამდენიმე ათწლეულს შეადგენს.

- მგ60. წინასწარგადახდის ოპერატორისაგან მიღების შემთხვევაში, შემოსავალი ისე აღიარდება, რომ ზუსტად წარმოაჩინოს შეღავათიანი მომსახურების აქტივის და/ან ფულის დროითი ღირებულების ხელმისაწვდომობის ეკონომიკური მოხმარება ოპერატორის მიერ. მაგალითად, როდესაც ოპერატორი ვალდებულია, წლიური გადასახდელები შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების ვადის განმავლობაში, ან წინასწარგანსაზღვრული ოდენობები განსაზღვრულ წლებში გადაიხადოს, შემოსავალი განსაზღვრულ დროს აღიარდება.
- მგ61. შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებებისათვის, რომელთა მიხედვითაც ოპერატორს შეღავათიანი მომსახურების აქტივის მესამე მხარის მომხმარებლისაგან შემოსავლის გამომუშავების უფლება აქვს, შემოსავალი დაკავშირებულია მომსახურების გაწევისას მიღებული ეკონომიკური სარგებლის შემოღინებასთან, და, შესაბამისად, იმავე მეთოდით აღიარდება, როგორც შემცირდა ვალდებულება. ასეთ შემთხვევებში, უფლების გადამცემი შემოსავლის განაწილების დებულების ოპერატორთან არსებულ შეთანხმებაში ჩასადებად ხშირად გამართავს მოლაპარაკებას. შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების ნაწილის სახით შემოსავლის განაწილება შეიძლება ემყარებოდეს ოპერატორის მიერ გამომუშავებულ მთლიან შემოსავლებს ან გარკვეული ზღვრის ზემოთ არსებულ შემოსავლებს ან იმაზე მეტ შემოსავალს, რაც ოპერატორისათვის განსაზღვრული უკუგების განაკვეთის მისაღებადაა საჭირო.
- მგ62. უფლების გადამცემი, შესაბამისი შეთანხმების შინაარსის შესაბამისად, შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების შემოსავლის განაწილების უზრუნველყოფიდან მიღებულ შემოსავალს მისი წარმოქმნისას ნებისმიერი პირობითი მოვლენის (მაგ., შემოსავლის ზღვრის მიღწევა) მომხდარად მიჩნევის შემდეგ აღიარებს. უფლების გადამცემი სსბასს 19-ს იმის დასადგენად იყენებს, თუ როდის მოხდა პირობითი მოვლენა.
- მგ63. სამომავლო წინასწარგანსაზღვრული გადახდების ნაკადის (რომლის სხვაგვარად გადახდაც უფლების გადამცემს ოპერატორისათვის შესაძლოა მოეთხოვოს) შემცირება უფლების გადამცემისათვის წინასწარგადახდილ არაფულად

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

ანაზღაურებას წარმოადგენს. ასეთი შემოსავალი ვალდებულების შემცირებასთან ერთად აღიარდება.

მგ64. როდესაც ოპერატორი შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის ხელმისაწვდომობისათვის ნომინალურ რენტას იხდის, რენტით მიღებული შემოსავალი აღიარდება სსბასს 23-ის – *შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები)* – მიხედვით.

წარდგენა და გამჟღავნება (იხ. პ. 31-33)

მგ65. განმარტებითი შენიშვნები, რომლებიც შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებების სხვადასხვა ასპექტებს ეხება, შეიძლება არსებულ სტანდარტებში იქნეს გამოყენებული. ეს სტანდარტი იყენებს შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებებთან დაკავშირებულ მხოლოდ დამატებით განმარტებით შენიშვნებს. როდესაც შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების კონკრეტული ასპექტის აღრიცხვა სხვა სტანდარტში გამოიყენება, უფლების გადამცემი ამ სტანდარტის გამჟღავნების მოთხოვნებს, 32-ე პუნქტში ჩამოყალიბებულ შენიშვნებთან ერთად, იზიარებს.

მგ66. სსბასს 1 მოითხოვს, რომ ფინანსური გადასახდელები ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში განცალკევებულად იქნეს წარდგენილი. 21-ე პუნქტის მიხედვით წარმოდგენილი ფინანსური გადასახდელები ამ მუხლით არის მოცული.

მგ67. 31-33-ე პუნქტებში ხაზგასმული განმარტებითი შენიშვნების დამატებით, უფლების გადამცემი სხვა სსბასს-ებში მოცემული შესაბამისი წარდგენისა და გამჟღავნების მოთხოვნებსაც იყენებს, რამდენადაც ისინი ამ სტანდარტის მიხედვით აღიარებულ აქტივებს, ვალდებულებებს, შემოსავლებს და ხარჯებს მიეკუთვნება.

გარდამავალი დებულებები (იხ. პ. 34-35)

მგ68. თუ უფლების გადამცემს შეღავათიანი მომსახურების აქტივები მანამდე არ უღიარებია, 35-ე(ბ) პუნქტის შესაბამისად მას შეუძლია შეღავათიანი მომსახურების აქტივის და დაკავშირებული ვალდებულებების აღიარება და შეფასება პერსპექტიულად, სავარაუდო ღირებულების გამოყენებით, აირჩიოს. სავარაუდო ღირებულება დგინდება ყველაზე ადრეული პერიოდის დასაწყისისათვის, რომლის განმავლობაშიც ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია შედარებადი ინფორმაცია.

მგ69. შეღავათიანი მომსახურების აქტივების სავარაუდო ღირებულება უნდა დადგინდეს შემდეგი შეფასების საფუძვლის გამოყენებით:

(ა) ძირითადი საშუალებებისათვის – რეალური ღირებულება; ან ამორტიზებული ჩანაცვლების ღირებულება, როგორც რეალური ღირებულების სავარაუდო შეფასება, ბაზრის არარსებობის შემთხვევაში. სსბასს 17-ის მიხედვით, გადაფასება შესაძლებელია რეალური ღირებულების ან

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

ამორტიზებული ჩანაცვლების ღირებულების გამოყენებით (იხ. სსბას 17, პ. 46-48); და

- ბ) არამატერიალური აქტივებისათვის – რეალური ღირებულება. სსბას 31-ის მიხედვით, გადაფასება შესაძლებელია მხოლოდ რეალური ღირებულებით, შესაბამისად, სავარაუდო ღირებულება შეზღუდულია რეალურ ღირებულებამდე.

მგ70. დაკავშირებული ვალდებულება შემდეგი მიდგომების გამოყენებით უნდა დადგინდეს:

- (ა) ფინანსური ვალდებულების მოდელის ვალდებულებისათვის, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ნარჩენი ფულადი სახსრების ნაკადები, რომლებიც სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმებაშია განსაზღვრული, და მგ41-მგ46 პუნქტებში აღწერილი განაკვეთი.
- (ბ) ოპერატორისთვის უფლების გადაცემის მოდელის ფარგლებში ვალდებულებისათვის, აქტივის რეალურ ღირებულებას გამოკლებული ფინანსური ვალდებულებები, რომლებიც შელავათიანი მომსახურების აქტივის ნარჩენი პერიოდის გამოხატვის მიზნით არის შესწორებული.

მგ71. ცვეთა ან ამორტიზაცია დამოკიდებულია ამ სავარაუდო ღირებულებაზე და იწყება ერთეულის მიერ სავარაუდო ღირებულების დადგენის მომენტიდან.

სავარაუდო ღირებულების გამოყენება ფინანსური ვალდებულების მოდელისათვის

მგ72. როდესაც უფლების გადამცემი სავარაუდო ღირებულებას ფინანსური ვალდებულების მოდელის ფარგლებში იყენებს, იგი შეაფასებს:

- (ა) შელავათიანი მომსახურების აქტივს რეალური ღირებულებით (იხ. პ. 11); და
- (ბ) ფინანსურ ვალდებულებას, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული, სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმებით განსაზღვრული ფულადი სახსრების ნარჩენი ნაკადების გამოყენებით, და მგ41-მგ46 პუნქტებში აღწერილ განაკვეთს ყველაზე ადრეული პერიოდის დასაწყისისათვის, რომლისათვისაც ფინანსურ ანგარიშგებაში შედარებადი ინფორმაციაა წარმოდგენილი.

აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების არსებული სხვაობა აღიარდება პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში. თუ ერთეული მის სააღრიცხვო პოლიტიკად სსბას 7-ში ან სსბას 31-ში მოცემულ გადაფასების მოდელს ირჩევს, ეს განსხვავება გადაფასების რეზერვში ჩაირთვება.

სავარაუდო ღირებულების გამოყენება ოპერატორისათვის უფლების გადაცემის მოდელის ფარგლებში

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

მგ73. როდესაც უფლების გადამცემი სავარაუდო ღირებულებას ოპერატორისათვის უფლების გადაცემის მოდელის ფარგლებში იყენებს, იგი შეაფასებს:

- (ა) შელავათიანი მომსახურების აქტივის რეალური ღირებულებით (იხ. პ. 11); და
- (ბ) ვალდებულებას, რომელიც შელავათიანი მომსახურების აქტივის მიღებით წარმოშობილი შემოსავლის გამოუმუშავებელ ნაწილს წარმოადგენს. ეს ოდენობა ტოლია აქტივის რეალურ ღირებულებას გამოკლებული ფინანსური ვალდებულებებისა, რომლებიც შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების ნარჩენი პერიოდის ასახვის მიზნით შესწორდა.

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

დანართი ბ

შესწორებები სხვა სსბასს-ებში

სსბასს 5 – *ნასესხები სახსრების ღირებულება*

მე-6 პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

ნასესხები სახსრების ღირებულება

6. ნასესხები სახსრების ღირებულება შეიძლება მოიცავდეს:

- (ა) საბანკო ოვერდრაფტის, მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ნასესხები სახსრების პროცენტს;
- (ბ) ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული ფასდაკლების ან პრემიის ამორტიზაციას;
- (გ) ნასესხები სახსრების შეთანხმების ფარგლებში გაწეული დამატებითი ხარჯების ამორტიზაციას;
- (დ) ფინანსურ ლიზინგთან და შეღავათიანი შეთანხმების აქტივთან დაკავშირებულ ფინანსურ გადასახდელებს; და
- (ე) უცხოურ ვალუტაში ნომინირებული ნასესხები სახსრებიდან წარმოშობილი საკურსო სხვაობებს იმ ოდენობით, რაც საპროცენტო დანახარჯის შესწორებად მიიჩნევა.

ძალაში შესვლის თარიღი

42-ე პუნქტის შემდეგ ახალი პუნქტი შემდეგნაირად ჩაემატა:

42ა. მე-6 პუნქტი შესწორდა 2011 წლის ოქტომბერში გამოცემული სსბასს 32-ით – შეღავათიანი მომსახურების აქტივები: უფლების გადამცემი. ერთეულმა ეს შესწორება 2014 წლის პირველ იანვარს ან მას შემდეგ დაწყებული პერიოდის მომცველი წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის უნდა გამოიყენოს. რეკომენდებულია სტანდარტის უფრო ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული ამ სტანდარტს 2014 წლის პირველ იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის გამოიყენებს, მან ამის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აღნიშნოს და, ამავდროულად, გამოიყენოს სსბასს 32-ში, 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 შესული შესწორებები.

სსბასს 13, *ლიზინგი*

25-27-ე პუნქტები შესწორდა შემდეგნაირად:

ლიზინგი და სხვა ხელშეკრულებები

25. ხელშეკრულება შეიძლება შედგებოდეს მხოლოდ აქტივის ლიზინგით გაცემის შეთანხმებისაგან. თუმცა, ლიზინგი

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

შეიძლება ასევე იყოს აქტივის კონსტრუირების, ფლობის, ოპერირების და/ან სხვა გადაცემის შესახებ კერძო სექტორის ერთეულებთან გაფორმებული შეთანხმებების ერთ-ერთი ელემენტი. საჯარო სექტორის ერთეულები ხშირად დებენ ასეთ შეთანხმებებს, განსაკუთრებით გრძელვადიანი ფიზიკური აქტივებისა და ინფრასტრუქტურული აქტივებისათვის. მაგალითად, საჯარო სექტორის ერთეულმა შეიძლება დააფოს ფასიანი გზა. შემდეგ მას შეუძლია ლიზინგით გადასცეს ეს ფასიანი გზა კერძო სექტორის ერთეულს, როგორც შეთანხმების ნაწილი, რამდენადაც კერძო სექტორის ერთეული თანხმდება, რომ:

ა) ~~ლიზინგით აიღოს ფასიანი გზა დროის ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში (ისე, რომ მისი შემენის არჩევანი ჰქონდეს ან არ ჰქონდეს);~~

ბ) ~~ექსპლუატაცია გაუწიოს fasian გზას; და~~

გ) ~~შეასრულოს მოვლა შენახვის ბევრი მოთხოვნა, მათ შორის, გზის ზედპირისა და მოძრაობის მაკონტროლებელი ტექნოლოგიების მუდმივი განახლების მოთხოვნა.~~

სხვა შეთანხმებები შეიძლება მოიცავდეს საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ კერძო სექტორიდან ინფრასტრუქტურის ლიზინგს. ერთეული დაადგენს, არის თუ არა ეს შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმება, როგორც განსაზღვრულია სსბასს 32-ში – შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმება: უფლების გადამცემი.

26. როდესაც შეთანხმება სსბასს 32-ის მიხედვით შეღავათიანი მომსახურების აქტივის აღიარების პირობებს ვერ აკმაყოფილებს და იდენტიფიცირებად საოპერაციო ან ფინანსურ ლიზინგს მოიცავს, როგორც წინამდებარე სტანდარტშია განსაზღვრული, სტანდარტის დებულებები შეთანხმების ლიზინგის კომპონენტის აღრიცხვისათვის გამოიყენება.

27. საჯარო სექტორის ერთეულებმა შეიძლება ასევე დადონ სხვადასხვა შეთანხმებები საქონლის და/ან მომსახურების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებით, რომელიც გადაცემული აქტივების გამოყენებას აუცილებლად მოიცავს. ზოგიერთ ასეთ შეთანხმებაში შეიძლება ცხადად არ ჩანდეს, სსბასს 32-ის მიხედვით განსაზღვრული შეთანხმება ან წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით განსაზღვრული ლიზინგი თუ წარმოიშვა თუ არა. ასეთ შემთხვევებში, პროფესიული განსჯა გამოიყენება. თუ ლიზინგი წარმოშობილია, წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება. თუ ლიზინგი არ წარმოშობილია, ერთეულები ამ შეთანხმებებს სხვა შესაბამისი სსბასს-ების დებულებების, ან, არარსებობის შემთხვევაში, სხვა შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სააღრიცხვო სტანდარტების გამოყენებით აღრიცხავენ.

ძალაში შესვლის თარიღი

85-ე(ა) პუნქტის შემდეგ ახალი პუნქტი შემდეგნაირად ჩაემატა:

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

85ბ. 25-ე, 26-ე და 27-ე პუნქტები შესწორდა 2011 წლის ოქტომბერში გამოცემული სსბასს 32-ის – შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი მიხედვით. ერთეული ამ შესწორებებს 2014 წლის პირველ იანვარს ან მას შემდეგ დაწყებული პერიოდების მომცველი წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის გამოიყენებს. რეკომენდებულია სტანდარტის უფრო ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული ამ სტანდარტს 2014 წლის პირველ იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის გამოიყენებს, მან ამის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აღნიშნოს და, ამავედროულად, გამოიყენოს სსბასს 32-ში, სსბასს 5-ის მე-6 და 42-ე(ა), 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 შესული შესწორებები.

სსბასს 17 – ძირითადი საშუალებები

მე-5 პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

მოქმედების სფერო

5. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება ძირითადი საშუალებების მიმართ, როგორც არის:

ა) სპეციალური სამხედრო აღჭურვილობა; და

ბ) ინფრასტრუქტურული აქტივები; და

გ) შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების აქტივები, სსბასს 32-ის – შეღავათიანი მომსახურების აქტივები: უფლების გადამცემი – შესაბამისად, საწყისი აღიარების და შეფასების შემდეგ.

მე-7 პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

7. სხვა სსბასს-ები შეიძლება მოითხოვდეს ძირითადი საშუალებების აღიარებას წინამდებარე სტანდარტისაგან განსხვავებული მიდგომით. მაგალითად, სსბასს 13 – ლიზინგი – მოითხოვს, რომ ერთეულმა ლიზინგით გაცემული/მიღებული ძირითადი საშუალებები შეაფასოს რისკებისა და სარგებლის გადაცემის საფუძველზე. სსბასს 32 მოითხოვს, რომ ერთეულმა შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებაში გამოყენებული ძირითადი საშუალების აღიარება შეაფასოს აქტივის კონტროლის საფუძველზე. თუმცა, ასეთ შემთხვევებში, წინამდებარე სტანდარტით ამ აქტივებისთვის დადგენილია სააღრიცხვო მიდგომის სხვა ასპექტები, მათ შორის, ცვეთა.

ძალაში შესვლის თარიღი

107-ე(ბ) პუნქტის შემდეგ ახალი პუნქტი შემდეგნაირად ჩაემატა:

107გ. მე-5 და მე-7 პუნქტები შესწორდა 2011 წლის ოქტომბერში გამოცემული სსბასს 32-ის – შეღავათიანი მომსახურების აქტივები: უფლების გადამცემი მიხედვით. ერთეულმა ეს შესწორება 2014 წლის პირველ იანვარს ან მას შემდეგ დაწყებული პერიოდის მომცველი წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის უნდა გამოიყენოს. რეკომენდებულია

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

სტანდარტის უფრო ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული ამ სტანდარტს 2014 წლის პირველ იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის გამოიყენებს, მან ამის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აღნიშნოს და, ამავედროულად, გამოიყენოს სსბასს 32-ში, სსბასს 5-ის მე-6 და 42-ე(ა), სსბასს 13-ის 25-27-ე და 85-ე(ბ), სსბასს 29-ის მე-2 და 125-ე(ა) და სსბასს 31-ის მე-6 და 132-ე(ა) პუნქტებში შესული შესწორებები.

სსბასს 29 – *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*

მე-2 პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

2. წინამდებარე სტანდარტი ყველა ერთეულის მიერ ყველა ფინანსური ინსტრუმენტისათვის უნდა იქნეს გამოყენებული, გარდა:...

ლ) იმ შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებებით გათვალისწინებული უფლებებისა და ვალდებულებებისა, რომლის მიმართაც სსბასს 32 – *შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი* გამოიყენება. თუმცა, უფლების გადამცემის მიერ ფინანსური ვალდებულების მოდელის ფარგლებში აღიარებული ფინანსური ვალდებულებები წინამდებარე სტანდარტის აღიარების შეწყვეტის დებულებების საგანს წარმოადგენს (იხ. პ. 41-44 და დანართი ა მე-72-მე-80).

ძალაში შესვლის თარიღი

125-ე პუნქტის შემდეგ ახალი პუნქტი შემდეგნაირად ჩაემატა:

107გ. მე-2 პუნქტი შესწორდა 2011 წლის ოქტომბერში გამოცემული სსბასს 32-ის – *შეღავათიანი მომსახურების აქტივები: უფლების გადამცემი* მიხედვით. ერთეულმა ეს შესწორება 2014 წლის პირველ იანვარს ან მას შემდეგ დაწყებული პერიოდის მომცველი წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის უნდა გამოიყენოს. რეკომენდებულია სტანდარტის უფრო ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული ამ სტანდარტს 2014 წლის პირველ იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის გამოიყენებს, მან ამის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აღნიშნოს და, ამავედროულად, გამოიყენოს სსბასს 32-Si, სსბასს 5-ის მე-6 და 42-ე(ა), სსბასს 13-ის 25-27-ე და 85-ე(ბ), სსბასს 17-ის მე-5, მე-7 და 107-ე(გ) და სსბასს 31-ის მე-6 და 132-ე(ა) პუნქტებში შესული შესწორებები.

სსბასს 31 – *არამატერიალური აქტივები*

მე-6 პუნქტი შესწორდა შემდეგნაირად:

მოქმედების სფერო

6. თუ სხვა სსბასს-ი აღრიცხვას არამატერიალური აქტივის კონკრეტული ტიპისათვის აღწერს, ერთეული, წინამდებარე სტანდარტის ნაცვლად, მას გამოიყენებს. მაგალითად,

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

წინამდებარე სტანდარტი არ გამოიყენება ქვემოთ ჩამოთვლილის მიმართ:

- (ა) ერთეულის მიერ ფლობილი არამატერიალური აქტივი, რომელიც განკუთვნილია გასაყიდად ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებში (იხ. სსბასს 11 – *სამშენებლო ხელშეკრულებები* – და სსბასს 12 – *სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები*);
- (ბ) ლიზინგი, რომელიც შედის სსბასს 13-ის – *ლიზინგი* – მოქმედების სფეროში;
- (გ) აქტივები, რომლებიც თანამშრომლების სარგებლისაგან წარმოიშობა (იხ. სსბასს 25 – *თანამშრომლების სარგებელი*);
- (დ) ფინანსური აქტივები, როგორც სსბასს 28-შია განმარტებული. ზოგიერთი ფინანსური აქტივის აღიარება და შეფასება მოცულია სსბასს 6-ით – *კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება* –, სსბასს 7-ით – *ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში* –, და სსბასს 8-ით – *ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა* – და
- (ე) იმ შელავათიანი მომსახურების აქტივის აღიარება და შეფასება, რომელიც სსბასს 32-ის – *შელავათიანი მომსახურების აქტივები: უფლების გადამცემი* – მოქმედების სფეროში შედის. თუმცა, წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება ასეთი აქტივების შემდგომი შეფასებისა და გამჟღავნებისათვის.

ძალაში შესვლის თარიღი

132-ე პუნქტის შემდგომ ახალი პუნქტი შემდეგნაირად ჩაემატა:

132ა. მე-6 პუნქტი შესწორდა 2011 წლის ოქტომბერში გამოცემული სსბასს 32-ის – *შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი* მიხედვით. ერთეული ამ შესწორებებს 2014 წლის პირველ იანვარს ან მას შემდეგ დაწყებული პერიოდების მომცველი წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის გამოიყენებს. რეკომენდებულია სტანდარტის უფრო ადრე გამოყენებაც. თუ ერთეული ამ სტანდარტს 2014 წლის პირველ იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის გამოიყენებს, მან ამის შესახებ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აღნიშნოს და, ამავედროულად, გამოიყენოს სსბასს 32-Si, სსბასს 5-ის მე-6 და 42-ე(ა), სსბასს 13-ის 25-27-ე და 85-ე(ბ), სსბასს 17-ის მე-5, მე-7 და 107-ე(გ) და სსბასს 29-ის მე-2 და 125-ე(ა) პუნქტებში შესული შესწორებები.

დასკვნის საფუძველი

დასკვნის საფუძველი სსბასს 32-ს დაერთვის, მაგრამ მისი ნაწილი არ არის

მიზანი

დს1. როდესაც არ არსებობს საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი, რომელიც შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებებს ეხება, საჯარო სექტორის ერთეულები, სსბასს 1-ის – *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა* – მიხედვით, სხვა საერთაშორისო ან ეროვნული სააღრიცხვო სტანდარტის მოძებნას დაისახავენ მიზნად. კერძო სექტორის მონაწილეობის მომცველი შეთანხმებების არსებობის შემთხვევაში, ისინი შეეცდებიან, გამოიყენონ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო საბჭოს ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციების საერთაშორისო კომიტეტის მე-12 ინტერპრეტაცია (ფაისკ 12) – *შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები*. თუმცა, ფაისკ 12 ოპერატორისათვის აღრიცხვას ეხება და, შესაბამისად, უფლების გადამცემისათვის მითითებებს არ მოიცავს. სსბასსს დარწმუნებულია, რომ წინამდებარე სტანდარტი ხელს შეუწყობს საჯარო სექტორის ერთეულების თანმიმდევრულობას და შესაბამისობას შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებების ანგარიშგებაში ასახვისას.

მოქმედების სფერო

დს2. 2008 წლის მარტის საკონსულტაციო დოკუმენტის – *შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებების აღრიცხვა და ანგარიშგება* – განვითარებისას იდენტიფიცირებული საჯარო და კერძო სექტორის ერთეულების მომცველი სხვადასხვა ტიპის შეთანხმებების განხილვის შემდეგ სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფერო უნდა იყოს სარკე ფაისკ 12-სთვის, კერძოდ, კრიტერიუმი, რომლის მიხედვითაც უფლების გადამცემი შეღავათიანი მომსახურების აქტივს აღიარებს (იხ. პ. დს11-დს16). მოცემული მიდგომა ერთი შეთანხმების მონაწილე ორივე მხარისაგან ერთი და იმავე პრინციპების გამოყენებას მოითხოვს, რომ დაადგინოს, რომელმაც მხარემ უნდა აღიაროს შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებაში გამოყენებული აქტივი. შესაბამისად, შეთანხმებები, რომელებიც, შეღავათიანი მომსახურების აქტივის აღიარებასთან დაკავშირებით, მე-9 პუნქტის (ან მე-10 პუნქტის, სრულვადიანი აქტივებისათვის) მოთხოვნებს არ აკმაყოფილებს, წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროს მიღმა რჩება. სსბასსს მიიჩნევს, რომ ეს მიდგომა მინიმუმამდე ამცირებს ერთ-ერთი ან ორივე მხარის მიერ აქტივის აღიარებას.

დს3. სსბასსს-მ აღიარა, რომ სტანდარტმა უნდა წარმოადგინოს მითითებები იმ შესაბამისი სსბასს-ების გამოყენებაზე, რომელებიც წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროს მიღმა არსებულ ხელშეკრულებებს ეხება. მითითებები გამოყენებაზე მოიცავს სქემას, რომელიც წინამდებარე სტანდარტის გამოყენებას აღწერს, ასევე შესაბამის სსბასს-ებთან

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

კავშირის ამსახველ ცხრილს შეთანხმებების სხვა, წინამდებარე სტანდარტის მიღმა არსებული შეთანხმების ტიპებისათვის.

- დს4. სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ მნიშვნელოვანია უფლების გადამცემის მიერ ოპერატორისათვის შელავათიანი მომსახურების აქტივისათვის გადახდილი კომპენსაციის აღრიცხვის წესების წარდგენა. კომპენსაცია შეიძლება უფლების გადამცემს უფლებას ანიჭებდეს: ფულის და ფულის ეკვივალენტურ განსაზღვრად გადახდებზე, ან შელავათიანი მომსახურების აქტივის მესამე მხარის მომხმარებლებისგან შემოსავლების მიღებაზე, ან სხვა შემოსავლების გამომშავებელი აქტივის გამოყენებაზე, ან ანაზღაურების ორივე ტიპის კომბინაციის მიღებაზე. ანაზღაურების თითოეულ ტიპს შედეგად მოჰყვება აღრიცხვის განსაზღვრული საკითხები, რომელზეც სსბასსს-ს, სტანდარტის მუდმივი გამოყენების უზრუნველსაყოფად, მითითებები აქვს წარმოდგენილი.
- დს5. სსბასსს-მ ასევე დაასკვნა, რომ სსბასს 9-ის – *შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან* – შემოსავლის აღიარების ზოგადი პრინციპების შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებებისათვის გამოყენებასთან დაკავშირებით, აუცილებელი იყო მითითებები, ზოგიერთი შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების უნიკალური მახასიათებლების გამო (მაგ., შემოსავლის გამანაწილებელი დებულებები).
- დს6. წინამდებარე სტანდარტი არ მოიცავს ოპერატორების მიერ აღრიცხვას, რადგანაც ეს ფაისკ 12-ის მიხედვით არის მოცული. ბევრ შემთხვევაში, ოპერატორი კერძო სექტორის ერთეულია და სსბასსები არ არის განკუთვნილი კერძო სექტორის ერთეულებისათვის გამოსაყენებლად. ოპერატორი ან უფლების გადამცემი შეიძლება ასევე იყოს სახელმწიფო ბიზნეს საწარმო (სბს). სსბასს-ები არ არის განკუთვნილი სბს-თვის გამოსაყენებლად. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს) კერძო სექტორის ერთეულებს და სბს-ებს ეხება.
- დს7. ედ43-ის ზოგიერთმა რესპოდენტმა გამოთქვა მოსაზრება, რომ წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფერო უნდა განივრცოს და საჯარო-საჯაროსთვის შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები მოიცვას. სსბასს-მ აღნიშნა, რომ ასეთი შეთანხმებების აღრიცხვა პროექტის ძირითად მიზანს არ წარმოადგენდა, არამედ ისეთი შემთხვევების აღრიცხვა იყო, როდესაც უფლების გადამცემი სსბასს-ების დარიცხვით გამოყენებული საჯარო სექტორის ერთეულს წარმოადგენს. სსბასსს-მ დაადგინა, რომ წინამდებარე სტანდარტის ანალოგიის მიხედვით გამოყენება მისაღები იქნება საჯარო სექტორის უფლების გადამცემისათვის სსბასს 3-ის – *სააღრიცხვო პოლიტიკები, ცვლილებები სააღრიცხვო დაშვებებში და შეცდომები* – 12-15-ე პუნქტების შესაბამისად და შესაბამისი საერთაშორისო ან ეროვნული სააღრიცხვო სტანდარტი, რომელიც ეხება შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებას,

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

შესაძლებელია იქნეს გამოყენებული საჯარო სექტორის ოპერატორის მიერ.

განმარტებები

დს8. ედ43 არ მოიცავს განმარტებებს, რადგან მათ ფაისკ 12-ic არ მოიცავდა. შესაბამისად, ედ43-მა წარმოადგინა მითითებები განსაზღვრულ ტერმინოლოგიაზე. ედ43-ის რესპოდენტებმა გამოთქვეს აზრი, რომ რადგანაც ეს სტანდარტია და არა ინტერპრეტაცია, მნიშვნელოვანი იყო, სტანდარტის გამოყენების მუდმივობისათვის განმარტებები მოეცვა. სსბასსს დათანხმდა, რომ ამ სტანდარტს განმარტებებიც მოეცვა.

დს9. სსბასსს დათანხმდა, რომ არ გამოეყენებინა ტერმინი „ინფრასტრუქტურა“ შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებაში გამოყენებულ აქტივთან მიმართებაში მაშინაც კი, როცა ფაისკი ამ ტერმინს იყენებს. სსბასსს-მ აღნიშნა, რომ ტერმინი სსბასსს-ებში ისე გამოიყენება, რომ შეიძლება წინამდებარე სტანდარტთან სრულად შეთავსებადი არ იყოს. ამასთან, ტერმინს აქვს დადგენილი მნიშვნელობა ზოგიერთ იურისდიქციაში, რომელიც ფაისკ 12-ში გამოყენებულისაგან განსხვავდება. გამჭვირვალობის უზრუნველსაყოფად, წინამდებარე სტანდარტის მე-9 პუნქტის (ან მე-10 პუნქტის, სრულვადიანი აქტივებისათვის) პირობების შესაბამისად აქტივის აღიარების გამო, ის წინამდებარე სტანდარტში „შელავათიანი მომსახურების აქტივად“ განიხილება. იგულისხმება, რომ ეს ტერმინი ფაისკ 12-ში განხილულის მსგავს აქტივებს უნდა მოიცავდეს.

დს10. ტერმინი „სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმება“ მანამდე განმარტებული არ იყო, მაგრამ სხვა სსბასსს-ებში არის გამოყენებული, მხარეებისთვის იმავე უფლებებისა და ვალდებულებების მიმნიჭებელი შეთანხმებების ასაწერად, როგორცაა ხელშეკრულების შემთხვევაში მიაჩნებოდა. სსბასსსს-მ დაასკვნა, რომ სტანდარტის მიზნებისათვის, სტანდარტის გამოყენების უზრუნველსაყოფად ეს ტერმინი უნდა განიმარტოს.

შელავათიანი მომსახურების აქტივის აღიარება

დს11. შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებებში აღრიცხვის მთავარი საკითხი იმაში მდგომარეობს, უნდა აღიაროს თუ არა უფლების გადამცემმა შელავათიანი მომსახურების აქტივი.

დს12. სსბასსსს-მ კონტროლზე დამყარებული მიდგომის რისკები და სარგებელი იმის შესაფასებლად განიხილა, უნდა აღიაროს თუ არა უფლების გადამცემმა აქტივი. რისკებისა და სარგებლის მიდგომა ფოკუსირებულია შეთანხმების პირობებისა და ვადების ეკონომიკურ ასპექტებზე. სსბასსსს-ს არ სჯეროდა, რომ ეს ორიენტაცია შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებებისათვის მისაღები იქნებოდა, რადგან შელავათიანი მომსახურების აქტივის ძირითადი მიზანი, უფლების გადამცემის გადმოსახედიდან, არის, უფლების გადამცემის სახელით, კონკრეტული საჯარო მომსახურების გაწევა,

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

შელავათიანი მომსახურების აქტივის გამოყენების გზით და არა ეკონომიკური სარგებლის უზრუნველყოფა, როგორც არის ასეთი აქტივით წარმოქმნილი შემოსავალი (მაგ., მომხმარებლის საკომისიო). შესაბამისად, აქტივის მომსახურების პოტენციალი დაერიცხება უფლების გადამცემს. ეკონომიკური სარგებელი შელავათიანი მომსახურების აქტივიდან, სავარაუდოდ, მხოლოდ იმ შემთხვევებში წარმოიშობა, როდესაც ოპერატორს შელავათიანი მომსახურების აქტივის ან გამომმუშავებელი აქტივის მესამე მხარის მომხმარებლისაგან შემოსავლის გამომმუშავების უფლება გადაეცემა. კონტროლზე დამყარებული მიდგომა ფოკუსირებულია ეკონომიკური სარგებლის კონტროლზე და შელავათიანი მომსახურების აქტივის მომსახურების პოტენციალზე.

დს13. როგორც ხშირად ხდება, შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები უფლების გადამცემსა და ოპერატორს შორის რისკის გადასანაწილებლად ფორმდება. სსბასსს ასევე დაინტერესდა, შესაძლებელია თუ არა საკმარისად ობიექტური კრიტერიუმის დადგენა რისკებისა და სარგებლის შესაფასებლად, რათა მიღებული იქნეს თანმიმდევრული შედეგები. ამასთან, სხვადასხვა რისკების და სარგებლის შეწონვა პრობლემატურ თემად იყო წარმოდგენილი. შესაბამისად, სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ რისკებისა და სარგებლის მიდგომა არახელსაყრელია.

დს14. სსბასსს-მ ასევე განიხილა, უფლებისა და ვალდებულების მიდგომა სათანადო იყო თუ არა. მიუხედავად იმისა, რომ ასეთ მიდგომას შეიძლება კონცეპტუალური მნიშვნელობა ჰქონოდა, სსბასსსს-ს სჯერა, რომ ეს არის სერიოზული ცვლილება აქტივებისა და ვალდებულებების აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში საჯარო სექტორის ერთეულებისათვის, რომლებიც შესაძლოა მონაწილეობდნენ შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებების მიღმა. სსბასსსს-მა მიიღო გადაწყვეტილება იმ ფაისკ 12-ის დამატების შესახებ, რომელიც კონტროლზე დაფუძნებულ მიდგომას იყენებს. სსბასსსს დათანხმდა, რომ უფლებებისა და ვალდებულებების მიდგომა გამოუსადეგარი იყო წინამდებარე სტანდარტისათვის.

დს15. სსბასსსს-მ დაასკვნა, რომ კონტროლზე დამყარებული მიდგომა ყველაზე ეფექტურია იმის დასადგენად, უფლების გადამცემმა აქტივი უნდა აღიაროს თუ არა. სსბასსსს-მ დაადგინა, რომ თუ კონტროლზე დამყარებული მიდგომა გამოიყენება, იგი შესაბამისობაში უნდა იყოს ფაისკ 12-თან, დს 2 პუნქტში მოცემული მიზეზებით. შესაბამისად, წინამდებარე სტანდარტი ეხება მხოლოდ იმ შეთანხმებებს, რომლებშიც უფლების გადამცემი (ა) აკონტროლებს ან არეგულირებს ოპერატორის მიერ გაწეულ მომსახურებას, და (ბ) აკონტროლებს შელავათიანი მომსახურების აქტივში ნებისმიერ მნიშვნელოვან ნარჩენ წილს; შეთანხმების ვადის ბოლოსათვის. ფაისკ 12-თან შესაბამისობაში, სრულვადიანი აქტივის შემთხვევაში, მხოლოდ (ა) პირობა უნდა დაკმაყოფილდეს, შელავათიანი მომსახურების აქტივის აღიარებისათვის. სსბასსსს-მ დაასკვნა, რომ მნიშვნელოვანი იყო

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

იმის ხაზგასმა, რომ შეღავათიანი მომსახურების აქტივი სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმებას წარმოადგენს. შესაბამისად, შეღავათიანი მომსახურების აქტივის აღიარების ან არაღიარების საკითხი, შეთანხმების ყველა ფაქტისა და გარემოების საფუძველზე ფასდება.

დს16. წინამდებარე სტანდარტის მე-9(ა) პუნქტი შესაბამისობაშია ფაისკ 12-ის მე-5 პუნქტთან. იგი, უფლების გადამცემის გადმოსახედიდან, გამიზნულია შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებისათვის დამახასიათებელი წესებისათვის და არა საჯარო სექტორის მარეგულირებელი უფლებამოსილების ფართო მნიშვნელობისათვის გამოსაყენებლად. წინამდებარე სტანდარტის მე-9(ა) პუნქტში გამოყენებული წესები შეთანხმების საგანია ან დამოკიდებულია მარეგულირებელზე. მგნ პუნქტში წარმოდგენილია მითითებები მე-9(ა) პუნქტში ტერმინის „რეგულირება“ გამოყენების შესახებ, რათა დადგინდეს, უფლების გადამცემმა შეღავათიანი მომსახურების აქტივი უნდა აღიაროს თუ არა. ედ43-ის ზოგიერთი რესპოდენტი ირწმუნებოდა, რომ ასეთი დამატებითი მითითებებით უზრუნველყოფა, ფაისკ 12-თან ასიმეტრიას ქმნის, რამდენადაც ამ ტერმინის მნიშვნელობაზე დამატებითი მითითებები არ არსებობს. სსბასსს-მ მიიჩნია, რომ მგნ პუნქტში წარმოდგენილი დამატებითი მითითებები აუცილებელია საჯარო სექტორის უფლების გადამცემის და კერძო სექტორის ოპერატორის მიერ „რეგულირების“ კრეტერიუმის ერთნაირად გამოსაყენებლად, რათა დადგინდეს, შეღავათიანი მომსახურების აქტივი უნდა აღიარდეს თუ არა, რამდენადაც საჯარო სექტორს შესაძლებელია ტერმინი მთავრობის მარეგულირებელი ფართო უფლებამოსილების ფარგლებში ჰქონდეს განხილული.

ვალდებულების აღიარება

დს17. ედ43 აღწერს ვალდებულების გამომწვევ 2 გარემოებას, როდესაც უფლების გადამცემი, შეღავათიანი მომსახურების აქტივის სანაცვლოდ, ოპერატორისათვის გადასახდელი ანაზღაურების ბუნების გათვალისწინებით, შეღავათიანი მომსახურების აქტივს აღიარებს.

დს18. ედ43-ის ვარაუდით, უფლების გადამცემის მიერ შეღავათიანი მომსახურების აქტივის აღიარებისას ვალდებულება უნდა აღიარდეს. ედ-მ შენიშნა, რომ ვალდებულება შესაძლებელია ფინანსური ვალდებულებისა და შედეგების ვალდებულების ნებისმიერი კომბინაცია იყოს. ედ43-ის ვარაუდით, ფინანსური ვალდებულება მაშინ წარმოიშობა, როდესაც უფლების გადამცემს ოპერატორის მიმართ ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტის სახით განსაზღვრადი ფულადი გადახდები აქვს გადასახდელი და შედეგების ვალდებულება წარმოიშობა, როდესაც უფლების გადამცემი ოპერატორს კომპენსაციას უხდის, შეღავათიანი მომსახურების აქტივის მომხმარებლების დაბეგვრის ან ოპერატორისათვის სხვა

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

შემოსავლის-გამომმუშავებელი აქტივის გამოყენების უფლების გადაცემით. ედ43-ის ვარაუდით, უფლების გადამცემი შედეგების ვალდებულებას სსბასს 19-ის – *ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები* – შესაბამისად აღრიცხავს.

დს19. ედ43-ის რესპოდენტებმა მოითხოვეს აღნიშნული საკითხის განმარტებები, განსაკუთრებით ედ43-ში იდენტიფიცირებულ „შედეგების ვალდებულებასთან“ მიმართებაში. რესპოდენტების დამოკიდებულება შეჯამებულია ქვემოთ:

(ა) შელავათიანი მომსახურების აქტივის მომხმარებლების დაბეგვრის უფლება ან ოპერატორისათვის სხვა შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფა ზოგიერთი რესპოდენტის მიერ აქტივის კომპენსაციისგან დამოუკიდებლად განიხილებოდა. ეს რესპოდენტები ხაზს უსვამდნენ, რომ ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფის უფლება დამახასიათებელია ბევრი შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებისათვის და თუ ის უნდა აღიარდეს, ასეთი აღიარება დამოკიდებული არ უნდა იყოს ოპერატორისაგან უფლების გადამცემისთვის გადახდების ნაკადის არწარმოშობაზე.

(ბ) მომავალში უფლების გადამცემისაგან ეკონომიკური რესურსების გადინების ვალდებულება არ არსებობს, როდესაც შედეგების ვალდებულებად არის აღწერილი. ეს პასუხობს კითხვას, სსბასს 1-ის შესაბამისად განსაზღვრული ვალდებულება ან სსბასს 19-ის შესაბამისად განსაზღვრული რეზერვი შესაძლებელია თუ არა სამართლიანად იყოს წარმოდგენილი როგორც არსებული.

დს20. ამასთან, სხვადასხვა რესპოდენტებმა, სავარაუდოდ, ზემოხსენებული საკითხის გამო, მოითხოვეს განმარტება „შედეგების ვალდებულების“ ედ-ში. რესპოდენტებიდან რამდენიმე დაინტერესდა ამ „დამაბალანსებელი მუხლის“ ბუნების არსი გადავადებული შემოსავალი იყო თუ არა.

დს21. სსბასსს დათანხმდა, რომ საჭირო იყო ამ საკითხის გარკვევა. სსბასსს-მ აღნიშნა, რომ ტემინის - „შედეგების ვალდებულება“ - გამოყენებას შესაძლებელია გამოეწვია დაბნეულობა, რადგან იგი გამოყენებულია სსბასს 23-ში – *შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები)*. სსბასსს-მ აღნიშნა, რომ შელავათიანი მომსახურების შეთანხმება უფრო გაცვლითი, ვიდრე არაგაცვლითი ოპერაციაა და, შესაბამისად, უკეთესი იქნება, ტერმინი - „შედეგების ვალდებულება“ - გაცვლით ოპერაციებთან მიმართებაში არ იქნეს გამოყენებული.

დს22. ფაისკ 12-ის მიხედვით, ოპერატორი, რომელიც შელავათიანი მომსახურების აქტივს ვერ აკონტროლებს, ფინანსურ ან არამატერიალურ აქტივს იმის მიხედვით აღიარებს, თუ რომელი მხარე იღებს მოთხოვნის რისკს. სსბასსს დათანხმდა, რომ ფაისკ 12-თან სიმეტრიის შესანარჩუნებლად, იგივე მიდგომა უფლების გადამცემისთვისაც უნდა დაინერგოს. შესაბამისად, კრედიტის

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

აღრიცხვისთვის გამოიყენება ორი მოდელი, როდესაც უფლების გადამცემი შეღავათიანი მომსახურების აქტივს წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად აღიარებს: ფინანსური ვალდებულების მოდელი და ოპერატორისათვის უფლების გადაცემის მოდელი (რომელიც „შედეგების ვალდებულებას“ ენაცვლება).

დს23. ედ43-ში გამოყენებული ტერმინის – „შედეგების ვალდებულება“ – სტანდარტში გამოყენებული ტერმინით – „ვალდებულება“ შეცვლის შესახებ სსბასსს-ს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებისათვის ედ43-ში შემოთავაზებულ უფლების გადამცემის სააღრიცხვო მიდგომას არ ცვლის.

ფინანსური ვალდებულების მოდელი

დს24. როდესაც უფლების გადამცემი ოპერატორს ანაზღაურებას, შეღავათიანი მომსახურების აქტივის სანაცვლოდ, ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის მიწოდების სახით უხდის, ფაისკ 12-ის კლასიფიკაციით, ასეთი ტიპის შეთანხმება „ფინანსური აქტივის მოდელია“, რადგან ოპერატორი ფინანსურ აქტივს იღებს. წინამდებარე სტანდარტი ასეთი ტიპის შეთანხმებას „ფინანსური ვალდებულების მოდელად“ მიიჩნევს, რადგან უფლების გადამცემს ფინანსური ვალდებულება გააჩნია.

დს25. ფინანსური ვალდებულება წარმოიშობა იმ შემთხვევებში, როდესაც უფლების გადამცემი ვალდებულია, ოპერატორს განსაზღვრადი გადახდები გადაუხადოს, რადგან, სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმების თანახმად, უფლების გადამცემს სხვა ერთეულისთვის (ოპერატორისთვის) ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის მიწოდება ევალება. სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების განსაზღვრადი გადახდების არსებობის შემთხვევაში, გადახდები უნდა გადანაწილდეს, როგორც ვალდებულების შემცირება, გადასახდელი ფინანსური დავალიანება და გადასახდელი შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების ფარგლებში ოპერატორის მიერ გაწეული მომსახურებისათვის.

დს26. შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები გაფორმებულია სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმების გზით, რომელიც შეიძლება მოიცავდეს ხელშეკრულებებს ან მხარეებისთვის, ზოგადად, ხელშეკრულებებში გათვალისწინებული უფლებებისა და მოვალეობების მიმნიჭებელ სხვა, მსგავს შეთანხმებებს. სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ თუ მსგავსი შეთანხმებები არსებობს, სსბასს 28 – *ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა*, სსბასს 29 – *ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*, და სსბასს 30 – *ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები* – ასეთი შეთანხმებების ანალოგიურად უნდა იქნეს გამოყენებული.

დს27. ფაისკ 12-ის ასპექტიბიდან გადახვევის განხილვისას, სსბასსს-მ აღნიშნა, რომ ფაისკ 12-ის ძირითადი მახასიათებლები,

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

რომლებიც სტანდარტის „სარკისებურად“ განვითარების მიდგომის საგანი იყო, ჩასართავი შეთანხმებების მოქმედების სფეროთი და აღიარებისა და გამჟღავნების მოთხოვნებით შეიზღუდა.

დს28. ფაისკ 12 მოითხოვს, რომ ფინანსური აქტივი აღირიცხოს ფინანსური ინსტრუმენტების შესახებ არსებული ფასს-ის მიხედვით. წინამდებარე სტანდარტი იძლევა მითითებებს, რომელთა მიზანია ფინანსური მოდელის მიხედვით ფინანსური გადასახდელის დასადგენად გამოსაყენებელი საპროცენტო განაკვეთის განსაზღვრა. სსბასსს-მ მიიჩნია, რომ უფლების გადამცემს, როგორც წესი, საბაზრო განაკვეთის დასადგენად საკმარისი ინფორმაცია არ ექნება. შესაბამისად, მითითებები ოპერატორის კაპიტალის ღირებულების გამოყენებას მოითხოვს, თუ მისი დადგენა შესაძლებელია. იგი ასევე, შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების პირობებისა და ვადების შესაბამისად, სხვა განაკვეთების გამოყენების უფლებას იძლევა.

ოპერატორისათვის უფლების გადაცემის მოდელი

დს29. ედ 43-ის რესპოდენტების მიერ დღის წესრიგში დაყენებული საკითხების პასუხად, სსბასსს-მ ხელახლა განიხილა უფლების გადამცემის მიერ შელავათიანი მომსახურების აქტივის სანაცვლოდ, ოპერატორისათვის გადახდილი ანაზღაურების ბუნება, როდესაც ოპერატორი აქტივის ფასს შელავათიანი მომსახურების აქტივის ან სხვა შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის მესამე მხარის მომხმარებლისაგან გამომმუშავებული შემოსავლიდან გამოქვითავს. სსბასსს-მ აღნიშნა, რომ, ასეთ შემთხვევაში, შელავათიანი მომსახურების აქტივის სანაცვლოდ გადახდილ ფულად ანაზღაურებას არა უფლების გადამცემი, არამედ შელავათიანი მომსახურების აქტივის ან სხვა შემოსავლის გამომმუშავებელი აქტივის მომხმარებელი აკმაყოფილებს. ამ შეთანხმების ეკონომიკური შინაარსი გულისხმობს უფლების გადამცემის წმინდა აქტივების ზრდას და, შესაბამისად, შემოსავალი დაირიცხება და უნდა აღიარდეს. რამდენადაც შელავათიანი მომსახურების შეთანხმება გაცვლით ოპერაციას წარმოადგენს, საბჭომ, შემოსავლის ბუნებისა და შემოსავლის აღიარებასთან დაკავშირებული ვადების განხილვისას, სსბასსს 9-ს მიმართა.

დს30. როდესაც ოპერატორი მოთხოვნის რისკს თავის თავზე იღებს, უფლების გადამცემი ოპერატორს კომპენსაციას უხდის, შელავათიანი მომსახურების აქტივთან ან სხვა შემოსავლის გამომმუშავებელ აქტივთან დაკავშირებული საჯარო მომსახურების მომხმარებლების დაბეგვრის უფლების გადაცემით (მაგ., ლიცენზია). უფლების გადამცემი ოპერატორისათვის აქტივს ხელმისაწვდომს ხდის, შელავათიანი მომსახურების აქტივის აშენების, გაფართოების, შეძენისა და გაუმჯობესების კომპენსირების მიზნით. ფაისკ 12-ის კლასიფიკაციით, ასეთი ტიპის შეთანხმება „არამატერიალური აქტივის მოდელია“. წინამდებარე სტანდარტი ასეთი ტიპის

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

შეთანხმებას „ოპერატორისათვის უფლების გადამცემის მოდელად“ მიიჩნევს.

დს31. შესაბამისად, სსბასსს-ს აზრით, კრედიტი ან ვალდებულებად უნდა აღირიცხოს, როგორც წმინდა აქტივების/კაპიტალის პირდაპირი ზრდა, ან შემოსავლად.

დს32. ასეთ შემთხვევაში, დადგინდა, რომ უფლების გადამცემს ვალდებულება არ აქვს, რადგან შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმება არის აქტივების გაცვლა, რომლის დროსაც შეღავათიანი მომსახურების აქტივი უფლების გადამცემის მიერ მოპოვებულია ოპერატორისათვის აქტივის მესამე მხარის მომხმარებლისაგან შემოსავლის გამომუშავების უფლების გადამცემის სანაცვლოდ, შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების პერიოდის განმავლობაში.

დს33. ედ 43-ის ზოგიერთმა რესპოდენტმა აღნიშნა, რომ კრედიტი უნდა განიხილებოდეს წმინდა აქტივად/კაპიტალად, სსბასს 1-ის შესაბამისად, რომელიც წმინდა აქტივებს/კაპიტალს ერთეულის აქტივებში, ვალდებულებების გამოკლების შემდეგ, ნარჩენ წილად მიიჩნევს. სსბასს 1 გამოყოფს წმინდა აქტივების/კაპიტალის ოთხ კომპონენტს. ეს კომპონენტებია:

- (ა) შეტანილი კაპიტალი, რომელიც საანგარიშგებო თარიღისათვის მფლობელების შენატანების მთლიან ჯამურ ოდენობას გამოკლებული მფლობელებისათვის განაწილებული ოდენობის ტოლია;
- (ბ) დაგროვებული ნამეტი ან დეფიციტი;
- (გ) რეზერვები, მ.შ. თითოეული რეზერვის ბუნებისა და მიზნის აღწერა წმინდა აქტივების/კაპიტალის ფარგლებში;
- (დ) უმცირესობის წილი.

დს34. სსბასსს-მ დაადგინა, რომ კრედიტი უფლების გადამცემის წმინდა აქტივების/კაპიტალის პირდაპირ ზრდას არ წარმოადგენდა, რადგან კრედიტი არ არის წმინდა აქტივების/კაპიტალის ერთ-ერთი კომპონენტი, რომელიც დს33-ში ქვემოთ მოცემული მიზნებისათვის არის იდენტიფიცირებული:

- (ა) მფლობელების შენატანი განსაზღვრულია, როგორც „სამომავლო ეკონომიკური სარგებელი ან გარე მხარეების მიერ ერთეულისთვის გადაცემული მომსახურების პოტენციალი, გარდა იმისა, რაც ვალდებულებას წარმოშობს იმ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ფინანსური წილის დამდგენი ერთეულისთვის, რომელიც: (a) უფლებას გადასცემს როგორც (ი) სამომავლო ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის განაწილებას ერთეულის მიერ მისი ვადის განმავლობაში, როდესაც ასეთი განაწილება მფლობელზე ან მის წარმომადგენელზეა დამოკიდებული და (იი) აქტივების ვალდებულებებზე მეტობის განაწილებას იმ დროს, როდესაც ერთეული გასაჭირშია; და/ან (ბ) შეიძლება გაიყიდოს, გაიცვალოს, გადაიცეს ან გამოსყიდულ იქნეს“. შეღავათიანი

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

მომსახურების აქტივის აღიარებასთან დაკავშირებულ კრედიტზე ეს განმარტება არ ვრცელდება, რადგან ოპერატორს უფლების გადამცემისათვის შენატანი არ გაუკეთებია, რასაც შედეგად მოჰყვებოდა ოპერატორის ფინანსური წილი ერთეულში, როგორც სსბასს 1-შია განხილული.

- (ბ) დაგროვებული ნამეტი/დეფიციტი არის ერთეულის ნამეტის ან დეფიციტის დაგროვება. შელავათიანი მომსახურების აქტივის აღიარებასთან დაკავშირებული კრედიტი წარმოადგენს დამოუკიდებელ ოპერაციას და არა დაგროვებას.
- (გ) რეზერვები, როგორც წესი, პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში აღიარებული მუხლებისაგან წარმოიშობა, და შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად, მოგებას და ზარალს აქტივის გადაფასებიდან (მაგ., ძირითადი საშუალებები, ინვესტიციები). შელავათიანი მომსახურების აქტივის აღიარებასთან ან რეკლასიფიკაციასთან დაკავშირებული კრედიტი არ წარმოადგენს მოგებას ან ზარალს, რომელიც უნდა აღიარდეს პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში, რადგან იგი მოიცავს გაცვლით ოპერაციას და არა უფლების გადამცემის ხელთ არსებული აქტივის გადაფასებას. უფლების გადამცემის ხელთ არსებული აქტივი – როდესაც ის შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებაშია გამოყენებული და წინამდებარე სტანდარტის კონტროლის კრიტერიუმს კვლავაც აკმაყოფილებს – რეკლასიფიცირებულია. შესაბამისად, არანაირი გადაფასება არ ხდება.
- (დ) უმცირესობის წილი განმარტებულია როგორც „კონტროლირებული ერთეულის ნამეტის ან დეფიციტის და წმინდა აქტივების/კაპიტალის იმ წმინდა აქტივებს/კაპიტალს მიკუთვნებული ნაწილი, რომელიც მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ, პირდაპირ ან არაპირდაპირ, კონტროლირებული ერთეულებით, არ არის ფლობილი.“ უმცირესობის წილი შეიძლება წარმოიშვას, მაგალითად, როდესაც ეკონომიკური ერთეული მთლიან სამთავრობო დონეზე მოიცავს ნაწილობრივ პრივატიზებულ სბს-ს. შესაბამისად, შეიძლება არსებობდნენ ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში ფინანსური წილის მქონე კერძო აქციონერები. შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების აღიარებასთან დაკავშირებული კრედიტი ამ განმარტებას ვერ აკმაყოფილებს, რადგან ოპერატორს უფლების გადამცემში ასეთი ფინანსური წილი არ აქვს.

დს35. სსბასსს შეთანხმდა, რომ კრედიტი შემოსავალია. რამდენადაც შელავათიანი მომსახურების შეთანხმება არის გაცვლითი ოპერაცია, სსბასსს-მ შემოსავლის ბუნებისა და შემოსავლის აღიარების ვადების განხილვისას სსბასსს 9-ს მიმართა. სსბასსს 9-ის შესაბამისად, როდესაც საქონელი გაიყიდება ან მომსახურება

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

გაიწევა განსხვავებული საქონლის ან მომსახურების სანაცვლოდ, გაცვლა შემოსავლის წარმომქმნელ ოპერაციად მიიჩნევა, რამდენადაც ეს უფლების გადამცემის წმინდა აქტივების ზრდას იწვევს. ამ ვითარებაში, უფლების გადამცემი შელავათიანი მომსახურების აქტივს ოპერატორისათვის იმ საჯარო მომსახურების მომხმარებელი მესამე მხარის დაბეგვრის უფლების გადაცემით იღებს, რომელსაც იგი უფლების გადამცემის სახელით ახორციელებს. უფლების გადამცემის მიერ აღიარებული შელავათიანი მომსახურების აქტივი და ოპერატორის მიერ აღიარებული უფლება (არამატერიალური აქტივი) ურთიერთგანსხვავებულია. თუმცა, სანამ შემოსავლის აღიარების კრიტერიუმი არ დაკმაყოფილდება, კრედიტი ვალდებულებად აღიარდება.

დს36. სსბასსს-მ აღნიშნა, რომ, ამ შემთხვევაში, აღიარებული შემოსავლის ტოლი ფულადი სახსრების ნაკადები არ შემოედინება. ეს შედეგი შესაბამისობაშია სსბასს 9-სთან, რომელშიც ერთეული უზრუნველყოფს საქონელს და მომსახურებას და სანაცვლოდ ღებულობს განსხვავებულ აქტივს, რომელიც, შემდგომ, ფულად შემოსავლებს წარმოქმნის.

დს37. შემოსავალი შეფასდება მიღებული საქონლისა და მომსახურების რეალური ღირებულებით, რომელიც კორექტირებულია გადარიცხული ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტის ოდენობით. როდესაც მიღებული საქონლისა და მომსახურების რეალური ღირებულება საიმედოდ ვერ ფასდება, შემოსავალი შეფასდება დათმობილი საქონლისა და მომსახურების რეალური ღირებულებით, რომელიც შესწორებულია გადაცემული ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტის ოდენობით.

დს38. სსბასსს 9 გამოყოფს ოპერაციების სამ ტიპს, რომელიც შემოსავალს წარმოშობს: მომსახურების გაწევა, საქონლის (ან სხვა აქტივების) გაყიდვა და სხვების მიერ ერთეულის აქტივების გამოყენებით წარმოშობილი შემოსავალი, პროცენტის, როიალტის და დივიდენდის მიღება. შემოსავლის ბუნების შესახებ მსჯელობისას, სსბასსს-მ ოპერაციებიც ეს ტიპები ცალ-ცალკე განიხილა.

დს39. სსბასსსს-მ სსბასსს 9-ში ჩამოყალიბებული შემოსავლის აღიარების მიდგომები „ოპერატორისათვის უფლების გადაცემის“ მოდელთან მიმართებაში განიხილა და დაასკვნა, რომ სრულად არცერთი სცენარი არ აკმაყოფილებს ამ მოდელის პირობებს. მიუხედავად ამისა, სსბასსსს-მ აღნიშნა, რომ შემოსავალი აღიარდება თითოეული მათგანის მიხედვით, უფრო შეთანხმების პერიოდის განმავლობაში, ვიდრე დაუყოვნებლივ. სსბასსსს-მ დაასკვნა, რომ, ანალოგიურად, შემოსავლის აღიარების ასეთი მაგალითი ამ მოდელთან დაკავშირებული ვალდებულებიდან წარმოშობილი შემოსავლის აღიარებისათვისაც შესაბამისი იყო. შედეგად, სანამ შემოსავლის აღიარების კრიტერიუმი დაკმაყოფილდება, კრედიტი აღიარებულია ვალდებულებად.

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

დს40. სსბასს-მ განიხილა, უფლების გადამცემმა, დს30 პუნქტში აღწერილ შემთხვევებში, უნდა აღიაროს თუ არა საოპერაციო ხარჯები, რომლებიც ოპერატორისათვის უფლების გადამცემის მოდელს ეხება. სსბასსს-მ აღნიშნა, რომ უფლების გადამცემის მიერ აღიარებული ვალდებულება დაკავშირებულია მხოლოდ უფლების გადამცემის მიერ მიღებულ შეღავათიანი მომსახურების აქტივთან. თუ მომსახურების ხარჯები აღიარებულია, უფლების გადამცემს ასევე მოუწევს წლიური ხარჯის თანაბარი წლიური შემოსავლის აღიარება. სსბასსს-ს არ სჯეროდა, რომ ასეთი აღრიცხვა სასარგებლო ინფორმაციას უზრუნველყოფდა, რადგან ყოველწლიურად თანაბარი ოდენობის შემოსავალი და ხარჯები აღიარდებოდა. სსბასსს-მ აღნიშნა, რომ, ამ შემთხვევაში, შეიძლება ოპერატორის ხარჯების შესახებ საიმედო ინფორმაცია ხელმისაწვდომი არ იყოს. შესაბამისად, სსბასსს-მ დაასკვნა, რომ, დს30 პუნქტში აღწერილ შემთხვევებში, უფლების გადამცემმა შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებასთან დაკავშირებული საოპერაციო ხარჯები არ უნდა აღიაროს.

სხვა სსბასს-ებში განხილული სააღრიცხვო საკითხები

დს41. ბევრი შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების კომპლექსურობის გამო, შეიძლება არსებობდეს დამატებითი სააღრიცხვო საკითხები ხელშეკრულების ან მსგავსი სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმების კონკრეტულ პირობებთან დაკავშირებით (მაგ., შემოსავლები, ხარჯები, გარანტიები და პირობითი მუხლები). სსბასსს შეთანხმდა, რომ წინამდებარე სტანდარტში ასეთი მითითებების გამოვლენა აუცილებელი არ იყო. შესაბამისად, როდესაც არსებული სსბასს განსაზღვრავს აღრიცხვას და ანგარიშგებას შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების კომპონენტისათვის, ეს ასახულია წინამდებარე სტანდარტში და დამატებითი მითითებები არ არის წარმოდგენილი. თუმცა, სსბასსს-მ აღნიშნა ზოგიერთი შემთხვევა (მაგ., შემოსავლის აღიარება), როდესაც ასეთი სსბასს-ის გამოყენება რთული იქნებოდა, შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებებში გარკვეული უნიკალური მახასიათებლების არსებობის გათვალისწინებით. წინამდებარე სტანდარტის მუდმივი გამოყენების უზრუნველსაყოფად, სსბასსს-მ წარმოადგინა განსაზღვრული მითითებები იმის შესახებ, თუ როგორ უნდა იქნეს გამოყენებული პრინციპები სხვა სსბასს-ებში.

გარდამავალი დებულებები

დს42. წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა, რომელმაც შეღავათიანი მომსახურების აქტივები და დაკავშირებული ვალდებულებები, შემოსავლები და ხარჯები მანამდე აღიარა, წინამდებარე სტანდარტი რეტროსპექტულად, სსბასს 3-ის შესაბამისად, უნდა გამოიყენოს. სტანდარტი ასევე მოითხოვს, რომ ერთეულმა, რომელსაც მანამდე არ უღიარებია შეღავათიანი მომსახურების აქტივები და დაკავშირებული ვალდებულებები, შემოსავლები და ხარჯები და იყენებს

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს, წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად ან პერსპექტიულად, სავარაუდო ღირებულების გამოყენებით ყველაზე ადრეული პერიოდიდან მოყოლებული, რომლისთვისაც ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია შედარებადი ინფორმაცია.

დს43. სსბასს 3, ზოგადად, ცვლილებების რეტროსპექტულად აღრიცხვას მანამდე მოითხოვს, სანამ რეტროსპექტული გამოყენება უსარგებლო არ გახდება. სსბასს-მ აღნიშნა, რომ რეტროსპექტული დადგენის ორი ასპექტი არსებობს: რეკლასიფიკაცია და გადაფასება. სსბასსს-ს აზრით, როგორც წესი, სასარგებლო იქნება, რეტროსპექტულად დადგინდეს მანამდე უფლების გადამცემის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ჩართული ყველა ოდენობის სათანადო კლასიფიკაცია, მაგრამ შეღავათიანი მომსახურების აქტივის ასეთი რეტროსპექტული გადაფასება, შეიძლება ყოველთვის ხელსაყრელი არ იყოს, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც ერთეულს მანამდე აღიარებული შეღავათიანი მომსახურების აქტივები და დაკავშირებული ვალდებულებები, შემოსავლები და ხარჯები არ აქვს.

დს44. სსბასსს-მ აღნიშნა, რომ როდესაც რეტროსპექტული მიდგომა სასარგებლო არ არის, სსბასს 3 მოითხოვს პროსპექტულ მიდგომას ყველაზე ადრეული პრაქტიკული თარიღიდან, რომელიც შეიძლება მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისი იყოს.

დს45. წინამდებარე სტანდარტის გარდამავალი დებულებები ერთეულებისათვის, რომელთაც მანამდე შეღავათიანი მომსახურების აქტივები არ უღიარებიათ, ედ 43-დან შესწორდა, რადგან ედ 43-ის ზოგიერთი რესპოდენტი დაინტერესდა, თუ რატომ არ არის მისაღები სსბასს 3-ის ზოგადი მოთხოვნები ერთეულებისათვის, რომელთაც შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები მანამდე არ უღიარებიათ. ედ43-მა, ასეთ შემთხვევებში, პროსპექტული გამოყენება მოითხოვა, მაგრამ რეტროსპექტული გამოყენების შესაძლებლობაც დაუშვა.

დს46. ედ 43-ის განვითარების პროცესში, სსბასსს-ს შეღავათიანი მომსახურების აქტივის შეფასების დადგენის ხელსაყრელობასთან დაკავშირებით პრობლემები ჰქონდა და მიიჩნია, რომ ამას შეიძლება შედეგად მოეტანა წარსულში გაფორმებული შეთანხმებების არათანმიმდევრული გამოყენება. ეს ძალიან ჰგავდა სსბასს 31-ის – *არამატერიალური აქტივები* – დასრულებისას წამოჭრილ საკითხს. მასზე დაყრდნობით, სსბასსს-მ ედ43-ში სსბასს 31-ის შესაბამისად გარდამავალი დებულებების წარმოდგენა მიზანშეწონილად მიიჩნია.

დს47. თუმცა, სსბასსს-მ აღნიშნა, რომ არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებული გარემოებები შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებებში არსებულისაგან განსხვავდება. სახელდობრ, შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები, საზოგადოდ, მოიცავენ სავალდებულო ძალის მქონე გრძელვადიან შეთანხმებებს, რომლებისთვისაც რეალური ღირებულების და

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

თვითღირებულების განსაზღვრისათვის ინფორმაცია უფრო ადვილად ხელმისაწვდომი იქნება, ვიდრე წარსულში შეძენილი ან განვითარებული არამატერიალური აქტივებისათვის, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ერთეულს შეღავათიანი მომსახურების აქტივები მანამდე არ უღიარებია.

დს48. სსბასს-მ გააცნობიერა, რომ რადგან ბევრი შეთანხმება შეიძლება წარსულში იყოს დადებული, სრული რეტროსპექტული მიდგომის გამოყენება მოსალოდნელია, გართულდეს. შედეგად, სსბასს-მ მიიჩნია, რომ `სავარაუდო ღირებულება` შეიძლება იქნეს გამოყენებული შეღავათიანი მომსახურების აქტივების აღიარებისა და შეფასებისათვის.

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

კავშირები სხვა სსბასს-ებთან, რომელიც გამოიყენება მომსახურების დებულებებთან კომბინირებული აქტივის შემცველი ტიპური შეთანხმებებისათვის

მდ3. შემდეგ ცხრილში მოცემულია ტიპური შეთანხმებები, რომლებიც ითვალისწინებს კერძო სექტორის მონაწილეობას საზოგადოებრივი მომსახურების გაწევაში, ასევე მითითებულია ის სსბასს-ები, რომლებიც გამოიყენება ამ შეთანხმებებში. შეთანხმებების სახეობების ჩამონათვალი არ არის ამომწურავი. ამ ცხრილის მიზანია შეთანხმებების ტიპური სიმრავლის წარმოჩენა. სსბასსს-ს განზრახული არა აქვს ისეთი შთაბეჭდილება შექმნას, თითქოს სხვადასხვა ტიპის შეთანხმებების ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნებს შორის კავშირები არის ნათელი.

მდ4. გამუქებული ტექსტი აჩვენებს სსბასს 32-ის მოქმედების სფეროში შემავალ შეთანხმებებს.

კატეგორია	იჯარა	მომსახურების მიმწოდებელი			მფლობელი	
ტიპური შეთანხმებების სახეობები	იჯარა (მაგ., ოპერატორის უფლების გადამცემისა და იჯარით აქვს აქტივი აღებული)	ხელშეკრულება მომსახურებაზე და/ან რემონტზე (კონკრეტული ამოცანები, მაგ., დავალიანების ამოღება)	რეკონსტრუქცია-ექსპლუატაცია-გადაცემა	მშენებლობა-ექსპლუატაცია-გადაცემა	მშენებლობა-საკუთრება-ექსპლუატაცია	100% კაპიტალ-დაზანდებების ამოღება/პრივატიზაცია/კორპორაცია
აქტივის საკუთრება	გრანტორი				ოპერატორი	
კაპიტალდაზანდებები	უფლების გადამცემი		ოპერატორი			
მოთხოვნის რისკი	განაწილებული	უფლების გადამცემი	უფლების გადამცემი და/ან ოპერატორი		ოპერატორი	
ტიპური ვადა	8–20 წელი	1–5 წელი	25–30 წელი			წინასწარ განსაზღვრული (ან შეიძლება იყოს სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმებით ან ლიცენზიით შეზღუდული)
ნარჩენი წილი	გრანტორი				ოპერატორი	
შესაბამისი სსბასს	სსბასს 13	სსბასს 1	წინამდებარე სსბასს/სსბასს 17/სსბასს 31		სსბასს 17/სსბასს 31 (ალიარების შეწყვეტა) სსბასს 9 (შემოსავლის ალიარება)	

საილუსტრაციო მაგალითები

ეს მაგალითები თან ხლავს სსბასს 32-ს, მაგრამ არ წარმოადგენს მის ნაწილს

სმ1. ეს მაგალითები, მრავალი სხვადასხვა სახეობის შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებებიდან, ეხება მხოლოდ სამ მათგანს. მათი მიზანია მოახდინოს სააღრიცხვო მიდგომების ილუსტრირება ზოგიერთი მახასიათებლისათვის, რომელიც როგორც წესი, ყველაზე ხშირია პრაქტიკაში. იმისათვის რომ ეს ილუსტრაციები გამხდარიყო მაქსიმალურად ნათელი, დაშვებულ იქნა, რომ შეღავათიანი მომსახურების ვადა შეადგენს მხოლოდ 10 წელს და ოპერატორის წლიური შემოსულობები პერიოდის განმავლობაში მუდმივია. პრაქტიკაში, ვადა შეიძლება იყოს გაცილებით ხანგრძლივი და წლიური შემოსავლები შეიძლება გაიზარდოს დროსთან ერთად.

შეთანხმების პირობები (საერთოა სამივე მაგალითისთვის)

სმ2. ამ მაგალითებში მონეტარული თანხები დენომინირებულია „ფულად ერთეულში“ (ფე).

სმ3. ეს ტერმინები საერთოა მომდევნო სამი მაგალითისთვის:

სმ4. შეთანხმების პირობები მოითხოვს, რომ ოპერატორმა გზის დაგება 2 წელიწადში დაასრულოს და უზრუნველყოს მისი მოვლა და გამოყენება გარკვეული სტანდარტის დაცვით 8 წლის განმავლობაში (ე.ი. 3-10 წლები). ასეთი შეთანხმება წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში შედის და გზა აკმაყოფილებს შეღავათიანი შეთანხმების აქტივად აღიარების პირობებს, მე-9 პუნქტის მიხედვით (ან მე-10 პუნქტის, სრულვადიანი აქტივისათვის).

სმ5. შეთანხმების პირობა ასევე მოითხოვს, რომ ოპერატორმა ხელახლა დააგოს გზის ზედაპირი, როდესაც თავდაპირველი ზედაპირის ხარისხი გარკვეული დონის ქვემოთ დაეცემა. ოპერატორი, სავარაუდოდ, დაადგენს, რომ მას გზის ზედაპირის ხელახლა დაგება მოუწევს მე-8 წლის ბოლოს 110 ფე-ს ოდენობის რეალური ღირებულებით. ოპერატორისათვის ამ მომსახურების სანაცვლოდ გადახდილი ანაზღაურება ჩართული იქნება წინასწარგანსაზღვრული გადახდების ნაკადში და/ან შემოსავალში, რომლის გამომუშავების უფლებაც აქვს ოპერატორს, უფლების გადამცემის მიერ ოპერატორისათვის გადაცემული შეღავათიანი მომსახურების აქტივის ან სხვა შემოსავლის-გამომუშავებელი აქტივის საშუალებით.

სმ6. იგულისხმება, რომ თავდაპირველი ზედაპირი შეღავათიანი მომსახურების აქტივის ცალკეული კომპონენტია და აკმაყოფილებს სსბასს 17-ში მოცემულ აღიარების კრიტერიუმს, როდესაც შეღავათიანი მომსახურების აქტივი თავდაპირველად აღიარდება. დამატებით იგულისხმება, რომ არსებობს საკმარისი სარწმუნოების დონე ზედაპირის ხელახლა დაგების სამუშაოების დროსა და ოდენობასთან დაკავშირებით, რათა ის ცალკე კომპონენტად აღიარდეს, როდესაც გზა ხელახლა დაიგება.

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

იგულისხმება, რომ ზედაპირის ხელახლა დაგების ღირებულება შეიძლება გამოყენებული იქნეს ზედაპირის საწყისი ღირებულების სავარაუდოდ განსაზღვრისათვის, რომელიც შეღავათიანი მომსახურების აქტივის ცალკეულ კომპონენტად აღიარდება. გზის ზედაპირი შესაბამისად, აღიარდება შეღავათიანი მომსახურების აქტივის საწყისი რეალური ღირებულების ცალკეულ კომპონენტად, შეფასდება ხელახლა დაგების სავარაუდო რეალური ღირებულებით და ამორტიზდება 3-8 წლის განმავლობაში. ცვეთის ეს პერიოდი უფრო მოკლეა, ვიდრე საბაზისო გზისათვის და მხედველობაში მიიღება, რომ ხელახლა დაგება, როგორც წესი, საჭირო იქნება 6 წლის და არა 25 წლის განმავლობაში. იგულისხმება, რომ დაგების ფაზის განმავლობაში, პირველ წელს, მხოლოდ საბაზისო გზა დაიგება და ის გამოყენებისთვის ვარგისი ხდება მხოლოდ მე-2 წლის ბოლოს.

- სმ7. გზის ზედაპირის, როგორც შეღავათიანი მომსახურების აქტივის ცალკეული კომპონენტის, აღიარებას ან ჩანაცვლებას მე-8 წელს შედეგად მოაქვს უფლების გადამცემის მიერ აღიარებული ვალდებულების ზრდა. როდესაც ვალდებულება დაკავშირებულია ოპერატორისათვის უფლების გადამცემის მოდელთან, ამ ზრდის შედეგად მიღებული დამატებითი შემოსავალი შეთანხმების პერიოდის განმავლობაშიც კი აღიარდება. თუმცა, თუ აღნიშნული ხარჯის გაწევის შედეგად მომსახურების პოტენციალი გაუმჯობესდა, როგორც არის ახალი სამანქანო გზის დაგება, ვიდრე თავდაპირველი მომსახურების შესაძლებლობების ზრდა, მაშინ მიზანშეწონილი იქნება, გაუმჯობესებასთან დაკავშირებული შემოსავალი მხოლოდ მისი წარმოშობისას აღიარდეს.
- სმ8. მე-3 წლის დასაწყისში გზის მთლიანი რეალური ღირებულება შეადგენს 1,050 ფე-ს, რომელიც შედგება საბაზისო ფენის დაგებასთან დაკავშირებული 940 ფე-სგან და ზედაპირის ფენის დაგებასთან დაკავშირებული 110 ფე-სგან. ზედაპირის ფენის რეალური ღირებულება გამოიყენება ზედაპირის ხელახლა დაგების რეალური ღირებულების დასადგენად (რაც, სსბასს 17-ის შესაბამისად, ჩამანაცვლებელ კომპონენტად მიიჩნევა). ზედაპირის ფენის სავარაუდო ვადა (ე.ი. 6 წელი) ასევე გამოიყენება ჩამანაცვლებელი კომპონენტის ამორტიზაციის სავარაუდოდ განსაზღვრად მე-9 და მე-10 წლებში. გზის მთლიანი საწყისი რეალური ღირებულება უფრო ნაკლებია, ვიდრე აქტივთან დაკავშირებული წინასწარგანსაზღვრული გადახდების მიმდინარე ღირებულება, ასეთის არსებობის შემთხვევაში.
- სმ9. გზის საბაზისო ნაწილს 25 წლის ეკონომიკური ვადა აქვს. წლიური ცვეთა უფლების გადამცემის მიერ განსაზღვრულია წრფივი მეთოდით. შესაბამისად, ეს საბაზისო ფენისათვის 38 ფე-ს (940/25) შეადგენს. ზედაპირის ფენა ცვეთას განიცდის 6 წლის განმავლობაში (3-8 წლები თავდაპირველი კომპონენტისათვის და მე-9 წლიდან ჩამანაცვლებელი კომპონენტისათვის). ზედაპირის ფენასთან დაკავშირებული წლიური ცვეთა

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

შეადგენს 18ფე-ს (110 ფე/6). შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების პერიოდის განმავლობაში გზის ღირებულება არ უფასურდება.

- სმ10. ოპერატორის კაპიტალის ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია. შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებაში აქტივთან დაკავშირებული მიახლოებითი განაკვეთი შეადგენს 6.18%-ს.
- სმ11. იგულისხმება, რომ ფულადი სახსრების ყველა ნაკადს წლის ბოლოს აქვს ადგილი.
- სმ12. იგულისხმება, რომ ფულის ღირებულება დროში მნიშვნელოვანი არ არის. მგ59 პუნქტი იძლევა მითითებებს მეთოდებზე, რომლებიც შეიძლება მისაღები იყოს, როდესაც ფულის ღირებულება დროში მნიშვნელოვანია.
- სმ13. მე-10 წლის ბოლოს შეთანხმება ამოიწურება. შეთანხმების ბოლოს ოპერატორი გზის ექსპლოატაციას უფლების გადამცემს გადააბარებს.
- სმ14. ოპერატორისათვის გადახდილი მთლიანი კომპენსაცია, სამივე მაგალითის მიხედვით, მოიცავს შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების თითოეულ კომპონენტს და გამოხატავს თითოეული მომსახურების რეალურ ღირებულებას, რომელიც ჩამოყალიბებულია პირველ ცხრილში.
- სმ15. უფლების გადამცემის სააღრიცხვო პოლიტიკა ძირითადი საშუალებებისათვის სსბასს 17-ში განსაზღვრული ხარჯის მოდელის გამოყენებით ასეთი აქტივების აღიარებას გულისხმობს.

ცხრილი 1: შეთანხმების კომპონენტების რეალური ღირებულებები (ფულადი ერთეულები)

ხელსეგრულების კომპონენტი	რეალური ღირებულება
გზა – საბაზისო ფენა	940
გზა – თავდაპირველი ზედაპირის ფენა	110
გზის მთლიანი რეალური ღირებულება	1,050
წლიური მომსახურების კომპონენტი	12
ეფექტური საპოცენტო განაკვეთი	6.18%

მაგალითი 1: უფლების გადამცემი ოპერატორს წინასწარგანსაზღვრულ თანხებს უხდის

დამატებითი პირობები

- სმ16. შეთანხმების პირობები მოითხოვს, რომ უფლების გადამცემმა ოპერატორს წლიურად, 3-10 წლებში 200 ფე გადაუხადოს, საზოგადოებისათვის გზით სარგებლობის საშუალების

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

მიცემის სანაცვლოდ. მთლიანი კომპენსაცია (200 ფე-ს გადახდა 3-10 წლებში) გამოხატავს რეალურ ღირებულებას პირველ ცხრილში მოცემული თითოეული მომსახურებისათვის. ეს გადახდები, 12 ფე-ს ოდენობის, გზის დაგების, წლიური საექსპლოატაციო ხარჯების დასაფარად და, 110 ფე-ს ოდენობის, ოპერატორისათვის მე-8 წელს გზის ხელახლა დაგების ხარჯის ასანაზღაურებლად არის განსაზღვრული.

ფინანსური ანგარიშგების გავლენა

- სმ17. უფლების გადამცემი თავდაპირველად აღიარებს შელავათიანი მომსახურების აქტივს ძირითად საშუალებად რეალური ღირებულებით (სულ 1,050 ფე, რომელიც შედგება საბაზისო ფენის დაგებასთან დაკავშირებული 940 ფე-სგან და თავდაპირველი ზედაპირის ფენის დაგებასთან დაკავშირებული 110 ფე-სგან). აქტივი აღიარდება მისი დაგების დასრულებისას (525 ფე პირველ წელს და 525 ფე მე-2 წელს). ცვეთა ხდება ყოველწლიურად (56 ფე, რომელიც შედგება საბაზისო ფენასთან დაკავშირებული 38 ფე-სგან და ზედაპირის ფენასთან დაკავშირებული 18 ფე-სგან), მე-3 წლიდან მოყოლებული.
- სმ18. უფლების გადამცემი თავდაპირველად აღიარებს ფინანსურ ვალდებულებას რეალური ღირებულებით, პირველი წლის ბოლოს დამუშავების პროცესში მყოფი აქტივის რეალური ღირებულების ოდენობით (525 ფე). ვალდებულება იზრდება მე-2 წლის ბოლოს, რათა ასახოს როგორც დამატებითი კონსტრუქციის რეალური ღირებულება (525 ფე), ასევე დარჩენილი ფინანსური ვალდებულების ფინანსური გადასახდელი. რადგანაც შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების მომსახურების კომპონენტთან დაკავშირებული წინასწარგანსაზღვრული გადახდების ოდენობა ცნობილია, უფლების გადამცემს შეუძლია დაადგინოს გადახდის ოდენობა, რომელიც ამცირებს ვალდებულებას. ფინანსური ვალდებულება, 6.18%-ის ოდენობის მიახლოებითი განაკვეთით, აღიარდება ყოველწლიურად. ვალდებულება შემდგომ შეფასდება ამორტიზებული ღირებულებით, ე.ი. თავდაპირველად აღიარებულ ოდენობას დამატებული ფინანსური გადასახდელით, რომელიც ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით, ანაზღაურების გამოკლებით გამოითვლება.
- სმ19. გზის ზედაპირის ხელახლა დასაგებად გადახდილი ანაზღაურება ჩართული იქნება წინასწარი გადახდების ნაკადში. გზის ზედაპირის ხელახლა დაგებასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების მოძრაობის პირდაპირი გავლენა არ არსებობს; თუმცა, უფლების გადამცემი ზედაპირის ხელახლა დაგებას აქტივად სამუშაოს შესრულების შემდეგ აღიარებს. ის $110\text{ფე}/6=18$ ფე-ს ოდენობის ხარჯს მე-9 წლიდან მოყოლებული აღიარებს.
- სმ20. ანაზღაურება გზის მოვლისა და ექსპლოატაციისათვის (12 ფე) ჩართულია წინასწარგანსაზღვრული გადახდების ნაკადში.

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

მომსახურების ხარჯთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების გავლენა არ არსებობს; თუმცა, უფლების გადამცემი ხარჯს ყოველწლიურად აღიარებს.

სმ21. მომსახურების ხარჯები სსბასს 1-ის შესაბამისად აღირიცხება.

ფულადი სახსრების ნაკადების, ფინანსური შედეგების ანგარიშგების და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მიმოხილვა

სმ22. უფლების გადამცემის ფულადი სახსრების ნაკადები, ფინანსური შედეგების ანგარიშგება და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება შეთანხმების ვადის განმავლობაში ისე იქნება შედგენილი, როგორც 1.1-1.3 ცხრილებშია ილუსტრირებული. დამატებით, 1.4 ცხრილი გვაჩვენებს ცვლილებებს ფინანსურ ვალდებულებაში.

ცხრილი 1.1 - ფულადი სახსრების ნაკადები (ფულადი ერთეულები)

წელი	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	სულ
წინასწარგანს აზღვრული გადახდების ნაკადი	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1,600)
წმინდა შემოსვლა/(გასვლა)	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1,600)

ცხრილი 1.2 - ფინანსური შედეგების ანგარიშგება (ფულადი ერთეულები)

წელი	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	სულ
მომსახურების ხარჯი	-	-	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
ფინანსური გადასახდელი	-	(32)	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(344)
ცვეთა - საბაზისო ფენა	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
ცვეთა-თავდაპირველი ზედპირის ფენა	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
ცვეთა-ჩამანაცვლებელი ზედპირის ფენა	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
მთლიანი ცვეთა	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
წლიური ნამეტი/(დეფიციტი)	-	(32)	(135)	(128)	(119)	(111)	(103)	(93)	(90)	(80)	(891)

შენიშვნები:

1. ცვეთა 3-8 წლებში ასახავს თავდაპირველად- დაგებული გზის ზედპირის ცვეთას. იგი მთლიანად ამორტიზდება ამ პერიოდის განმავლობაში. ცვეთა 9-10 წლებში ასახავს ახალი შელავათიანი მომსახურების აქტივის კომპონენტის (ზედაპირის) ცვეთას, რომელიც აღიარებულია მე-8 წელს.
2. მიუხედავად იმისა, რომ ეს საილუსტრაციო მაგალითები ცვეთის წრფივ მეთოდს იყენებენ, ამ მეთოდის გამოყენება ყველა შემთხვევისათვის განსაზღვრული არ არის. სსბასს 17-ის 76-ე

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

პუნქტი მოითხოვს, „ცვეთის მეთოდმა ასახოს მოდელი, რომელშიც აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს ერთეული, სავარაუდოდ, მოიხმარს“. ასეთნაირად, არამატერიალური აქტივებისათვის, სსბასს 31-ის 96-ე პუნქტი მოითხოვს, „არამატერიალური აქტივის ცვეთას დაქვემდებარებული თანხა, განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადით, სისტემური საფუძვლით, მის მთელ სასარგებლო მომსახურების ვადაზე გადანაწილდეს“.

ცხრილი 1.3 ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ფულადი ერთეულები)

წელი	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
შელავათიანი მომსახურების აქტივი - საბაზისო ფენა	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
შელავათიანი მომსახურების აქტივი - თავდაპირველი ზედპირის ფენა	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
შელავათიანი მომსახურების აქტივი - ჩამანაცვლებელი ზედპირის ფენა	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
მთლიანი შელავათიანი მომსახურების აქტივი	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
ფულადი სახსრები	–	–	(200)	(400)	(600)	(800)	(1,000)	(1,200)	(1,400)	(1,600)
ფინანსური ვალდებულება	(525)	(1,082)	(961)	(832)	(695)	(550)	(396)	(343)	(177)	–
დაგროვებული ნამეტი/(დეფიციტი)	–	32	167	295	414	525	628	721	811	891
შენიშვნები:										
- ამ მაგალითში, ზედპირის ხელახლა დაგება, როგორც მოსალოდნელია, ხდება მე-8 წელს, როდესაც თავდაპირველად დაგებული გზის ზედპირი მთლიანად გაიცვითება. თუ ხელახლა დაგება მოხდა უფრო ადრე, თავდაპირველად დაგებული გზის ზედპირი არ იქნება სრულად გაცვითილი და საჭირო იქნება მისი აღიარების შეწყვეტა სსბასს 17-ის შესაბამისად, ხელახლა დაგებასთან დაკავშირებული შელავათიანი მომსახურების აქტივის ახალი კომპონენტის აღიარებამდე. - ხელახლა დაგებასთან დაკავშირებული შელავათიანი მომსახურების აქტივის ახალი კომპონენტი აღიარდება მე-8 წელს. 9-10 წლები ასახავს ამ დამატებითი კომპონენტის ცვეთას (ცხრილი 1.2). - ფინანსური ვალდებულება იზრდება მე-8 წელს, შელავათიანი მომსახურების აქტივის ახალი კომპონენტის აღიარებისათვის.										

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

ცხრილი 1.4 ცვლილებები ფინანსურ ვალდებულებებში (ფულადი ერთეულები)

წელი	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
საწყისი ბალანსი	-	525	1,082	961	832	695	550	396	343	177
თავდაპირველ შელავათიანი მომსახურების აქტივთან ერთად აღიარებული ვალდებულება	525	525	-	-	-	-	-	-	-	-
ვალდებულებაზე დამატებული ფინანსური გადასახდელი, გადახდების განხორციელებამდე	-	32	-	-	-	-	-	-	-	-
წინასწარგანსაზღვრუ ლი გადახდების ნაწილი, რომელიც ამცირებს ვალდებულებას	-	-	(121)	(129)	(137)	(145)	(154)	(163)	(166)	(177)
ჩამანაცვლებელ ზედაპირის ფენასთან ერთად აღიარებული ვალდებულება	-	-	-	-	-	-	-	110	-	-
საბოლოო ნაშთი	525	1,082	961	832	695	550	396	343	177	-

მაგალითი 2: უფლების გადამცემი გზის მომხმარებლებისათვის მოსაკრებლის დაწესების უფლებას აძლევს ოპერატორს

შეთანხმების დამატებითი პირობები

სმ23. შეთანხმების პირობები უფლებას აძლევს ოპერატორს შეაგროვოს მოსაკრებელი გზით მოსარგებლე მძღოლებისაგან. ოპერატორის პროგნოზით, ავტომობილების რიცხვი შეთანხმების ვადის განმავლობაში იქნება მუდმივი და იგი თითოეულ წელს მიიღებს 200 ფე-ს ოდენობის მოსაკრებელს, 3-10 წლებში. მთლიანი კომპენსაცია (200 ფე თითოეულ წელს, 3-10 წლებში) ასახავს რეალურ ღირებულებას 1-ელ ცხრილში მოცემული თითოეული მომსახურებისათვის და იგულისხმება, რომ დაფარავს გზის დაგების, წლიური ექსპლოატაციის ხარჯებს 12 ფე-ს ოდენობის და მე-8 წელს გზის ზედაპირის ხელახლა დაგებისათვის ოპერატორის ხარჯის ანაზღაურებას 110 ფე-ს ოდენობის.

ფინანსური ანგარიშგების გავლენა

სმ24. უფლების გადამცემი თავდაპირველად აღიარებს შელავათიანი მომსახურების აქტივს ძირითად საშუალებად, მისი რეალური ღირებულებით (სულ 1,050,

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

რომელიც შედგება საბაზისო ფენის დაგებისთვის საჭირო 940 ფე-სგან და თავდაპირველი ზედაპირის ფენის დაგებისათვის საჭირო 110 ფე-სგან). აქტივი აღიარდება, როდესაც დასრულდება დაგება (525 ფე პირველ წელს და 525 ფე მე-2 წელს). ცვეთა მოხდება ყოველწლიურად (56 ფე, რომელიც შედგება საბაზისო ფენასთან დაკავშირებული 38 ფე-სგან და ზედაპირის ფენასთან დაკავშირებული 18 ფე-სგან, მე-3 წლიდან მოყოლებული).

- სმ25. როგორც ანაზღაურება შელავათიანი მომსახურების აქტივის სანაცვლოდ, უფლების გადამცემი, ოპერატორისათვის უფლების გადაცემის მოდელის მიხედვით, აღიარებს ვალდებულებას, ოპერატორისათვის 3-10 წლებში 200 ფე-ს ოდენობის მოსაკრებლის შეგროვების უფლების გადაცემისათვის. ვალდებულება აღიარდება აქტივის აღიარებასთან ერთად.
- სმ26. ვალდებულება მცირდება 3-10 წლების განმავლობაში და უფლების გადამცემი აღიარებს შემოსავალს მასზე დაყრდნობით, რადგან მოსალოდნელია, რომ შელავათიანი მომსახურების აქტივის ხელმისაწვდომობა უზრუნველყოფილი იქნება შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების პერიოდის განმავლობაშიც კი იმ მომენტიდან, როდესაც აქტივს აქვს უნარი გამოიმუშაოს ეკონომიკური სარგებელი.
- სმ27. გზის ზედაპირის ხელახლა დაგებისათვის გადახდილი ანაზღაურება ჩართული იქნება მოსაკრებლებში, რომლის გამომუშავებასაც მოელის ოპერატორი შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების ვადის განმავლობაში. არ არსებობს ფულადი სახსრების ნაკადების პირდაპირი გავლენა, რომელიც უკავშირდება გზის ზედაპირის ხელახლა დაგებას; თუმცა, უფლების გადამცემი აღიარებს ზედაპირის ხელახლა დაგებას აქტივად, როდესაც სამუშაო შესრულდება და აღიარებს $110\text{ფე}/6=18\text{ფე}$ – ს ოდენობის ხარჯს, მე-9 წლიდან მოყოლებული.
- სმ28. ანაზღაურება გზის მოვლისა და ექსპლოატაციისათვის (12 ფე) ჩართული იქნება მოსაკრებლებში, რომლის გამომუშავებასაც მოელის ოპერატორი შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების ვადის განმავლობაში. არ არსებობს ფინანსური ანგარიშგების გავლენა, რომელიც დაკავშირებულია მომსახურების ხარჯთან. ამას არა აქვს გავლენა ფულად ნაკადებზე, რადგან უფლების გადამცემს არ აქვს ფულადი სახსრების ნაკადების გადინება. ეს არ აღიარდება საოპერაციო ხარჯად, რადგან აქტივის და ვალდებულების თავდაპირველად აღიარებული რეალური ღირებულება არ მოიცავს მომსახურების ხარჯებს, რომელიც შეიძლება გასწიოს ოპერატორმა.

ფულადი სახსრების ნაკადების, ფინანსური შედეგების ანგარიშგების და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მიმოხილვა

- სმ29. უფლების გადამცემის ფულადი სახსრების ნაკადები, ფინანსური შედეგების ანგარიშგება და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, შეთანხმების ვადის განმავლობაში იქნება შედგენილი ისე, როგორც ილუსტრირებულია 2.1-2.3 ცხრილებში. დამატებით, 2.4 ცხრილი გვაჩვენებს ცვილებებს ფინანსურ ვალდებულებაში.

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

ცხრილი 2.1. ფულადი სახსრების ნაკადები (ფულადი ერთეულები)

სმ30. რადგანაც არ ხდება გადახდა ოპერატორისათვის, არ არსებობს ფულადი სახსრების ნაკადების გავლენა ამ მაგალითისთვის.

ცხრილი 2.2 ფინანსური შედეგების ანგარიშგება (ფულადი ერთეულები)

წელი	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	სულ
შემოსავალი (ვალდებულების შემცირება)	-	-	145	145	145	145	145	145	145	145	1160
ცვეთა - საბაზისო ფენა	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
ცვეთა - თავდაპირველი ზედაპირის ფენა	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
ცვეთა - ჩამანაცვლებელი ზედაპირის ფენა	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
მთლიანი ცვეთა	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
წლიური ნამეტი/(დეფიციტი)	-	-	89	88	89	89	88	89	89	88	709

შენიშვნები:

1. ცვეთა 3-8 წლებში ასახავს თავდაპირველად- დაგებული გზის ზედაპირის ცვეთას. იგი მთლიანად ამორტიზდება ამ პერიოდის განმავლობაში.
2. ცვეთა 9-10 წლებში ასახავს ახალი შეღავათიანი მომსახურების აქტივის კომპონენტის (ზედაპირის) ცვეთას, რომელიც აღიარებულია მე-8 წელს.
3. შემოსავალი (ვალდებულების შემცირება) მოიცავს შემოსავალს დამატებითი ვალდებულებიდან (ცხრილი 2.3.).
4. მთლიანი შემოსავალი აღიარდება შეთანხმების ვადის განმავლობაში კი.

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

ცხრილი 2.3 ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ფულადი ერთეულები)

წელი	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
შელავათიანი მომსახურების აქტივი - საბაზისო ფენა	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
შელავათიანი მომსახურების აქტივი - თავდაპირველი ზედპირის ფენა	-	110	92	73	55	37	18	-	-	-
შელავათიანი მომსახურების აქტივი - ჩამანაცვლებელი ზედპირის ფენა	-	-	-	-	-	-	-	110	92	73
მთლიანი შელავათიანი მომსახურების აქტივი	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
ფულადი სახსრები	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ვალდებულება	(525)	(1,050)	(905)	(760)	(615)	(470)	(325)	(290)	(145)	-
დაგროვებული ნამეტი/(დეფიციტი)	-	-	(89)	(177)	(266)	(355)	(443)	(532)	(621)	(709)
შენიშვნები: - ამ მაგალითში, ზედპირის ხელახლა დაგება, როგორც მოსალოდნელია, ხდება მე-8 წელს, როდესაც თავდაპირველად დაგებული გზის ზედპირი მთლიანად გაიცვითება. თუ ხელახლა დაგება მოხდა უფრო ადრე, თავდაპირველად დაგებული გზის ზედპირი არ იქნება სრულად გაცვითილი და საჭირო იქნება მისი აღიარების შეწყვეტა სსბასს 17-ის შესაბამისად, ხელახლა დაგებასთან დაკავშირებული შელავათიანი მომსახურების აქტივის ახალი კომპონენტის აღიარებამდე. - ხელახლა დაგებასთან დაკავშირებული შელავათიანი მომსახურების აქტივის ახალი კომპონენტი აღიარდება მე-8 წელს. 9-10 წლები ასახავს ამ დამატებითი კომპონენტის ცვეთას (ცხრილი 2.2). - ფინანსური ვალდებულება იზრდება მე-8 წელს, შელავათიანი მომსახურების აქტივის ახალი კომპონენტის აღიარებისათვის.										

ცხრილი 2.4 ცვლილებები ვალდებულებაში (ფულადი ერთეულები)

წელი	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
საწყისი ბალანსი	–	525	1,050	905	760	615	470	325	290	145
თავდაპირველი შელავათიანი მომსახურების აქტივთან ერთად აღიარებული ვალდებულება	525	525	–	–	–	–	–	–	–	–
შემოსავალი (ვალდებულების კლება)	–	–	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)
ჩამანაცვლებელ ზედაპირის ფენასთან ერთად აღიარებული ვალდებულება	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–
საბოლოო ნაშთი	525	1,050	905	760	615	470	325	290	145	–

მაგალითი 3: უფლების გადამცემი ოპერატორს უხდის წინასწარგანსაზღვრული გადახდებით და ასევე გზის მომხმარებლებისათვის მოსაკრებლის დაწესების უფლებას გადასცემს ოპერატორს

შეთანხმების დამატებითი პირობები

სმ31. შეთანხმების პირობები ოპერატორს უფლებას აძლევს შეაგროვოს მოსაკრებელი გზით მოსარგებლე მძღოლებისაგან. ოპერატორის პროგნოზით, ავტომობილების რიცხვი შეთანხმების ვადის განმავლობაში იქნება მუდმივი და იგი თითოეულ წელს მიიღებს 100 ფე-ს ოდენობის მოსაკრებელს, 3-10 წლებში. შეთანხმება ასევე მოითხოვს, რომ უფლების გადამცემმა გადაუხადოს ოპერატორს წინასწარგანსაზღვრული გადახდებით, 100 ფე ყოველწლიურად. იგულისხმება, რომ მოსაკრებლების შეგროვების უფლების რეალური ღირებულება და წინასწარგანსაზღვრული გადახდები ოპერატორისათვის გადახდილი იქნება თანაბარი ოდენობით (ე.ი. ოპერატორის კომპენსაციის თითოეული ფორმის 50%).

ფინანსური ანგარიშგების გავლენა

სმ32. უფლების გადამცემი თავდაპირველად აღიარებს შელავათიანი მომსახურების აქტივს ძირითად საშუალებად, მისი რეალური ღირებულებით (სულ 1,050, რომელიც შედგება საბაზისო ფენის დაგებისთვის საჭირო 940 ფე-სგან და თავდაპირველი ზედაპირის ფენის დაგებისათვის საჭირო 110 ფე-სგან). აქტივი აღიარდება, როდესაც დასრულდება დაგება (525 ფე პირველ წელს და 525 ფე მე-2 წელს). ცვეთა მოხდება ყოველწლიურად (56 ფე, რომელიც შედგება

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

საბაზისო ფენასთან დაკავშირებული 38 ფე-სგან და თავდაპირველი ზედაპირის ფენასთან დაკავშირებული 18 ფე-სგან).

- სმ33. როგორც ანაზღაურება შელავათიანი მომსახურების აქტივის სანაცვლოდ, უფლების გადამცემი ოპერატორისათვის უფლების გადაცემის მოდელის მიხედვით აღიარებს ვალდებულებას, ოპერატორისათვის 3-10 წლებში 100 ფე-ს ოდენობის მოსაკრებლის შეგროვების უფლების გადაცემისათვის. ვალდებულება და ფინანსური ვალდებულება აღიარდება აქტივის აღიარებასთან ერთად პირველი წლის ბოლოს (525 ფე). ვალდებულება და ფინანსური ვალდებულება გაიზრდება მე-2 წლის ბოლოს, რათა ასახოს როგორც დამატებითი კონსტრუქციის რეალური ღირებულება (525 ფე), ასევე, დარჩენილ ფინანსურ ვალდებულებაზე ფინანსური გადასახდელი.
- სმ34. უფლების გადამცემის ვალდებულება, რომელიც დაკავშირებულია წინასწარგანსაზღვრული გადახდების და მოსაკრებლის დაწესების უფლების ოპერატორისათვის გადაცემასთან, განიხილება როგორც ორი სხვადასხვა მუხლი. მამასადამე, ამ შეთანხმებაში აუცილებელია უფლების გადამცემის მიერ ოპერატორისათვის გადახდილი კომპენსაცია დაიყოს ორ ნაწილად – ვალდებულებად და ფინანსურ ვალდებულებად.
- სმ35. 525 ფე-ს ოდენობის ვალდებულება (1-ლი და მე-2 წლების ბოლოს აღიარებულიც კი) მცირდება 3-10 წლების განმავლობაში და უფლების გადამცემი აღიარებს შემოსავალს მასზე დაყრდნობით, რადგან მოსალოდნელია, რომ მოსაკრებლები გამომუშავებული იქნება შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების პერიოდის განმავლობაშიც კი იმ მომენტიდან, როდესაც აქტივს აქვს უნარი გამოიმუშაოს ეკონომიკური სარგებელი.
- სმ36. უფლების გადამცემი თავდაპირველად აღიარებს ფინანსურ ვალდებულებას იმ აქტივის რეალური ღირებულების (525ფე) ნახევარი ოდენობის რეალური ღირებულებით, რომელიც აღიარებულია 1-ლი და მე-2 წლების ბოლოსაც კი. ვალდებულება, ოპერატორისათვის უფლების გადაცემის მოდელის ფარგლებში, აღიარდება აქტივის რეალური ღირებულების მეორე ნახევრის ტოლი ოდენობით. ფინანსური ვალდებულება ასევე გაიზრდება მე-2 წლის ბოლოს, დარჩენილი ფინანსური ვალდებულების ფინანსური გადასახდელით. რადგანაც შელავათიანი მომსახურების შეთანხმების მომსახურების კომპონენტთან დაკავშირებული წინასწარგანსაზღვრული გადასახდელების ოდენობა ცნობილია, უფლების გადამცემს შეუძლია დაადგინოს გადახდების ოდენობა, რომელიც ამცირებს ვალდებულებას. ფინანსური გადასახდელი, 6.18%-იანი მიახლოებითი განაკვეთით, აღიარდება ყოველწლიურად. ვალდებულება შემდგომში შეფასდება ამორტიზებული ღირებულებით, ე.ი. თავდაპირველად აღიარებულ ღირებულებას დამატებული ფინანსური გადასახდელით, რომელიც გამოითვლება ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდის გამოყენებით, გადახდების გამოკლებით.
- სმ37. ოპერატორს ანაზღაურებას უხდიან გზის ზედაპირის ხელახლა დაგებისათვის (110ფე) მოსალოდნელი მოსაკრებლების ოდენობით, რომლის

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

გამომუშავებასაც ვარაუდობს ოპერატორი შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების განმავლობაში და წინასწარგანსაზღვრული გადახდების ოდენობით (ე.ი. 50% თითოეულის). არ არსებობს ფულადი სახსრების ნაკადების პირდაპირი გავლენა, რომელიც დაკავშირებულია გზის ზედაპირის ხელახლა დაგებასთან; თუმცა, უფლების გადამცემი აღიარებს ზედაპირის ხელახლა დაგებას აქტივად, როდესაც სამუშაო შესრულდება და მე-9 წლიდან მოყოლებული აღიარებს ცვეთის ხარჯს $110\text{ფე}/6=18\text{ფე}$ -ს ოდენობის.

სმ38. ოპერატორს უხდებიან გზის მოვლისა და ექსპლოატაციისათვის (12 ფე), მოსაკრებლების ოდენობით, რომლის გამომუშავებასაც მოელის ოპერატორი შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების ვადის განმავლობაში და წინასწარგანსაზღვრული გადასახდელებით (ე.ი. 50% თითოეულის). არ არსებობს ფულადი სახსრების ნაკადების პირდაპირი გავლენა, რომელიც დაკავშირებულია მომსახურების ხარჯთან, რადგან უფლების გადამცემს არ აქვს ფულადი სახსრების გადინება. თუმცა, უფლების გადამცემი აღიარებს ხარჯს ყოველწლიურად, წინასწარგანსაზღვრულ გადახდებთან (6ფე) დაკავშირებული კომპენსაციის ნაწილისათვის. არ არსებობს ფინანსური ანგარიშგების გავლენა მომსახურების ხარჯის დარჩენილ 6ფე-ზე. ეს არ აღიარდება საოპერაციო ხარჯად, რადგან თავდაპირველად აღიარებული აქტივისა და ვალდებულების რეალური ღირებულება, არ მოიცავს მომსახურების ხარჯებს, რომელიც შეიძლება გასწიოს ოპერატორმა.

სმ39. უფლების გადამცემის ფულადი სახსრების ნაკადები, ფინანსური შედეგების ანგარიშგება და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, შეთანხმების ვადის განმავლობაში იქნება ისე შედგენილი, როგორც ილუსტრირებულია 3.1-3.3 ცხრილებში. დამატებით, 3.4 ცხრილი გვაჩვენებს ცვლილებებს ვალდებულებებში და 3.5 ცხრილი - ცვლილებებს ფინანსურ ვალდებულებაში.

ფულადი სახსრების ნაკადების, ფინანსური შედეგების ანგარიშგების და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მიმოხილვა

ცხრილი 3.1. ფულადი სახსრების ნაკადები (ფულადი ერთეულები)

წელი	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	სულ
წინასწარგანსაზღვრული გადახდების ნაკადი	-	-	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)
წმინდა შემოსვლა/(გასვლა)	-	-	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

ცხრილი 3.2 ფინანსური შედეგების ანგარიშგება (ფულადი ერთეულები)

წელი	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	სულ
შემოსავალი (ვალდებულების შემცირება)	-	-	73	72	73	72	73	72	73	72	580
მომსახურების ხარჯი	-	-	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(48)
ფინანსური გადასახდელი	-	(16)	(33)	(30)	(26)	(22)	(17)	(12)	(11)	(5)	(172)
ცვეთა - საბაზისო ფენა	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
ცვეთა - თავდაპირველი ზედაპირის ფენა	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
ცვეთა - ჩამანაცვლებელი ზედაპირის ფენა	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
მთლიანი ცვეთა	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
წლიური ნამეტი/(დეფიციტი)	-	(16)	(22)	(21)	(15)	(12)	(7)	(2)	-	4	(91)
შენიშვნები: 1. ცვეთა 3-8 წლებში ასახავს თავდაპირველად-დაგებული გზის ზედაპირის ცვეთას. იგი მთლიანად ამორტიზდება ამ პერიოდის განმავლობაში. 2. ცვეთა 9-10 წლებში ასახავს ახალი შელავათიანი მომსახურების აქტივის კომპონენტის (ზედაპირის) ცვეთას, რომელიც აღიარებულია მე-8 წელს. 3. შემოსავალი (ვალდებულების შემცირება) მოიცავს შემოსავალს დამატებითი ვალდებულებიდან (ცხრილი 3.3.). 4. მთლიანი შემოსავალი აღიარდება შეთანხმების ვადის განმავლობაშიც კი.											

ცხრილი 3.3 ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ფულადი ერთეულები)

წელი	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
შელავათიანი მომსახურების აქტივი - საბაზისო ფენა	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
შელავათიანი მომსახურების აქტივი - თავდაპირველი ზედპირის ფენა	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
შელავათიანი მომსახურების აქტივი - ჩამანაცვლებელი ზედპირის ფენა	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
მთლიანი შელავათიანი მომსახურების აქტივი	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
ფულადი სახსრები	–	–	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)
ვალდებულება	(262)	(525)	(452)	(380)	(307)	(235)	(162)	(145)	(72)	–
ფინანსური ვალდებულება	(263)	(541)	(480)	(416)	(348)	(276)	(199)	(172)	(89)	–
დაგროვებული ნამეტი/(დეფიციტი)	–	16	38	59	74	86	93	95	95	91
შენიშვნები: 1. ამ მაგალითში, ზედპირის ხელახლა დაგება ხდება, როგორც მოსალოდნელია, მე-8 წელს, როდესაც თავდაპირველად დაგებული გზის ზედპირი მთლიანად გაიცვითება. თუ ხელახლა დაგება მოხდა უფრო ადრე, თავდაპირველად დაგებული გზის ზედპირი არ იქნება სრულად გაცვეთილი და საჭირო იქნება მისი აღიარების შეწყვეტა სსბასს 17-ის შესაბამისად, ხელახლა დაგებასთან დაკავშირებული შელავათიანი მომსახურების აქტივის ახალი კომპონენტის აღიარებამდე. 2. ხელახლა დაგებასთან დაკავშირებული შელავათიანი მომსახურების აქტივის ახალი კომპონენტი აღიარდება მე-8 წელს. 9-10 წლები ასახავს ამ დამატებითი კომპონენტის ცვეთას (ცხრილი 3.2). 3. ფინანსური ვალდებულება იზრდება მე-8 წელს, შელავათიანი მომსახურების აქტივის ახალი კომპონენტის 50 %-ის აღიარებისათვის. 4. ფინანსური ვალდებულება იზრდება მე-8 წელს შელავათიანი მომსახურების აქტივის ახალი კომპონენტის 50%-ის აღიარებისათვის.										

შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი

ცხრილი 3.4 ცვლილებები ვალდებულებაში (ფულადი ერთეულები)

წელი	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
საწყისი ბალანსი	–	262	525	452	380	307	235	162	145	72
თავდაპირველ შელავათიანი მომსახურების აქტივთან ერთად აღიარებული ვალდებულება	262	263	–	–	–	–	–	–	–	–
შემოსავალი (ვალდებულების კლება)	–	–	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)
ჩამანაცვლებელ ზედაპირის ფენასთან ერთად აღიარებული ვალდებულება	–	–	–	–	–	–	–	55	–	–
საბოლოო ნაშთი	262	525	452	380	307	235	162	145	72	–

ცხრილი 3.5 ცვლილებები ფინანსურ ვალდებულებაში (ფულადი ერთეულები)

წელი	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
საწყისი ბალანსი	–	263	541	480	416	348	276	199	172	89
თავდაპირველ შელავათიანი მომსახურების აქტივთან ერთად აღიარებული ვალდებულება	263	262	–	–	–	–	–	–	–	–
ვალდებულებაზე დამატებული ფინანსური გადასახდელი, გადახდების განხორციელებამდე	–	16	–	–	–	–	–	–	–	–
წინასწარგანსაზღვრული გადახდების ნაკადის ნაწილი, რომელიც ამცირებს ვალდებულებას	–	–	(61)	(64)	(68)	(72)	(77)	(82)	(83)	(89)
ჩამანაცვლებელ ზედაპირის ფენასთან ერთად აღიარებული ვალდებულება	–	–	–	–	–	–	–	55	–	–
საბოლოო ნაშთი	263	541	480	416	348	276	199	172	89	–

აღრიცხვის საკასო მეთოდის შესაბამისი საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის შესავალი

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (სსბასსს) შეიმუშავებს საჯარო სექტორისთვის აღრიცხვის სტანდარტებს, რომლებსაც საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (სსბასსს-ები) ეწოდება. 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 შემუშავების პროცესში პროექტებსა და საკონსულტაციო დოკუმენტებში წარმოდგენილი წინადადებების განხილვითა და შესაბამისი შენიშვნებისა და რეკომენდაციების უზრუნველყოფით.

სსბასსს გამოსცემს სსბასსს-ებს რომლებიც ითვალისწინებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო და აღრიცხვის მეთოდების გამოყენებით.

მთავრობების მიერ სსბასსს-ების 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-ს მიაჩნია, რომ წინამდებარე სტანდარტი წარმოადგენს გადადგმულ მნიშვნელოვან ნაბიჯს აღრიცხვის საკასო მეთოდის საფუძველზე მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების თანმიმდევრულობის და შესადარისობის გასაუმჯობესებლად და რეკომენდაციას იძლევა ამ სტანდარტის დანერგვაზე. ფინანსური ანგარიშგება უნდა შეფასდეს როგორც წინამდებარე სტანდარტთან შესაბამისობაში მხოლოდ მაშინ, როდესაც დაცულია ამ სტანდარტის I ნაწილით განსაზღვრული ყველა მოთხოვნა.

სსბასსს რეკომენდაციას იძლევა სსბასსს-ების დანერგვაზე და ეროვნული მოთხოვნების ჰარმონიზაციაზე ერთეულების მიერ აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის დანერგვისათვის გამოსაყენებლად შემუშავებულ სსბასსს-ებთან. ერთეულებს, რომლებიც აპირებენ აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის დანერგვას სამომავლოდ, ნებისმიერ დროს, შესაძლოა დაეხმარონ სსბასსს-ის სხვა გამოცემები, კერძოდ, კვლევა 4, *აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე გადასვლა: მეთოდური მითითებები მთავრობებისთვის და სამთავრობო ერთეულებისთვის*.

საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი: ფინანსური ანგარიშგება აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებით

სტანდარტის სტრუქტურა

წინამდებარე სტანდარტი მოიცავს ორ ნაწილს:

- პირველი ნაწილი სავალდებულოა. მასში ჩამოყალიბებულია მოთხოვნები, რომელიც გამოყენებადია ყველა ერთეულისათვის, რომლებიც ამზადებენ ზოგადი მიზნების ფინანსურ ანგარიშგებას აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებით. იგი განსაზღვრავს აღრიცხვის საკასო მეთოდს, ადგენს ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნებს ფინანსურ ანგარიშგებაში და დამხმარე შენიშვნებში და ეხება რიგ საკითხებს ანგარიშგებასთან დაკავშირებით. სტანდარტის ამ ნაწილში მოცემული მოთხოვნები უნდა იქნეს დაკმაყოფილებული ერთეულების მიერ, რომლებიც ახორციელებენ ანგარიშგებას საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის - *ფინანსური ანგარიშგება აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებით* - შესაბამისად,

წინამდებარე სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.1-1.8 სექციები გამოიცა 2003 წელს. პირველი ნაწილის 1.9 სექცია „ბიუჯეტის ინფორმაციის წარდგნა ფინანსურ ანგარიშგებაში“ გამოიცა 2006 წელს. შესწორებები შევიდა პირველი ნაწილის 1.3.4(გ), 1.3.7, 1.3.9(გ) პუნქტებში და დანართ 1-ში 2006 წელს, 1.9 სექციის გამოცემის შედეგად. პირველი ნაწილის 1.10 სექცია „საგარეო დახმარების მიმღებები“ გამოიცა 2007 წელს. შესწორებები შევიდა 1-ლი ნაწილის 1.3.18 პუნქტში და დანართ 1-ში 2007 წელს, 1.10 სექციის გამოცემის შედეგად.

- მე-2 ნაწილი არ არის სავალდებულო. იგი განსაზღვრავს დამატებით სააღრიცხვო პოლიტიკებს და გამჟღავნებებს, რომლის დანერგვაც რეკომენდებულია ერთეულისათვის, რათა გაზარდოს მისი ფინანსური ანგარიშგებადობა და ფინანსური ანგარიშგების გამჭვირვალობა. იგი მოიცავს გარკვეული ინფორმაციის წარდგენის ალტერნატიული მეთოდების ახსნა-განმარტებებს.

2.1 სექციის 2.1.1-2.1.59 პუნქტები, 2.2 სექცია და მე-2, მე-3, მე-4 და მე-5 პუნქტები გამოიცა 2003 წელს. 2.1.37-2.1.40 პუნქტები დაემატა მე-2 ნაწილს 2006 წელს, რათა რეკომენდაცია გაეწია გარკვეული გამჟღავნებებისათვის ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების შესახებ და შედეგად განახლდა 2.1.36 პუნქტი და მე-2 დანართი. 2.1.64-2.1.93 პუნქტები დაემატა მე-2 ნაწილს 2007 წელს, რათა რეკომენდაცია გაეწია გარკვეული გამჟღავნებებისთვის საგარეო დახმარების შესახებ, და შედეგად განახლდა 2.1.25, 2.1.30 პუნქტები და მე-2 დანართი.

**ფინანსური ანგარიშგება აღრიცხვის
საკასო მეთოდის გამოყენებით
შინაარსი**

შესავალი

სტანდარტის სტრუქტურა

ნაწილი 1: მოთხოვნები

მიზანი

	პუნქტი
1.1 მოთხოვნების მოქმედების სფერო	1.1.1 – 1.1.7
1.2 საკასო მეთოდი	1.2.1 – 1.2.9
განმარტებები	1.2.1 – 1.2.9
აღრიცხვის საკასო მეთოდი	1.2.2
ფულადი სახსრების ეკვივალენტები	1.2.3 – 1.2.5
ანგარიშვალდებული ერთეულის მიერ კონტროლირებული ფულადი სახსრები.....	1.2.6 – 1.2.9
1.3 წარდგენისა და გამჟღავნების მოთხოვნები	1.3.1 – 1.3.38
განმარტებები	1.3.1 – 1.3.3
ფინანსური ანგარიშგებები	1.3.4 – 1.3.11
ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში წარსადგენი ინფორმაცია	1.3.12 – 1.3.29
კლასიფიკაცია	1.3.17
სტრიქონის მუხლები, სათაურები და ჯამები	1.3.18
ანგარიშგება ნეტო ბაზაზე	1.3.19 – 1.3.23
ერთეულის სახელით განხორციელებული მესამე მხარის გადახდები	1.3.24 – 1.3.29
სააღრიცხვო მეთოდები და განმარტებითი შენიშვნები...	1.3.30 – 1.3.38
განმარტებითი შენიშვნების სტრუქტურა.....	1.3.30 – 1.3.31
სააღრიცხვო მეთოდების შერჩევა და გამჟღავნება	1.3.32 – 1.3.38
1.4 ზოგადი განხილვა.....	1.4.1 – 1.4.25
საანგარიშგები პერიოდი	1.4.1 – 1.4.3

დროულობა	1.4.4
დამტკიცების თარიღი.....	1.4.5 – 1.4.6
ერთეულის შესახებ ინფორმაცია.....	1.4.7 – 1.4.8
შეზღუდვები ფულადი სახსრების ნაშთებზე და სესხების ხელმისაწვდომობაზე	1.4.9 – 1.4.12
წარდგენის მუდმივობა	1.4.13 – 1.4.15
შედარებადი ინფორმაცია	1.4.16 – 1.4.20
ფინანსური ანგარიშგების იდენტიფიცირება.....	1.4.21 – 1.4.25
1.5 შეცდომების გასწორება.....	1.5.1 – 1.5.5
1.6 კონსოლიდირებული ფინანსური ნაგარიშგება.....	1.6.1 – 1.6.21
განმარტებები	1.6.1 – 1.6.4
ეკონომიკური ერთეული	1.6.2 – 1.6.4
კონსოლიდირებული ანგარიშგების მოქმედების სფერო	1.6.5 – 1.6.15
კონსოლიდაციის პროცედურები	1.6.16 – 1.6.19
კონსოლიდაციასთან დაკავშირებული განმარტებები	1.6.20
გარდამავალი დებულებები	1.6.21
1.7 უცხოური ვალუტა.....	1.7.1 – 1.7.8
განმარტებები	1.7.1
ფულადი სახსრების შემოსულობების, გადასახდელების და ნაშთების მიდგომა	1.7.2 – 1.7.8
1.8 1-1.7 პუნქტების ძალაში შევსლის თარიღი და გადამავალი დებულებები.....	1.8.1 – 1.8.3
ძალაში შესვლის თარიღი	1.8.1
გარდამავალი დებულებები—კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება.....	1.8.2 – 1.8.3
1.9 ბიუჯეტის ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში	1.9.1 – 1.9.48
განმარტებები	1.9.1 – 1.9.7
დამტკიცებული ბიუჯეტები	1.9.2 – 1.9.4
თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტი	1.9.5 – 1.9.6

ფაქტობრივი თანხები	1.9.7
ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების წარდგენა	1.9.8 – 1.9.32
მოქმედების სფერო	1.9.9 – 1.9.10
ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების შედარება ..	1.9.11 – 1.9.16
წარდგენა	1.9.17 – 1.9.19
აგრეგირების დონე	1.9.20 – 1.9.22
ცვლილებები, თავდაპირველიდან საბოლოო ბიუჯეტამდე	1.9.23 – 1.9.24
შედარების მეთოდი	1.9.25 – 1.9.30
მრავალწლიანი ბიუჯეტები	1.9.31 – 1.9.32
ბიუჯეტის მეთოდის, პერიოდისა და მოქმედების სფეროს გამჟღავნება	1.9.33 – 1.9.40
შედარების საფუძველზე ფაქტობრივი მონაცემების და ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული ფაქტობრივი მონაცემების გაერთიანება	1.9.41 – 1.9.46
პირველი ნაწილის 1.9 პუნქტის ძალაში შესვლის თარიღი	1.9.47 – 1.9.48
1.10 საგარეო დახმარების მიმღებები	1.10.1–1.10.34
განმარტებები	1.10.1–1.10.7
საგარეო დახმარება	1.10.3–1.10.4
ოფიციალური რესურსები	1.10.5
საგარეო დახმარების შეთანხმებები	1.10.6–1.10.7
მიღებული საგარეო დახმარება	1.10.8–1.10.17
გამოუყენებელი საგარეო დახმარება	1.10.18–1.10.20
საქონლისა და მომსახურების მიღება	1.10.21–1.10.22
განრიგშეცვლილი ან გაუქმებული სესხის გამჟღავნება	1.10.23–1.10.24
მნიშვნელოვან ვადებთან და პირობებთან შეუსაბამობის გამჟღავნება	1.10.25–1.10.27
1.10 ნაწილის ძალაში შესვლის თარიღი და გადამავალი დებულებები	1.10.28–1.10.34

დანართი 1: წინამდებარე სტანდარტის პირველი
ნაწილის მოთხოვნების ილუსტრაცია

**ნაწილი 2: რეკომენდირებული დამატებითი
გამჟღავნებები**

2.1 რეკომენდირებული დამატებითი გამჟღავნებები	2.1.1 – 2.1.63
განმარტებები	2.1.1 – 2.1.2
მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი	2.1.2
ფუნქციონირებადი ერთეული.....	2.1.3 – 2.1.5
განსაკუთრებული მუხლები	2.1.6 – 2.1.14
განსხვავება ჩვეულებრივი საქმიანობიდან	2.1.8
არ არის მოსალოდნელი წარმოშობა უახლოეს მომავალში	2.1.9
ერთეულის კონტროლისა და გავლენის მიღმა.....	2.1.10
განსაკუთრებული მუხლების განსაზღვრა.....	2.1.11 – 2.1.14
ადმინისტრირებული გარიგებები	2.1.15 – 2.1.22
შემოსავლის მოკრება	2.1.18 – 2.1.20
“გამჭოლი” ფულადი სახსრების ნაკადები	2.1.21
ტრანსფერული გადასახდელები.....	2.1.22
ფულადი სახსრების ნაკადების მნიშვნელოვანი კლასების გამჟღავნება.....	2.1.23 – 2.1.30
დაკავშირებული მხარეთა შესახებ გამჟღავნებები	2.1.31 – 2.1.32
აქტივების, ვალდებულებები და ბიუჯეტთან შესაბამისობის გამჟღავნება	2.1.33 – 2.1.40
ბიუჯეტთან შესაბამისობა	2.1.36 – 2.1.40
კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება	2.1.41 – 2.1.48
კონტროლირებული ერთეულების და სხვა საოპერაციო ერთეულების შეძენა და გასხვისება.....	2.1.44 – 2.1.48
ერთობლივი საქმიანობა	2.1.49 – 2.1.50

ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციურ ეკონომიკებში	2.1.51 – 2.1.63
ფინანსური ანგარიშგების განახლება	2.1.53 – 2.1.58
შედარებადი ინფორმაცია	2.1.59
კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება	2.1.60 – 2.1.61
ზოგადი ფასის ინდექსის შერჩევა და გამოყენება	2.1.62 – 2.1.63

მიღებული დახმარება

არასამთავრობო ორგანიზაციებისაგან (აო)	2.1.64–2.1.65
საგარეო დახმარების მიმღებები	2.1.66–2.1.93

2.2 მთავრობა და საჯარო სექტორის სხვა ერთეულები, რომელთაც გაზრახული აქვთ აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე გადასვლა

ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგება	2.2.1 – 2.2.2
კონსოლიდირებული ანგარიშგების მოქმედების სფერო – გამონაკლისები ეკონომიკური ერთეულიდან ...	2.2.3 – 2.2.5

დანართი 2: წინამდებარე სტანდარტის მე-2 ნაწილში
რეკომენდირებული გარკვეული გამჟღავნებების
ილუსტრირება

დანართი 3: ფულადი სახსრების ნაკადების
შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგების
წარდგენა სსბასს 2-ის მიხედვით მოთხოვნილ
ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების
ფორმატში

დანართი 4: ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი
მახასიათებლები

დანართი 5: სხვა ერთეულზე კონტროლის დადგენა
ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის

ფინანსური ანგარიშგება აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებით

ნაწილი 1: მოთხოვნები

წინამდებარე სტანდარტის პირველ ნაწილში ჩამოყალიბებულია საკასო მეთოდის გამოყენებით ფინანსური ანგარიშგების შედგენასთან დაკავშირებული მოთხოვნები.

სტანდარტები, რომლებიც წარმოდგენილია გამუქებული დახრილი ტიპით, უნდა იქნეს წაკითხული წინამდებარე სტანდარტის კომენტარების პუნქტების კონტექსტში, რომლებიც არის ჩვეულებრივი შრიფტით წარმოდგენილი, და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობის კონტექსტში. საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, როგორც წესი, არ გამოიყენება არაარსებითი მუხლებისათვის.

მიზანი

წინამდებარე სტანდარტის მიზანია წარმოაჩინოს თუ როგორ უნდა მომზადდეს აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებით ზოგადი მიზნების ფინანსური ანგარიშგება.

ინფორმაცია ერთეულის ფულადი შემოსულობების, გადასახდელების და საკასო ნაშთების შესახებ აუცილებელია აღრიცხვის მიზებისათვის და იძლევა სასარგებლო მონაცემებს ერთეულის მიერ მომავალში ადევნატური ფულადი სახსრების ნაკადების წარმოქმნის უნარის, სავარაუდო რესურსებისა და ფულის გამოყენების შესაფასებლად. ფულადი სახსრების განაწილებისა და ერთეულის საქმიანობის მდგრადობის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისა და შეფასებისას, მომხმარებლებს სჭირდებათ ფულადი შემოსულობებისა და გადასახდელების შესახებ ინფორმაცია.

წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებთან და პირობებთან შესაბამისობა იძლევა ერთეულის ფულადი შემოსულობების, გადასახდელების და საკასო ნაშთების ფინანსური ანგარიშგების ჩარჩოების გაფართოების და გამჭვირვალობის გაზრდის, ასევე ერთეულის წინა პერიოდების საკუთარი ფინანსური ანგარიშგებების და იმ ერთეულთა ფინანსური ანგარიშგებების შედარებითობის გაუმჯობესების შესაძლებლობას, რომლებიც აღრიცხვის საკასო მეთოდს იყენებენ.

1.1 მოთხოვნების მოქმედების სფერო

- 1.1.1 *ერთეულმა, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას აღრიცხვის საკასო მეთოდით ადგენს და წარადგენს, როგორც წინამდებარე სტანდარტშია განსაზღვრული, ზოგადი დანიშნულების წლიური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტის პირველი ნაწილით განსაზღვრული მოთხოვნები.*
- 1.1.2 ზოგადი მიზნის ფინანსური ანგარიშგება იმ მომხმარებლებისთვის არის განკუთვნილი, რომელთაც არ აქვთ ისეთი ანგარიშგების მიღების შესაძლებლობა, რომელიც მათ სპეციფიკურ საინფორმაციო მოთხოვნებს დააკმაყოფილებდა. ზოგადი მიზნის ფინანსური ანგარიშგებების მომხმარებლები არიან: გადასახადის გადამხდელები, საკანონმდებლო ხელისუფლების წარმომადგენლები, კრედიტორები, მომწოდებლები, მასობრივი საინფორმაციო საშუალებები და დასაქმებული პირები. ზოგადი მიზნის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ანგარიშგების დამოუკიდებლად წარდგენილ ან სხვა ოფიციალური დოკუმენტების, მაგალითად, წლიური ანგარიშის, შემადგენელ ნაწილად ქცეულ ფორმებსაც.
- 1.1.3 სტანდარტი თანაბრად გამოიყენება როგორც ცალკეული ერთეულის ზოგადი ფინანსური, ისე მთლიანი მთავრობის ეკონომიკური ერთეულის (საერთოსახელმწიფოებრივი ერთეული) კონსოლიდირებული ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებისთვის. ის მოითხოვს ანგარიშმგებელი ერთეულის მიერ კონტროლირებული ფულადი შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშის შედგენას, ასევე სააღრიცხვო პოლიტიკის და განმარტებითი შენიშვნების გამჟღავნებას. იგი ასევე მოითხოვს, რომ ერთეულის სახელით მესამე მხარეების მიერ გაბზორციელებული გადახდები იქნეს გამჟღავნებული ფულადი შემოსულობებისა და გადასახდელების შესახებ ანგარიშგებაში
- 1.1.4 ერთეულმა, რომლის ფინანსური ანგარიშგება წინამდებარე სტანდარტის პირველი ნაწილის ამ მოთხოვნებს შეესაბამება, უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა იქნეს წარმოდგენილი როგორც წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისი, თუ ის არ პასუხობს სტანდარტის პირველი ნაწილის ყველა მოთხოვნას..
- 1.1.5 ***წინამდებარე სტანდარტი, სახელმწიფო კომერციული საწარმოების გარდა, საჯარო სექტორის ყველა ერთეულზე ვრცელდება.***
- 1.1.6 ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ფასსს) მიერ გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტის წინასიტყვაობაში განმარტებულია, რომ ფინანსური

ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს-ები) შემუშავებულია მოგების მიღებაზე ორიენტირებული ყველა ერთეულის ზოგად ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოსაყენებლად. სახელმწიფო კომერციული საწარმოების განმარტება მოცემულია 1.2.1 პუნქტში. ეს ერთეულები ორიენტირებულნი არიან მოგების მიღებაზე. შესაბამისად, მათ უნდა გამოიყენონ ფასს 1.

- 1.1.7 ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (ფასსს) შეიქმნა 2001 წელს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის (ბასსკ) საფუძველზე. ბასსკ-ის მიერ შემუშავებული ფასს-ი ძალაშია მანამ, სანამ მასში ცვლილებებს არ შეიტანს ან არ გააუქმებს ფასსს-ი.

1.2 საკასო მეთოდი

განმარტებები

- 1.2.1 წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

ფულადი სახსრები მოიცავს ნაღდ ფულს, ანაზრებს მოთხოვნამდე და ფულადი სახსრების ეკვივალენტებს.

საკასო მეთოდი ნიშნავს ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდს, რომელიც ოპერაციებს და სხვა მოვლენებს აღიარებს ფულადი სახსრების მიღებისას ან გადახდისას.

ფულადი სახსრების ეკვივალენტები მოკლევადიანი, მაღალლიკვიდური ინვესტიციებია, რომლებიც გამზადებულია ფულადი სახსრების წინასწარ ცნობილ ოდენობაზე კონვერტირებისთვის) და რომლის ღირებულების შეცვლის რისკი უმნიშვნელოა.

ფულადი სახსრების ნაკადები არის ფულადი სახსრების შემოდიდება და გადინება.

ფულადი სახსრების გადახდა არის ფულადი სახსრების გადინება.

ფულადი სახსრების შემოსულობა არის ფულადი სახსრების შემოდიდება.

ფულადი სახსრების კონტროლს მაშინ მიმართავენ, როცა ერთეულს შეუძლია ფულადი სახსრები საკუთარი მიზნებისთვის გამოიყენოს ან მისგან სარგებელი სხვა ფორმით მიიღოს, გამოირიცხოს ან არეგულიროს ამ სარგებელთან სხვა ერთეულის დაშვება.

სახელმწიფო კომერციული საწარმო გულისხმობს ერთეულს, რომელსაც გააჩნია შემდეგი მახასიათებლები:

- (ა) აქვს ხელშეკრულების საკუთარი სახელით გაფორმების უფლება;
- (ბ) აქვს ბიზნესის წარმოების საოპერაციო და ფინანსური უფლებამოსილება;
- (გ) კომერციული საქმიანობისას მოგების მიღების ან დანახარჯების სრულად ანაზღაურების მიზნით საქონელს ყიდის სხვა ერთეულებზე, რომელთაც უწევს მომსახურებას;
- (დ) არ იმყოფება მუდმივ სახელმწიფო დაფინანსებაზე, უწყვეტად მოქმედი ერთეულია (მისგან დამოუკიდებელი ერთეულებიდან პროდუქციის შესყიდვების გარდა); და
- (ე) კონტროლდება საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ.

ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდი

- 1.2.2 ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდი ოპერაციებს აღიარებს მხოლოდ მაშინ, როცა ერთეულის მიერ ფულადი სახსრები (ფულადი სახსრების ეკვივალენტების ჩათვლით) მიღებულია ან გადახდილია. საკასო მეთოდით შედგენილი ფინანსური ანგარიშგება წამკითხველს აწვდის ინფორმაციას: განსაზღვრულ პერიოდში მიღებული ფულადი სახსრების წყაროების გამოყენების მიზანზე და ანგარიშგების თარიღისთვის ფულადი სახსრების სალდოზე. ფინანსურ ანგარიშგებაში შეფასების საგანს წარმოადგენს ფულადი სახსრების ნაშთები და შესაბამისი ცვლილებები. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითმა შენიშვნებმა შეიძლება მოგვცეს დამატებითი ინფორმაცია ისეთ გარემოებებზე, როგორიც არის გადასახდელი თანხები და სესხები, ასევე დებიტორული დავალიანებების, ინვესტიციების და უძრავი ქონების, შენობების და მოწყობილობების სახით არსებული ცალკეული არაფულადი აქტივები.

ფულადი სახსრების ეკვივალენტები

- 1.2.3 ფულადი სახსრების ეკვივალენტები უპირატესად განკუთვნილია მოკლევადიანი ფინანსური ვალდებულებების შესასრულებლად და არა ინვესტირებისა ან სხვა მიზნებისთვის. ინვესტიცია ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად რომ კვალიფიცირდეს, იგი განსაზღვრული მოცულობის ფულად სახსრებად ადვილად უნდა გარდაიქმნას და ღირებულების ცვლილების რისკი უნდა იყოს უმნიშვნელო. ამდენად, ინვესტიცია ფულადი სახსრების ეკვივალენტად განიხილება

მხოლოდ მაშინ, როცა მას დაფარვის მოკლე ვადა, მაგალითად, შეძენიდან სამი თვე ან ნაკლები, აქვს. სააქციო კაპიტალში ინვესტიცია გამოირიცხება ფულადი სახსრების ეკვივალენტებიდან, თუ თვისობრივად არ წარმოადგენს ფულადი სახსრების ეკვივალენტებს.

- 1.2.4 საბანკო სესხები, ჩვეულებრივ, განიხილება, როგორც ფულადი სახსრების შემოძენება. ამასთან, ზოგიერთ ქვეყანაში საბანკო ოვერდრაფტები (ბანკში ფულის ნაშთის გადახარჯვა), მოთხოვნით დაფარვა, ერთეულის ფულადი სახსრების მართვის განუყოფელ ნაწილს შეადგენენ. ასეთ პირობებში ფულის ნაშთის მსგავსი გადახარჯვა განიხილება ფულადი სახსრების კომპონენტად. ბანკის ვალის დარეგულირებაზე შეთანხმების დამახასიათებელი ნიშანია ის, რომ სალდო ბანკის ანგარიშით ხშირად იცვლება დადებითიდან უარყოფითი მაჩვენებლისკენ.
- 1.2.5 ფულადი სახსრების მოძრაობა არ მოიცავს ფულადი სახსრების შემადგენელ მუხლებს შორის მოძრაობას, ვინაიდან ეს კომპონენტები ერთეულის ფულადი ოპერაციების მართვის ნაწილია და არა სამართავი ფულადი სახსრების შემცირების ან ზრდის. ფულადი სახსრების მართვა მოიცავს ჭარბი ფულის ინვესტიციებს ფულადი სახსრების ეკვივალენტებში.

ანგარიშმგებელი ერთეულის მიერ კონტროლირებული ფულადი სახსრები

- 1.2.6 ერთეულის მიერ ფულადი სახსრები მაშინ კონტროლდება, თუ მას შეუძლია ფული საკუთარი მიზნებისათვის გამოიყენოს, ან ფულადი სახსრებიდან სარგებელს სხვა ფორმით ღებულობს, ასევე გამოირიცხავს ან არეგულირებს გარეშე პირის მიერ მისგან სარგებელის მიღებას. ერთეულის მიერ ასიგნების სახით ან ისეთი სახით მიღებული ფულადი სახსრები, რომლის გამოყენება თავისი საოპერაციო საქმიანობის დასაფინანსებლად, ძირითადი კაპიტალის შესაძენად ან ვალების დასაფარად შეუძლია, კონტროლდება ერთეულის მიერ.
- 1.2.7 ერთეულის საბანკო ანგარიშზე განთავსებული თანხა კონტროლდება ერთეულის მიერ. ცალკეულ შემთხვევებში, ფულად სახსრებს სამთავრობო ერთეული:
- (ა) აგროვებს თავისი მთავრობის (ან სხვა ერთეულის) სახელით და განათავსებს საკუთარ საბანკო ანგარიშზე, კონსოლიდირებული შემოსავლების ან სხვა საერთო სახელმწიფოებრივ ანგარიშზე გადაგზავნამდე;
 - (ბ) თავისი მთავრობის სახელით გადასცემს მესამე პირს, საწყის ეტაპზე განათავსებს საკუთარ საბანკო ანგარიშზე შესაბამისი

მიმღებისთვის გადაგზავნამდე (ან: სანამ შესაბამის მიმღებს გადაუგზავნის).

ამ შემთხვევაში, ერთეული ფულად სახსრებს აკონტროლებს მხოლოდ იმ პერიოდში, როცა ფულადი სახსრები ირიცხება მის ანგარიშზე, ანუ კონსოლიდირებული შემოსავლების ანგარიშზე, მთავრობის სხვა საბანკო ანგარიშზე ან მესამე პირის ანგარიშზე ფულადი სახსრების გადაგზავნამდე. 1.4.9 პუნქტი მოითხოვს ანგარიშგების თარიღისთვის იმ ფულადი სახსრების ნაშთების გამჟღავნებას, რომლებიც ერთეულისთვის ხელმისაწვდომი არ არის, ან გარე შეზღუდვებს ექვემდებარება. ერთეულის მიერ სხვა ერთეულის სახელით მართული ფულადი სახსრების მართვის დამატებითი მითითებები ჩართულია წინამდებარე სტანდარტის მე-2 ნაწილის 2.1.15-დან 2.1.22-ე პუნქტებში.

1.2.8 ზოგიერთ ქვეყანაში მთავრობა მისი ცალკეული დეპარტამენტების ან სხვა ერთეულების ხარჯებს ხშირად მართავს „ერთიან ანგარიშად“ ~ წოდებული ცენტრალური ხაზინის ფუნქციების მეშვეობით. ასეთ შემთხვევებში, ცალკეული დეპარტამენტები და სხვა ერთეულები არ აკონტროლებენ საკუთარ საბანკო ანგარიშებს. ფულადი სახსრები უფრო იმართება ცენტრალური ერთეულის მიერ „ერთიანი~ სამთავრობო ანგარიშის“ ან სხვა ანგარიშების მეშვეობით. ცენტრალური ერთეული ცალკეული დეპარტამენტების და ერთეულების გადახდებს ახორციელებს შესაბამისი უფლების და დოკუმენტების მიღების შემდეგ. შესაბამისად, დეპარტამენტები და ერთეულები არ აკონტროლებენ მათთვის გამოყოფილ ან სხვა სახით დასახარჯ ფულად სახსრებს. ასეთ შემთხვევებში, ცალკეული დეპარტამენტების და ერთეულების მიერ განხორციელებული გადახდები ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებაში უნდა აისახოს 1.3.24 (ა) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, ცალკე სვეტში, სათაურით „ხაზინის ანგარიში“ (ან სხვა მსგავსი დასახელებით).

1.2.9 ცალკეულ შემთხვევებში, ხაზინის ცენტრალიზებული ფუნქცია ხორციელდება ერთეულის მიერ, რომელიც მართავს ანგარიშ(ებ)ს ბანკში, საიდანაც დამოუკიდებელი საწარმოო განყოფილების და სხვა ერთეულების სახელით წარმოებს გადახდები. ამ შემთხვევაში, ასეთი საბანკო ანგარიშებიდან თანხების გადაგზავნა და გადახდები ასახავენ საწარმოო განყოფილების და სხვა ერთეულების სახელით ცენტრალური ერთეულის მიერ მართული ფულადი სახსრების შემოსულობებს და გადასახდელებს. 1.3.13 პუნქტი განსაზღვრავს, რომ ფულადი შემოსულობები და გადასახდელები, რომლებიც წარმოადგენენ სხვა ერთეულის სახელით ერთეულის საქმიანობის შედეგს და რომლებიც აღიარებულია მირითად ფინანსურ ანგარიშგებაში, შეიძლება აისახოს ნეტო-საფუძველზე. 1.4.9 პუნქტი მოითხოვს ანგარიშგების თარიღისთვის რიცხული ფულადი

ნაშთების გამჟღავნებას, რომელიც ერთეულისთვის გამოსაყენებლად ხელმისაწვდომი არ არის, ან გარე შეზღუდვებს ექვემდებარება.

1.3 წარდგენის და გამჟღავნების მოთხოვნები

განმარტებები

1.3.1 წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

სააღრიცხვო პოლიტიკა არის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად და წარსადგენად ერთეულის მიერ აღიარებული კონკრეტული პრინციპები, საფუძვლები, პირობები, წესები და პრაქტიკა.

არსებითობა – ინფორმაცია არსებითად მიიჩნევა, თუ მისმა გამოტოვებამ ან დამახინჯებამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მომხმარებლების მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე გაკეთებულ გადაწყვეტილებებზე ან შეფასებაზე. არსებითობა დამოკიდებულია მუხლის შინაარსზე და მის მოცულობაზე ან ინფორმაციის გამოტოვების ან დამახინჯების შედეგად დაშვებული შეცდომის პრაქტიკულ გარემოებებზე.

ანგარიშგების თარიღი გულისხმობს იმ საანგარიშგებო პერიოდის საბოლოო თარიღს, რომელსაც ფინანსური ანგარიშგება მიეკუთვნება.

ეკონომიკური ერთეული გულისხმობს ერთეულების ჯგუფს, მაკონტროლებელი ერთეულის და ერთი ან მეტი კონტროლირებული ერთეულის ჩათვლით.

1.3.2 ფინანსური ანგარიშგება შინაარსის ან ფუნქციების შესაბამისად სტრუქტურულად დაჯგუფებული დიდი რაოდენობის ოპერაციის დამუშავების შედეგია. კლასიფიკაციის და გაერთიანების პროცესის ფინალური ეტაპი მოიცავს იმ შემჭიდროებული და კლასიფიცირებული მონაცემების წარდგენას, რომლებიც წარმოქმნიან ფინანსური ანგარიშგების ან მისი განმარტებითი შენიშვნების მუხლს. თუ მუხლი თავისთავად არსებითად მნიშვნელოვანი არ არის, ის აგრეგირდება ფინანსური ანგარიშგების ან მისი განმარტებითი შენიშვნების სხვა მუხლთან. მუხლი, რომელიც იმდენად არსებითი არ არის, რომ უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში მისი დამოუკიდებლად წარდგენა მოითხოვებოდეს, შესაძლებელია განმარტებით შენიშვნებში ცალკე მუხლად იყოს წარდგენილი.

1.3.3 არსებითობის პრინციპი გულისხმობს, რომ საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების კონკრეტული მოთხოვნა გამჟღავნებაზე შესაძლებელია არ შესრულდეს, თუ შედეგად მიღებული ინფორმაცია არაარსებითია.

ფინანსური ანგარიშგებები

1.3.4 ერთეულმა უნდა მოამზადოს და წარადგინოს ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მოიცავს შემდეგ კომპონენტებს:

- (ა) ფულად შემოსულობებზე და გადასახდელებზე ანგარიშგებას, რომელიც:
 - (i) აღიარებს ერთეულის მიერ კონტროლირებულ ყველა ფულად შემოსულობებს, გადასახდელებს და ნაშთებს;
 - (ii) 1.3.24 პუნქტის შესაბამისად, ცალკე ახდენს მესამე პირის ან მესამე პირის სახელით წარმოებული გადასახდელების იდენტიფიცირებას
- (ბ) სააღრიცხვო პოლიტიკას და განმარტებით შენიშვნებს;
- (გ) როცა ერთეული აქვეყნებს მის მიერ დამტკიცებულ ბიუჯეტს, ხდება საბიუჯეტო და ფაქტობრივი თანხების შედარება და წარგენა ცალკე დამატებითი ფინანსური ანგარიშგების სახით ან წინამდებარე სტანდარტის 1.9.8 პუნქტის შესაბამისად, ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში ცალკე დამატებითი სვეტის სახით.

1.3.5 როცა ერთეული ინფორმაციის არა საკასო მეთოდით, არამედ აღრიცხვის სხვა მეთოდით მომზადების შესახებ გამჟღავნების თაობაზე იღებს გადაწყვეტილებას, წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით (თუ სხვა რამ არ არის მითითებული 1.3.4 (ა) ნ 1.3.4 (გ) პუნქტებში), ასეთი ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა იყოს გამჟღავნებული.

1.3.6 ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებას და სხვა ანგარიშგებებს, რომლებიც დამატებით ინფორმაციებს იძლევიან ერთეულის მიერ კონტროლირებულ ფულად შემოსულობებზე, გადასახდელებზე და ნაშთებზე, ასევე სააღრიცხვო პოლიტიკაზე და განმარტებით შენიშვნებზე. 1.3.4 (ა) (i) პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, ზემოთ აღნიშნული, მხოლოდ ერთეულის მიერ კონტროლირებული ფულადი შემოსულობები, გადასახდელები და ნაშთები აღიარდება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში და სხვა ანგარიშგებაში, რომელიც შეიძლება შედგინილი იქნეს, 1.3.4 (გ) პუნქტის მოთხოვნების თანახმად, ზემოთ აღნიშნული, საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიძლება ჩართული იქნეს საბიუჯეტო და ფაქტობრივი თანხების შედარება დამატებითი ფინანსური ანგარიშგების სახით..

1.3.7 წინამდებარე სტანდარტის 1.3.24 პუნქტი მოითხოვს ანგარიშგებები ერთეულის სახელით მესამე პირის მიერ წარმოებული გარკვეული გადახდების უშუალოდ ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში გამჟღავნებას. მესამე პირის მიერ განხორციელებული გადახდები არ აკმაყოფილებენ ფულადი სახსრების, ფულადი სახსრების გადახდების და ფულადი სახსრების შემოსულობების განმარტებებს, როგორც ეს არის განსაზღვრული წინამდებარე სტანდარტის 1.2.1 პუნქტით. მათი წარდგენა არ ხდება ანგარიშგებები ერთეულის მიერ კონტროლირებული ფულადი სახსრების სახით როგორც ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში, ასევე სხვა ანგარიშგებებში, რომლებიც შეიძლება შედგენილ იქნეს ანგარიშგებები ერთეულის მიერ. წინამდებარე სტანდარტის 1.9.17 პუნქტი ითვალისწინებს, რომ ერთეულმა შეიძლება ბიუჯეტის და ფაქტობრივი თანხების შედარება წარმოადგინოს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში დამატებითი სვეტის სახით მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როცა ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი შედგენილია შედარებად საფუძველზე. როცა ბიუჯეტის და ფინანსური ანგარიშგების შედგენა არ ხდება შედარებად საფუძველზე, ხდება ცალკე ანგარიშგების შედგენა ბიუჯეტის და ფინანსური ანგარიშგების შედარებაზე.

1.3.8 ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები მოიცავს უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ასევე დამატებითი ინფორმაციის სახით ასახული, თანხების აღწერით დახასიათებას ან უფრო დეტალურ სქემებს ან ანალიზს. ასევე მოიცავს ინფორმაციას გამჟღავნებაზე, წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნის შესაბამისად. შეიძლება ჩართული იქნეს სხვა გამჟღავნებები, რომლებიც აუცილებელია ობიექტური წარმოდგენის შესაქმნელად და ფინანსური ინფორმაციის სრულყოფილი აღრიცხვის და ანგარიშგების უზრუნველსაყოფად.

1.3.9 წინამდებარე სტანდარტი ერთეულს თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში და სხვა ანგარიშგებებში ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ დამატებითი ანგარიშგებების ჩართვის საშუალებას აძლევს, როგორც ეს არის განსაზღვრული 1.3.4 პუნქტით. შესაბამისად, ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიძლება ჩართული იქნეს ანგარიშგებები, რომლებიც მოიცავენ:

- (ა) მონაცემებს ფულად შემოსულობებზე, ფულად გადასახდელებზე და ფულადი სახსრების ნაშთებზე ძირითადი ფონდების, როგორც არის შემოსავლების კონსოლიდირებული ფონდი, კატეგორიების მიხედვით;
- (ბ) უზრუნველყოფს დამატებით ინფორმაციას კრედიტების წყაროებზე და განაწილებაზე, ფულადი გადასახდელების შინაარსზე და სახეებზე; ან

(გ) წარმოადგენს ბიუჯეტის და ფაქტობრივი თანხების შედარებას.

1.3.5 პუნქტის მოთხოვნების თანახმად, ნებისმიერი დამატებითი ანგარიშგება მოიცავს ინფორმაციას მხოლოდ ერთეულის მიერ კონტროლირებულ ფულად შემოსულობებზე, გადასახდელებზე და ნაშთებზე.

1.3.10 ერთეულები, რომლებიც ანგარიშგებას ამზადებენ საკასო მეთოდით, ამავდროულად აგროვებენ ინფორმაციებს ისეთ მუხლებზე, რომელთა აღიარება არ ხდება საკასო მეთოდით. მაგალისთვის, ისინი შეიძლება მოიცავდნენ უფრო დაწვრილებით ინფორმაციას, რომელიც ეხება:

(ა) დებიტორულ დავალიანებებს, სესხებს და სხვა ვალდებულებებს, არაფულად აქტივებს და დარიცხულ შემოსავლებს და ხარჯებს;

(ბ) პირობით ვალდებულებებს; ასევე

(გ) მომსახურების მიწოდების მიზნების საქმიანობის და მიზნის მიღწევის მაჩვენებლებს.

1.3.11 ერთეულებს, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებენ წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება იქ შეუძლიათ, სადაც ეს ინფორმაცია უფრო სასარგებლოა მომხმარებლისთვის. ასეთი გამჟღავნებები ნათლად და მისაღები ფორმით უნდა იყოს გაკეთებული. ასევე, ბიუჯეტთან შედარება შეიძლება ჩართული იქნეს განმარტებით შენიშვნებში, თუ ის თვით ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის გამჟღავნებული. წინამდებარე სტანდარტის მეორე ნაწილი ხელს შეუწყობს საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში არაფულად აქტივებზე და ვალდებულებებზე, ასევე ბიუჯეტთან შესაბამისობაზე ინფორმაციის ჩართვას.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში წარსადგენი ინფორმაცია

1.3.12 *ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებამ საანგარიშო პერიოდზე შემდეგი ინფორმაცია უნდა წარადგინოს:*

(ა) *ერთეულის ფულადი შემოსულობების მთლიანი მოცულობა, შემოსულობების მთლიანი მოცულობის ცალკეული ქვეკლასების მითითებით და ერთეულის ოპერაციების შესაბამისი კლასიფიკაციის მეთოდის გამოყენებით;*

- (ბ) *ერთეულის გადასახდელების მთლიანი მოცულობა, გადასახდელების მთლიანი მოცულობის ცალკეული ქვეკლასების ჩვენებით და ერთეულის ოპერაციების შესაბამისი კლასიფიკაციის მეთოდის გამოყენებით;*
- (გ) *ერთეულის ფულადი სახსრების საწყისი და საბოლოო სალდო.*

1.3.13 *ფულადი შემოსულობებისა და გადასახდელების მთლიან მოცულობაზე, ასევე ფულადი შემოსულობების და გადასახდელების თითოეულ ქვეკლასზე ანგარიშგების შედგენა აუცილებელია მთლიან საფუძველზე, გარდა ქვემოთ ჩამოთვლილი შემთხვევებისა, როცა ანგარიშგების შედგენა აუცილებელია ნეტო საფუძველზე:*

- (ა) *ისინი წარმოდგენენ შედეგს ისეთი გარიგებისა, რომლითაც ერთეული სხვა მხარის სახელით მართავს და რომელიც აღიარებულია ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში; ან*
- (ბ) *ისინი მიეკუთვნებიან მნიშვნელოვანი მოცულობის და გადახდის შემჭიდროებული ვადის მქონე ინტენსიური საქონეობრუნვის ოპერაციებს.*

1.3.14 *სტრუქტურის მუხლები, სათაურები და ქვეკლასების მთლიანი მოცულობები ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი უნდა იყოს იმ შემთხვევაში, როცა ასეთი წარდგენა აუცილებელია ერთეულის ფულადი შემოსულობების, გადასახდელების და ფულადი სახსრების ნაშთებზე ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენისთვის.*

1.3.15 *წინამდებარე სტანდარტი ყველა ერთეულისგან მოითხოვს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებას, რომელიც გააჩვენებს ინფორმაციას ფულადი სახსრების საწყის და საბოლოო სალდოზე, საანგარიშო პერიოდში ფულადი შემოსულობების და გადასახდელების მთლიან მოცულობაზე და ინფორმაციას მათ ძირითად ქვეკლასებზე. ეს არის გარანტია ფინანსურ ანგარიშგებაში ერთეულის ფულადი სახსრების ნაშთებზე და მომხმარებლებისთვის გასაგები და ხელმისაწვდომი ფორმით არსებულ პერიოდში, მათ ცვლილებებზე ყოველმხრივი ინფორმაციის წარდგენის.*

1.3.16 *ინფორმაციის გამჟღავნება ისეთ საკითხებზე, როგორიც არის ერთეულის ფულადი სახსრების ნაშთები, ნაწილობრივ, იმაზეც, არის თუ არა გადასახადები, ჯარიმები, მოსაკრებლები, ან/და სესხები ასეთი სახსრების წყაროები და გამოყენებული იქნა თუ არა ისინი საოპერაციო ხარჯების დასაფარად, ძირითადი საშუალებების შესაძენად ან დავალიანების დასაფარად,*

გააუმჯობესებს გამჭვირვალობას და ფინანსურური ინფორმაციის აღრიცხვას და ანგარიშგებას. ეს გამჟღავნებები შექმნიან ერთეულის მიმდინარე ფულადი რესურსების, შემოსავლების რეალური წყაროების და მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების მდგრადობის უფრო მეტი ინფორმაციული ანალიზის და შეფასების პირობას.

კლასიფიკაცია

1.3.17 1.3.12 და 1.3.14 პუნქტების შესაბამისად გამჟღავნებული მთლიანი მისაღები და გადასახდელი ფულადი სახსრების ქვეკლასიფიკაციები (ან კლასები) განსჯის საგანია. ეს განსჯა გამოყენებული იქნება ფინანსური ანგარიშგების მიზნისა და ხარისხობრივი მახასიათებლების კონტექსტში, აღრიცხვის საკასო მეთოდის შესაბამისად. წინამდებარე სტანდარტის მე-4 დანართში შეჯამებულია ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები. მთლიანი მისაღები ფულადი სახსრები შეიძლება კლასიფიცირდეს, მაგალითად, ფულადი სახსრები მიღებული გადასახადებად და ასიგნებებად, გრანტებად და სუბსიდიებად, სესხებად, საკუთრების გაყიდვიდან, ძირითადი საშუალებების გაყიდვით მიღებულ შემოსავლად და სხვა მიმდინარე მომსახურებისა და სავაჭრო საქმიანობად. მთლიანი გადასახდელი ფულადი სახსრები შეიძლება კლასიფიცირდეს, მაგალითად, შემდეგ კატეგორიებად: მიმდინარე სხვადასხვა სახის მომსახურების მოწოდებად მის შემადგენელ კომპონენტებზე ან სხვა მთავრობებზე ან ერთეულებზე გადაცემების ჩათვლით; ვალის შემცირების პროგრამებად; ძირითადი საშუალებების შეძენად; ნებისმიერი სავაჭრო საქმიანობად. ასევე შესაძლებელია ალტერნატიული წარდგენაც. მაგალითად, მთლიანი მისაღები ფულადი სახსრები შეიძლება კლასიფიცირდეს მათი წყაროების შესაბამისად და ფულადი გადახდები შეიძლება ქვეკლასიფიცირდეს გადახდების ბუნების ან ერთეულში მათი ფუნქციონირების ან პროგრამის შესაბამისად, როგორც უფრო მიზანშეწონილია.

სტრიქონის მუხლები, სათაურები და შემაჯამებელი დებულებები

1.3.18 იმის დასადგენად, თუ, ზემოთ მოცემული 1.3.14 პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, რომელი სტრიქონის მუხლები, სათაურები და შემაჯამებელი დებულებები უნდა იქნეს წარდგენილი თითოეულ ქვეკლასიფიკაციაში, მხედველობაში მისაღებია შემდეგი ფაქტორები: წინამდებარე სტანდარტის სხვა ნაწილების მოთხოვნები (მაგალითად, პ. 1.10.8 მოითხოვს, რომ გარედან ფულის სახით მიღებული მთლიანი დახმარება ფულადო სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებაში განცალკევებულად უნდა გამჟღავნდეს); მომხმარებლისათვის განმარტებითი შენიშვნების

სავარაუდო მნიშვნელობის შეფასება; დონე, რომლის ფარგლებშიც აუცილებელი ხდება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებების შეტანა და გამჟღავნება. წინამდებარე სტანდარტის მე-2 ნაწილის პუნქტებში, 2.1.13-დან 2.1.30-მდე, ჩამოყალიბებულია ფულადი სახსრების ნაკადების დამატებითი ძირეული კლასების განმარტებითი შენიშვნები, რომლებიც რეკომენდებულია, ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში შეიტანოს. სავარაუდოდ, რომ ბევრ, მაგრამ არა ყველა შემთხვევაში, ეს განმარტებითი შენიშვნები დააკმაყოფილებს 1.3.12 პუნქტის მოთხოვნებს.

ანგარიშგება ნეტო საფუძველზე

1.3.19 წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს მთლიან საფუძველზე ფულადი სახსრების მიღების, გასვლის და ნაშთების ანგარიშგებას, ზემოთ მოცემული 1.3.13 პუნქტით განსაზღვრული გარემოებების გარდა. ქვემოთ მოცემული პუნქტები, 1.3.20-დან 1.3.21-მდე, დეტალურად მიმოიხილავს გარემოებებს, რომელთა შემთხვევაში შეიძლება ანგარიშგება ნეტო საფუძველზე გამართლებული იყოს.

1.3.20 მთავრობები და სამთავრობო დეპარტამენტები და სხვა სამთავრობო ერთეულები შეიძლება ახორციელებდნენ გარიგებების და სხვა ოპერაციების ადმინისტრირებას, როგორც სხვების სახელით მოქმედი აგენტები. აგენტების მეშვეობით ადმინისტრირებული ეს ოპერაციები შეიძლება მოიცავდეს შემოსავლების შეგროვებას, სხვა ერთეულის სახელით, სახსრების გადაცემას უფლებამოსილი ბენეფიციარებისათვის ან ფულის შენახვას სანდო პირების სახელით. ასეთი ოპერაციების მაგალითები შეიძლება მოიცავდეს:

- (ა) ერთი დონის მთავრობის მიერ გადასახადების შეგროვებას სხვა დონის მთავრობისათვის, გარდა მთავრობის მიერ საკუთარი მიზნებისათვის შეგროვებული გადასახადებისა, გადასახადების გადანაწილების შესახებ შეთანხმების შესაბამისად;
- (ბ) ფინანსური ინსტიტუტების მოთხოვნამდე დეპოზიტების მიღებას ან დაბრუნებას;
- (გ) საინვესტიციო ან სატრასტო ერთეულების მიერ კლიენტებისათვის განკუთვნილ ფულად სახსრებს;
- (დ) იჯარის გადასახდელებს, ქონების მფლობელების სახელით შეგროვებულს ან მათ მიერ ზედმეტად გადახდილს;
- (ე) სამთავრობო დეპარტამენტის მიერ მესამე მხარისათვის განხორციელებულ გადაცემებს, კანონმდებლობის შესაბამისად ან სხვა სამთავრობო ორგანოების მითითებით; და
- (ვ) ცენტრალური ერთეულის მიერ მთავრობის გადასახდელების სამართავად „ერთიანი ანგარიშის“ ფარგლებში

ადმინისტრირებად სახსრებს (როგორც 1.2.8 პუნქტშია
ნახსენები).

- 1.3.21 ბევრ შემთხვევაში, ნაღდი ფული, რომელსაც ერთეული იღებს მის, როგორც სხვისი აგენტის, მიერ აღრიცხული გარიგებებისათვის, ფულის საბოლოო მიმღებისათვის ჩაირიცხება ტრასტის ანგარიშებზე ან პირდაპირ ბანკის ანგარიშზე. ამ შემთხვევებში, ერთეული ვერ გააკონტროლებს მის მიერ ადმინისტრირებული გარიგებებისათვის აღებულ ფულს და ფულადი სახსრების ეს ნაკადები არ იქნება ერთეულის ფულადი სახსრების ნაკადების მიღების, გადახდის ან ნაშთის ნაწილი. თუმცა, სხვა შემთხვევებში მიღებული ფულადი სახსრები ჩაირიცხება აგენტის სახელით მოქმედი ერთეულის მიერ კონტროლირებულ ბანკის ანგარიშებზე და ამ ფულის მიღება და გადაცემა წარმოდგენილი იქნება ფულის მიღებისა და გასვლის ანგარიშგებაში.
- 1.3.22 ზოგიერთ შემთხვევაში, ადმინისტრირებული გარიგებებიდან წარმოშობილი ფულადი ნაკადების ოდენობები, რომელიც ანგარიშვალდებული ერთეულის საბანკო ანგარიშს გადის, შეიძლება ერთეულის საკუთარ გარიგებებზე დიდი იყოს და კონტროლი შეიძლება წამოიშვას მხოლოდ მოკლე პერიოდისათვის, სანამ თანხები საბოლოო მიმღებებს გადაერიცხება. ეს შეიძლება ასევე სწორი იყოს ფულადი სახსრების სხვა ნაკადებისათვის, რომლებიც მოიცავს, მაგალითად, ქვემოთჩამოთვლილთან დაკავშირებულ წინასწარგადახდებს და დაფარვებს:
- (ა) ინვესტიციის შეძენა ან გაყიდვა; და
 - (ბ) სხვა მოკლევადიანი, მაგალითად, 3-თვიანი ან უფრო ნაკლებადიანი, ნასესხები სახსრები.
- 1.3.23 ამ გარიგებების მთლიან საფუძველზე აღიარებამ შეიძლება ნეგატიური გავლენა მოახდინოს ზოგიერთი მთავრობის ან სამთავრობო ერთეულის უნარზე, მოახდინოს რეაგირება ერთეულის საკუთარი საქმიანობიდან წარმოშობილი ფულადი სახსრების მიღებისა და გასვლის შესახებ ინფორმაციაზე. შესაბამისად, წინამდებარე სტანდარტი საშუალებას იძლევა, ფულადი სახსრების მიღება და გასვლა ერთმანეთს დაუპირისპირდეს და ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებაში მოხდეს ნეტო საფუძველზე ანგარიშგება, ზემოხსენებულ 1.3.13 პუნქტში მითითებულ გარემოებებში.

მესამე მხარის მიერ ერთეულის სახელით განხორციელებული გადახდები

- 1.3.24 *როდესაც, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მესამე მხარე ერთეულის ვალდებულებებს პირდაპირ გაისტუმრებს ან საკონელს ან მომსახურებას ერთეულის სარგებლობისათვის შეიძენს, ერთეულმა*

ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადახდების ანგარიშგებაში ცალკე სვეტებში უნდა გააკეთოს განმარტებითი შენიშვნები:

- (ა) *მესამე მხარის მიერ განხორციელებული მთლიანი გადახდები, რომლებიც ანგარიშვალდებული ერთეულის მფლობელი ეკონომიკური ერთეულის ნაწილია, წყაროების და მთლიანი გადახდების გამოყენების ქვეკლასიფიკაციის ცალ-ცალკე ჩვენებით, ერთეულის ოპერაციებისათვის მიზანშეწონილი კლასიფიკირების საფუძვლის გამოყენებით; და*
- (ბ) *მესამე მხარის მიერ განხორციელებული გადახდები, რომლებიც ანგარიშვალდებული ერთეულის მფლობელი ეკონომიკური ერთეულის ნაწილი არ არის, წყაროების და მთლიანი გადახდების გამოყენების ქვეკლასიფიკაციის ცალ-ცალკე ჩვენებით, ერთეულის ოპერაციებისათვის მიზანშეწონილი კლასიფიკირების საფუძვლის გამოყენებით.*

ასეთი განმარტებითი შენიშვნები უნდა გაკეთდეს მხოლოდ საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ერთეულის მიერ მესამე მხარისაგან ან მიმღებისაგან ოფიციალური შეტყობინების მიღებისას, რომ ასეთი გადახდა განხორციელდა ან გადახდა სხვაგვარად დასტურდება.

- 1.3.25 როდესაც მთავრობა მისი ცალკეული დეპარტამენტების და სხვა ერთეულების ხარჯებს ცენტრალიზებული ხაზინის ფუნქციის ან „ერთიანი ანგარიშის“ საშუალებით მართავს, გადახდები ხორციელდება ამ დეპარტამენტების და ერთეულების სახელით, ცენტრალური ერთეულის მიერ, დეპარტამენტისაგან სათანადო ხელმოწერისა და დოკუმენტაციის მიღების შემდეგ. ასეთ შემთხვევებში, დეპარტამენტი ან სხვა ერთეული ვერ აკონტროლებს ფულადი სახსრების ნაკადების შემოღინებას, გაღინებას ან ნაშთებს. თუმცა, დეპარტამენტი ან სხვა ერთეული მისი სახელით გადახდების განხორციელებით სარგებლობს და ამ გადახდების ოდენობის ცოდნა რელევანტურია მომხმარებლისთვის იმ ფულადი რესურსების დასადგენად, რომელსაც მთავრობა ერთეულის საქმიანობებისათვის პერიოდის განმავლობაში იყენებს. 1.3.24 (ა) პუნქტის შესაბამისად, დეპარტამენტი ან სხვა ერთეული ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგების ცალკე სვეტში წარმოადგენს ცენტრალური ერთეულის მიერ მისი სახელით განხორციელებულ გადახდებს და დეპარტამენტისა და სხვა ერთეულისათვის შესაფერის საფუძველზე ქვეკლასიფიკაცირებულ წყაროებს და დახარჯული თანხების გამოყენებას. ეს განმარტებითი შენიშვნები მის მომხმარებლებს განხორციელებული მთლიანი გადახდების ოდენობის, გადახდების მიზნის და მაგალითად, იმ ინფორმაციის დადგენის საშუალებას მისცემს, გადახდა მთლიანი

შემოსავლიდან გამოყოფილი თანხით თუ სპეციალური დანიშნულების სახსრებით ან სხვა წყაროებით განხორციელდა

- 1.3.26 ზოგიერთ იურისდიქციაში სამთავრობო დეპარტამენტები ან სხვა ერთეულები შეიძლება ჩამოყალიბდეს საკუთარი საბანკო ანგარიშებით. ისინი გააკონტროლებენ განსაზღვრული ფულადი სახსრების ნაკადების შემოდინებას, გადინებას და ნაშთებს. ამ იურისდიქციებში მთავრობის მიმართულებები ან ინსტრუქციები შეიძლება ასევე მოითხოვდეს ერთ-ერთი დეპარტამენტისგან ან სხვა სამთავრობო ერთეულისგან სხვა დეპარტამენტის ან ერთეულის განსაზღვრული ვალდებულებების სხვა დეპარტამენტის ან ერთეულის სახელით დაფარვას, ან საქონლისა და მომსახურების შეძენას. ზემოხსენებული 1.3.24(ა) პუნქტის თანახმად, ანგარიშვალდებული ერთეული ფულადი სახსრების ნაკადების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგების ცალკე სვეტში წარმოდგენს ასეთი ხარჯების წყაროებსა და გამოყენებას, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდში მისი სახელით განხორციელდა. ეს მომხმარებლებს დაეხმარება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ერთეულის საქმიანობაში გამოყენებული ეკონომიკური ერთეულის მთლიანი ფულადი რესურსების იდენტიფიცირებაში, ასევე ამ ფულადი რესურსების წყაროების და გამოყენების მიზნების დადგენაში
- 1.3.27 ზოგიერთ შემთხვევაში, მესამე მხარეს, რომელიც ეკონომიკური ერთეულის ნაწილი არ არის, ანგარიშვალდებული ერთეული, ავალებს საქონელსა და მომსახურებას იძენს ან ვალდებულებას ფარავს ერთეულის სახელით. მაგალითად, ეროვნული მთავრობა შეიძლება აფინანსებდეს დამოუკიდებელი პროვინციული ან მუნიციპალური მთავრობის ჯანმრთელობის ან საგანმანათლებლო პროგრამას, პერიოდის განმავლობაში მომსახურების გამწვევისათვის პირდაპირი გადახდით და მთავრობისათვის სხვა საჭირო საშუალებების შეძენით და გადაცემით. ამის მსგავსად, ეროვნულმა მთავრობამ ან დამოუკიდებელი დახმარების სააგენტომ შეიძლება მშენებელ კომპანიას პირდაპირ, რომელიმე კონკრეტული მთავრობისათვის გზის დაგება აუნაზღაუროს და ეს თანხები მთავრობას არ გადაუხადოს. ეს გადახდები ამ შემთხვევებში შეიძლება გრანტის ან დახმარების, ან დასაფარი სესხის სახით განხორციელდეს, პროვინციული ან მუნიციპალური მთავრობა არც პირდაპირ ფულად სახსრებს (ფულადი სახსრების ეკვივალენტის ჩათვლით) იღებს ერთეულისგან, არც ერთეულის საბანკო ანგარიშზე კონტოლს ახორციელებს. მაშასადამე, გასტუმრებული ან გადახდილი თანხა ფულადი სახსრები არ არის, როგორც წინამდებარე სტანდარტშია განმარტებული. თუმცა, მთავრობა სარგებელს მისი სახელით განხორციელებული ფულადი გადახდებიდან იღებს.

- 1.3.28 ზემოთ მოცემული 1.3.24 (ბ) პუნქტი მოითხოვს, რომ ერთეულმა ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგების ცალკე სვეტში წარმოდგენოს თანხა, წყაროები და მესამე მხარის მიერ გაწეული ხარჯების გამოყენება, რომელიც ეკონომიკური ერთეულის ნაწილი არ არის და რომელსაც იგი ეკუთვნის. ეს მომხმარებლებს საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე ერთეულის საქმიანობისათვის გამოყენებული მთლიანი ფულადი რესურსების იდენტიფიცირების საშუალებას მისცემს. იმ ოდენობისა, რომლის ფარგლებში რესურსები მხარეებისაგან არის წარმოდგენილი, რომლებიც არიან ან არ არიან ანგარიშვალდებული ერთეულის მფლობელი მთავრობის ნაწილი. ეს ეხება შემთხვევას, როცა მოსალოდნელია ანგარიშგების თარიღისათვის ერთეულმა არ იცოდეს, რომ საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში გადახდები მისი სახელით მესამე მხარის მიერ განხორციელდა. ეს შეიძლება წარმოიშვას, როდესაც ერთეულს, ოფიციალურად, მესამე მხარის გადახდების შესახებ შეტყობინება არ მიუღია ან მოსალოდნელი გადახდის განხორციელება სხვაგვარად ვერ დასტურდება. ზემოთ მოცემული 1.3.24 პუნქტი მოითხოვს, რომ მესამე მხარის გადახდები გამჟღავნდეს მხოლოდ ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში, როდესაც საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ერთეულს ასეთი გადახდების განხორციელების შესახებ ოფიციალურად შეატყობინეს ან მათი განხორციელება სხვაგვარად დასტურდება.
- 1.3.29 მესამე მხარის გადახდების წყაროების ან გამოყენების ქვეკლასიფიკაცია (კლასები), რომელიც 1.3.24 (ა) და 1.3.24 (ბ) პუნქტების შესაბამისად გამჟღავნდება, პროფესიული განსჯის საგანია. ამ განსჯის ფარგლებში განხილული ფაქტორები 1.3.17 პუნქტშია ჩამოყალიბებული.

სააღრიცხვო პოლიტიკა და განმარტებითი შენიშვნები

შენიშვნების სტრუქტურა

- 1.3.30 ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები:**
- (ა) *უნდა წარადგენდეს ინფორმაციას ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლის შესახებ და კონკრეტულ სააღრიცხვო პოლიტიკას მნიშვნელოვანი გარიგებებისა და სხვა მოვლენებისათვის; და*
 - (ბ) *უნდა მოიცავდეს დამატებით ინფორმაციას, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებებში წარმოდგენილი არ არის, მაგრამ აუცილებელია ერთეულის ფულადი სახსრების მიღების, გაცემის და ნაშთების სამართლიანი წარდგენისათვის.*
- 1.3.31 ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები სისტემატიზებული ფორმატით უნდა იქნეს წარმოდგენილი. ფულადი სახსრების**

შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგების და სხვა ფინანსური ანგარიშგების თითოეული მუხლი შენიშვნების ინფორმაციასთან უნდა იყოს ურთიერთდაკავშირებული.

სააღრიცხვო პოლიტიკების შეჩევა და გამჟღავნება

1.3.31.1 ზოგადი მიზნების ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს ინფორმაციას, რომელიც:

- (ა) არის გასაგები;
- (ბ) მომხმარებლის გადაწყვეტილების მიღების და აღრიცხვიანობის საჭიროებების შესაბამისი; და
- (გ) საიმედო, რამდენადაც იგი:
 - (i) სრულად წარმოაჩენს ერთეულის ფულადი სახსრების მიღებას, გადახდას და ნაშთებს და სხვა გამჟღავნებულ ინფორმაციას.
 - (ii) არის ნეიტრალური, მიუკერძოებელი ; და არის
 - (iii) სრულყოფილი, ყველა არსებითი მახასიათებლის მიხედვით.

1.3.33 ზოგადი მიზნების ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის ხარისხი განსაზღვრავს ამ ანგარიშგების სარგებლიანობას მომხმარებლებისათვის. 1.3.32 პუნქტი მოითხოვს სააღრიცხვო პოლიტიკის დამუშავებას, რათა უზრუნველყოს ფინანსური ანგარიშგებების მიერ რიგი ხარისხობრივი მახასიათებლების დამაკმაყოფილებელი ინფორმაციის მოწოდება. წინამდებარე სტანდარტის მე-4 დანართში შეჯამებულია ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მაჩვენებლები. ეს დანართი ასევე აღნიშნავს, რომ ინფორმაციის დროულობამ შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსური ინფორმაციის ადეკვატურობასა და სანდოობაზე. სრულყოფილი და ზუსტი სააღრიცხვო ჩანაწერების შენახვა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ზოგადი მიზნების ანგარიშგების დროულად მომზადებისათვის აუცილებელია.

1.3.34 *ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნების ნაწილი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ უნდა აღწერდეს თითოეულ კონკრეტულ სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სრულყოფილად გასაგებად, იმ ზღვრის ჩათვლით, სადამდეგ ერთეულმა წინამდებარე სტანდარტის გარდამავალი დებულებები გამოიყენა.*

1.3.35 *არაადეკვატური სააღრიცხვო მიდგომები გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამჟღავნებით ან შენიშვნებით ან განმარტებითი მასალებით არ სწორდება..*

1.3.36 კონკრეტული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამჟღავნების საჭიროების დასადგენად, ხელმძღვანელობა განიხილავს, გამჟღავნებებს მომხმარებლები გაიგებენ თუ არა, როგორ არის გარიგებები ან მოვლენები ასახული ფულადი სახსრების მიღებების, გადახდების და ნაშთების შესახებ ანგარიშგებაში. სააღრიცხვო პოლიტიკა შეიძლება მაშინაც კი იყოს მნიშვნელოვანი, თუ მიმდინარე და წინა პერიოდებში ნაჩვენები თანხები დიდი ოდენობის არ არის. წინამდებარე სტანდარტის 1.3.4 პუნქტი განსაზღვრავს, რომ ზოგადი მიზნების ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს სააღრიცხვო პოლიტიკას და განმარტებით შენიშვნებს. შესაბამისად, ზემოთ მოცემული 1.3.34 პუნქტის მოთხოვნები ასევე გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებისათვის.

1.3.37 *როდესაც ერთეული ირჩევს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წინამდებარე სტანდარტის მე-2 პუნქტით რეკომენდებული ყველნაირი განმარტებითი შენიშვნა ჩართოს, ასეთი განმარტებითი შენიშვნები ზემოთ მოცემული 1.3.32 პუნქტის მოთხოვნებს უნდა აკმაყოფილებდეს.*

1.3.38 წინამდებარე სტანდარტის მე-2 ნაწილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნების რეკომენდაციას იძლევა. ასეთი გამჟღავნება გასაგები უნდა იყოს და აკმაყოფილებდეს ფინანსური ინფორმაციის სხვა ხარისხობრივ მახასიათებლებს.

1.4 ზოგადი განხილვა

ანგარიშგების პერიოდი

1.4.1 *ზოგადი მიზნების ფინანსური ანგარიშგება, სულ მცირე, ყოველწლიურად უნდა იქნეს წარდგენილი. როდესაც, განსაკუთრებულ შემთხვევებში, ერთეულის ანგარიშგების თარიღი იცვლება და წლიური ფინანსური ანგარიშგება 1 წელზე მეტი ან ნაკლები პერიოდისათვის მზადდება, ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგებით მოცულ პერიოდთან ერთად, უნდა გაამჟღავნოს:*

- (ა) *1 წლისაგან განსხვავებული პერიოდის გამოყენების მიზეზი(ებ); და*
- (ბ) *ფაქტი, რომ შედარებადი თანხები შეიძლება არ იყოს შედარებადი.*

1.4.2 ანგარიშგების თარიღი არის ანგარიშგების პერიოდის უკანასკნელი თარიღი, რომელსაც ფინანსური ანგარიშგება ეხება. განსაკუთრებულ შემთხვევებში, ერთეულს შეიძლება მოეთხოვოს, ან თვითონ გადაწყვიტოს, მისი ანგარიშგების თარიღის შეცვლა, რათა, მაგალითად, ანგარიშგების ციკლი ბიუჯეტირების ციკლთან უფრო შესაბამისობაში მოიყვანოს. ამ დროს მნიშვნელოვანია,

ცვლილება ანგარიშგების თარიღში გამჟღავნდეს და მომხმარებლებს ჰქონდეთ ინფორმაცია, რომ მიმდინარე პერიოდის და შესადარებელი ოდენობები შედარებადი არ არის.

- 1.4.3 როგორ წესი, ფინანსური ანგარიშგებები მზადდება ერთწლიან პერიოდზე. თუმცა, ზოგიერთ ერთეულს ურჩევნია, ანგარიშგება, პრაქტიკული მიზნებისათვის, მაგალითად, 52-კვირიან პერიოდზე მოახდინოს. წინამდებარე სტანდარტი ამ პრაქტიკას არ კრძალავს, რამდენადაც შედეგად მიღებული ფინანსური ანგარიშგება, სავარაუდოდ, ერთწლიანი პერიოდისათვის წარდგენილისაგან მნიშვნელოვნად განსხვავებული არ იქნება.

დროულობა

- 1.4.4 ფინანსური ანგარიშგებების სარგებლიანობა გაუფასურდება, თუ ისინი მომხმარებლისათვის გონივრულ ვადაში, საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ, ხელმისაწვდომი არ იქნება. ერთეული უნდა იყოს იმ მდგომარეობაში, რომ ფინანსური ანგარიშგება ანგარიშგების თარიღიდან 6 თვის განმავლობაში გამოსცეს, თუმცა, მაქსიმუმ, სამთვიანი ვადა მკაცრად რეკომენდებულია. მიმდინარე ფაქტორები, როგორიც არის ერთეულის ოპერაციების კომპლექსურობა, ანგარიშგების დროულად წარუდგენლობის საკმარის მიზეზად ვერ გამოდგება. უფრო კონკრეტული ბოლო ვადები ბევრ იურისდიქციაში, კანონმდებლობით და რეგულაციებით არის განსაზღვრული.

დამტკიცების თარიღი

- 1.4.5 *ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად ხელმოწერის თარიღიც და ხელმოწერის განმახორციელებლის ვინაობაც. თუ სხვა ორგანოს აქვს გამოცემის შემდეგ ფინანსური ანგარიშგების შეცვლის ძალაუფლება, ერთეულმა აღნიშნული ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს.*
- 1.4.6 ხელმოწერის თარიღი არის ფინანსური ანგარიშგების მიერ იმ პირის ან ორგანოსგან დასტურის მიღების დრო, რომელსაც ანგარიშგების დასრულების უფლება აქვს. მომხმარებლებისათვის მნიშვნელოვანია, იცოდნენ, თუ როდის მოხდა ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცება გამოცემისათვის, რადგან ფინანსური ანგარიშგება ამ თარიღის შემდეგ მოვლენებს არ ასახავს. მომხმარებლებისათვის ასევე მნიშვნელოვანია, იცოდნენ, რომ იშვიათად რომელიმე პირს ან ორგანიზაციას გამოცემის შემდეგ ფინანსური ანგარიშგების შეცვლის უფლება აქვს. გამოცემის შემდეგ ფინანსური ანგარიშგების შეცვლის უფლებამოსილება აქვთ სამინისტროებს, მთავრობას, რომლის ნაწილიც არის ერთეული, პარლამენტს ან არჩეულ წარმომადგენლობით ორგანოს. ცვლილებების შემთხვევაში,

შესწორებული ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების
ახალ კომპლექტს წარმოადგენს.

ერთეულის შესახებ ინფორმაცია

1.4.7 ერთეულმა ქვემოთ მოცემული ფაქტორები იმ შემთხვევაში უნდა
გაამჟღავნოს, თუ მას ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად
გამოქვეყნებულ ინფორმაციაში აღნიშნული არსად
გაუმჟღავნებია:

- (ა) ერთეულის მისამართი და იურიდიული ფორმა და
იურისდიქცია, რომლის ფარგლებშიც იგი საქმიანობს;
- (ბ) ერთეულის ოპერაციების და მთავარი საქმიანობების ბუნების
აღწერა;
- (გ) კავშირი შესაბამის კანონმდებლობასთან, რომელიც
ერთეულის ოპერაციებს მართავს, თუ ასეთი რამ არსებობს; და
- (დ) მაკონტროლებელი ერთეულის და ეკონომიკური ერთეულის
მმართველი საბოლოო ერთეულის სახელწოდება (არსებობის
შემთხვევაში).

1.4.8 1.4.7 პუნქტის მიხედვით მოთხოვნილი ინფორმაციის გაუმჟღავნება
მომხმარებლებს ერთეულის საქმიანობების ბუნების დადგენის და იმ
საკანონმდებლო და ინსტიტუციონალური გარემოს შესწავლის
საშუალებას მისცემს, რომლის ფარგლებშიც მუშაობა უწევს. ეს
აუცილებელია აღრიცხვის მიზნებისათვის და მომხმარებლებს
ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების გაგებასა და შეფასებაში
დაეხმარება.

შეზღუდვები ფულად ნაშთებზე და ნასესხები სახსრების ხელმისაწვდომობა

1.4.9 ერთეულმა კომენტარებთან ერთად, ფინანსური ანგარიშგების
შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს ქვემოთ ჩამოთვლილის ბუნება და
ოდენობა:

- (ა) მნიშვნელოვანი ფულადი ნაშთები, რომელიც
ერთეულისათვის გამოსაყენებლად ხელმისაწვდომია;
- (ბ) მნიშვნელოვანი ფულადი ნაშთები, რომელიც გარე
შეზღუდვების საგანია; და
- (გ) გამოუყენებელი ნასესხები საშუალებები, რომლებიც
შეიძლება ხელმისაწვდომი იყოს მომავალი საოპერაციო
საქმიანობისათვის და კაპიტალური ვალდებულებების
დასაფარად, ამ სახსრების გამოყენებაზე ნებისმიერი
შეზღუდვის აღნიშვნით.

- 1.4.10 ერთეულის მიერ ფლობილი ფულადი ნაშთები ერთეულისათვის გამოსაყენებლად ხელმისაწვდომი არ იქნება, როდესაც, მაგალითად, კონტროლირებული ერთეული საქმიანობს ქვეყანაში, სადაც კონტროლი გაცვლაზე ან სხვა საკანონმდებლო შეზღუდვები გამოიყენება და ნაშთები მაკონტროლებელი ერთეულს ან სხვა კონტროლირებული ერთეულების მიერ ზოგადი გამოყენებისათვის ხელმისაწვდომი არ არის.
- 1.4.11 ერთეულის მიერ კონტროლირებული ფულადი ნაშთები შეიძლება მათი გამოყენების მიზანს ან დროს ზღუდავს. ეს ხშირად ხდება, როდესაც ერთეული კონკრეტული მიზნისათვის გამოსაყენებელ გრანტს ან შეწირულობას იღებს. ეს შეიძლება ასევე არსებობდეს, როდესაც ანგარიშგების თარიღისათვის ერთეული საბანკო ანგარიშზე ფლობს მისი, როგორც აგენტის, საქმიანობის ფარგლებში სხვა მხარეებისათვის შეგროვებულ, მაგრამ ჯერ გადაურიცხავ ფულად სახსრებს. მიუხედავად იმისა, რომ ეს ნაშთები ერთეულის მიერ კონტროლდება და მისი, როგორც ერთეულის ფულადი სახსრების, ანგარიშგება ხდება, მკითხველისათვის ასეთი ცალკეული მუხლების გამჟღავნება გამოსადეგი იქნება.
- 1.4.12 გამოუყენებელი ნასესხები სახსრები ერთეულისათვის ფულადი სახსრების პოტენციური წყაროა. ასეთი საშუალებების ოდენობის გამჟღავნება მკითხველს მსგავსი ფულადი სახსრების ხელმისაწვდომობის და იმ ოდენობის შეფასების საშუალებას აძლევს, რომლის ფარგლებშიც ერთეულმა ანგარიშგების პერიოდში გამოიყენა.

წარდგენის თანმიმდევრულობა

- 1.4.13 *ფინანსურ ანგარიშგებაში მუხლების წარდგენა და კლასიფიცირება ერთი პერიოდიდან მეორემდე უნდა შენარჩუნდეს, თუ:*
- (ა) *ერთეულის საქმიანობის ბუნებაში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილება ან მისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის გადახედვა არ აჩვენებს, რომ ცვლილებას მოვლენებისა და გარიგებების უფრო შესაფერისი წარდგენა მოჰყვება შედეგად; ან*
 - (ბ) *ცვლილება წარდგენაში წინამდებარე სტანდარტის სამომავლო შესწორებით მოითხოვება.*
- 1.4.14 მომსახურების გაწევის შეთანხმებების მნიშვნელოვანმა რესტრუქტურზაციამ; ახალი მნიშვნელოვანი სამთავრობო ერთეულის შექმნამ, ან არსებულის გაუქმებამ; მნიშვნელოვანმა შეძენამ ან გაყიდვამ; ან ერთეულის ზოგადი მიზნების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის გადახედვამ შეიძლება გამოიწვიოს, ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგების ან სხვა ცალკეული ფინანსური ანგარიშგების

განსხვავებულად წარდგენის აუცილებლობა. მაგალითად, მთავრობამ შეიძლება გაყიდოს სამთავრობო შემნახველი ბანკი, რომელიც მისი ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი კონტროლირებული ერთეულია და დარჩენილი ეკონომიკური ერთეული ახორციელებს, ძირითადად, ადმინისტრაციული და პოლიტიკური ხასიათის მომსახურებას. ამ შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, რომლითაც ფინანსური ინსტიტუტი მთავრობის მნიშვნელოვან საქმიანობად არის იდენტიფიცირებული, სავარაუდოდ, რელევანტური არ იქნება.

- 1.4.15 ერთეულმა მისი ფინანსური ინფორმაციის წარდგენა მხოლოდ მაშინ უნდა შეცვალოს, თუ განახლებული სტრუქტურა, სავარაუდოდ შენარჩუნდება, ან სარგებელი ალტერნატიული წარდგენიდან ნათელია. როდესაც ასეთ წარდგენაში ცვლილებები ხორციელდება, ერთეული მისი შედარებადი ინფორმაციის რეკლასიფიკაციას 1.4.19 პუნქტის შესაბამისად ახდენს. როდესაც ერთეული ამ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტთან შესაბამისობაშია, ცვლილება წარდგენაში ეროვნული მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად დაშვებულია, რამდენადაც განახლებული წარდგენა წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნებთან შესაბამისობაშია.

შედარებადი ინფორმაცია

- 1.4.16 *თუ წინამდებარე სტანდარტის დებულებები ნებას არ რთავს ან სხვაგვარად არ მოითხოვს შედარებადი ინფორმაცია წარდგენილი უნდა იქნეს წინა პერიოდისათვის ყველაწარმოადგენი ინფორმაციისათვის, რომლის წარდგენასაც ფინანსურ ანგარიშგებაში წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, გარდა იმ პერიოდის ფინანსური ანგარიშგებისა, რომლის მიმართაც სტანდარტი პირველად გამოიყენება. შედარებადი ინფორმაცია აღწერილობითი ხასიათის ინფორმაციაში უნდა იქნეს ჩართული, როდესაც იგი მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების გასაგებად რელევანტურია.*
- 1.4.17 წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების წარდგენას და განსაზღვრავს კონკრეტულ გამჟღავნებებს, რომლებიც ამ ანგარიშგებასა და შენიშვნებში მოითხოვება. წინამდებარე სტანდარტი არ კრძალავს დამატებითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას. წინამდებარე სტანდარტის მე-2 პუნქტი რეკომენდაციას იძლევა განსაზღვრული დამატებითი გამჟღავნებების შესახებ. როდესაც ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებასთან ერთად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება ან რეკომენდებული გამჟღავნებები წინამდებარე სტანდარტის მე-2 პუნქტის მიხედვით ხორციელდება, შედარებადი ინფორმაციის გამჟღავნებები ასევე რეკომენდებულია.

- 1.4.18 ზოგიერთ შემთხვევაში, ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია წინა პერიოდ(ებ)ისათვის მიმდინარე პერიოდში რელევანტურობას ინარჩუნებს; მაგალითად, იურიდიული დავა, რომლის შედეგიც ბოლო ანგარიშგების თარიღისათვის ზუსტად ცნობილი არ იყო და ჯერ კიდევ არ გადაწყვეტილა, მიმდინარე პერიოდში შეიძლება გამჟღავნდეს თუ არა. მომხმარებლები სარგებლობენ ინფორმაციის ფლობით, რომ ბოლო ანგარიშგების თარიღისათვის გაურკვევლობა არსებობდა და მიიღებენ ინფორმაციას პერიოდის განმავლობაში გაურკვევლობის დასაძლევად გადადგმული ნაბიჯების შესახებ.
- 1.4.19 *როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში გასამჟღავნებელი მუხლების წარდგენა ან კლასიფიცირება შესწორდება, შედარებადი ოდენობები უნდა რეკლასიფიცირდეს (თუ ამის გაკეთება პრაქტიკულად შეუძლებელი არ არის), რათა უზრუნველყოფილ იქნეს შედარებადობა მიმდინარე პერიოდთან; ასევე უნდა გამჟღავნდეს ბუნება, ოდენობა და ნებისმიერი რეკლასიფიცირების მიზეზი. როდესაც შედარებადი ოდენობების რეკლასიფიცირება არაპრაქტიკულია, ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს რეკლასიფიცირების განუხორციელებლობის მიზეზი და რეკლასიფიცირების შემთხვევაში მოსალოდნელი ცვლილებების ბუნება.*
- 1.4.20 გარემოებები შეიძლება არსებობდეს, როდესაც შედარებადი ინფორმაციის რეკლასიფიცირება მიმდინარე პერიოდთან შედარებადობის მისაღწევად არაპრაქტიკულია. მაგალითად, მონაცემები წინა პერიოდ(ებ)ში შეიძლება არ იყოს შეგროვებული იმ გზით, რომელიც რეკლასიფიკაციის საშუალებას იძლევა და შეიძლება ინფორმაციის ხელახლა შესაქმნელად პრაქტიკული არ იყოს. ასეთ შემთხვევებში, შედარებადი ოდენობების ინფორმაციის განსახორციელებელი შესწორებების ბუნება გამჟღავნდება.

ფინანსური ანგარიშგების იდენტიფიცირება

- 1.4.21 *ფინანსური ანგარიშგება ცხადად უნდა იდენტიფიცირდეს და განსხვავდებოდეს იმავე გამოყენებულ დოკუმენტში მოცემული სხვა ინფორმაციისაგან.*
- 1.4.22 წინამდებარე სტანდარტი ეხება მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებას და არა წლიურ ანგარიშში ან სხვა დოკუმენტში წარმოდგენილ სხვა ინფორმაციას. მაშასადამე, მნიშვნელოვანია, რომ მომხმარებლებს აქვთ წინამდებარე სტანდარტის გამოყენებით მომზადებული ინფორმაციის იმ ინფორმაციისაგან განსხვავების საშუალება, რომელიც შეიძლება მომხმარებლებისათვის სასარგებლო იყოს, მაგრამ წინამდებარე სტანდარტის საგანს არ წარმოადგენდეს.
- 1.4.23 *ფინანსური ანგარიშგების თითოეული კომპონენტი ნათლად უნდა იდენტიფიცირდეს. გარდა ამისა, ნათლად უნდა იქნეს*

წარმოდგენილი და გამოვრებული შემდეგი ინფორმაცია, როდესაც ეს წარმოდგენილი ინფორმაციის სრულყოფილად აღქმისათვის აუცილებელია:

- (ა) ანგარიშვალდებული ერთეულის სახელი ან იდენტიფიკაციის სხვა საშუალებები;
- (ბ) მოიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ინდივიდუალურ ერთეულს ან ეკონომიკურ ერთეულს;
- (გ) ანგარიშგების თარიღი ან პერიოდი, რომელსაც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების დაკავშირებული კომპონენტის შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგება;
- (დ) ანგარიშგების ერთეული; და
- (ე) ფინანსურ ანგარიშგებაში მონაცემების წარდგენისას გამოყენებული სიზუსტის დონე.

1.4.24 1.4.23 პუნქტის მოთხოვნები, როგორც წესი, ფინანსური ანგარიშგების თითოეულ გვერდზე გვერდის სათაურისა და აბრევიატურის აღნიშვნით შემოიფარგლება. ასეთი ინფორმაციის წარმოდგენის საუკეთესო საშუალების დასადგენად საჭიროა განსჯა. მაგალითად, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება ელექტრონულად იკითხება, დამატებითი გვერდები შეიძლება არ იყოს გამოყენებული. ასეთ შემთხვევებში, 1.4.23 პუნქტში იდენტიფიცირებული მუხლები საკმარისად ხშირად არის წარდგენილი მიწოდებული ინფორმაციის სრულყოფილად აღქმის უზრუნველსაყოფად.

1.4.25 საანგარიშგებო ვალუტის ათას ან მილიონ ერთეულებში ინფორმაციის წარმოდგენა ფინანსურ ანგარიშგებას ხშირად უფრო გასაგებს ხდის. ეს მისაღებია, რამდენადაც წარდგენაში სიზუსტის დონე გამჟღავნებულია და სათანადო ინფორმაცია არ იკარგება.

1.5 შეცდომების გასწორება

1.5.1 ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ ფულად ნაშთებთან დაკავშირებით შეცდომის წარმოშობისას წინა პერიოდებთან დაკავშირებული შეცდომის ოდენობა ანგარიშში ასახული უნდა იქნეს პერიოდის დასაწყისის ფულადი სახსრების ოდენობის შესწორებით. უნდა განახლდეს შედარებადი ინფორმაცია, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ამის გაკეთება არაპრაქტიკულია.

1.5.2 ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი:

- (ა) შეცდომის ბუნება;
- (ბ) შესწორების ოდენობა; და

(გ) **ფაქტი, რომ შედარებადი ინფორმაცია გადაანგარიშებულია, ან ამის გაკეთება არაპრაქტიკულია.**

- 1.5.3 ერთი ან რამდენიმე პერიოდის შეცდომები ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში შეიძლება მიმდინარე პერიოდში აღმოჩნდეს. შეცდომები შეიძლება გამოწვეული იყოს მათემატიკური ცდომილებით, სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებაში დაშვებული ცდომილებით, ფაქტების არასწორი ინტერპრეტაციით, თაღლითობით ან უყურადღებობით. წინა პერიოდთან დაკავშირებული შეცდომის აღმოჩენისას ფულადი სახსრების საწყისი ბალანსი შესწორდება, რათა შეცდომა აღმოიფხვრას და ფინანსური ანგარიშგება, წინა პერიოდის შედარებადი ინფორმაციის ჩათვლით, ისე იქნას წარმოდგენილი, თითქოს შეცდომა მისი წარმოშობის პერიოდში გასწორდა. შეცდომის ახსნა და მისი შესწორება ჩართულია შენიშვნებში.
- 1.5.4 შედარებადი ინფორმაციის გადაანგარიშება ყოველთვის არ იწვევს მმართველი ორგანოს მიერ დამტკიცებული ან მარეგულირებელი ორგანოს მიერ რეგისტრირებული ან შევსებული ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას. თუმცა, ეროვნული კანონები შეიძლება მოითხოვდეს ასეთი ფინანსური ანგარიშგების შესწორებას.
- 1.5.5 ეს სტანდარტი მოითხოვს ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგების წარდგენას და არ კრძალავს სხვა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას. ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებასთან ერთად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას შეცდომების შესწორებასთან დაკავშირებული 1.5.1 და 1.5.2 პუნქტების მოთხოვნები ამ ანგარიშგებებისათვის გამოიყენება.

1.6 კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება

განმარტებები

- 1.6.1 *წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:*

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არის ინდივიდუალური ერთეულის სახით წარმოდგენილი ეკონომიკური ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება.

ერთეულისკონტროლი არის სხვა ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო საქმიანობის პოლიტიკის მართვის ძალაუფლება, რომლის მიზანია მისი საქმიანობიდან სარგებლის მიღება.

კონტროლირებული ეწოდება სხვა ერთეულის კონტროლზე მყოფ ერთეულს (ცნობილია, როგორც კონტროლირებული ერთეული).

მაკონტროლებელი არის ერთეული რომელსაც ერთი ან მეტი კონტროლირებული ერთეული ყავს.

ეკონომიკური ერთეული გულისხმობს ერთეულთა ჯგუფს, რომელიც მაკონტროლებელ და ერთ ან რამდენიმე კონტროლირებულ ერთეულს მოიცავს.

ეკონომიკური ერთეული

- 1.6.2 ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის, ტერმინი „ეკონომიკური ერთეული“ წინამდებარე სტანდარტში გამოიყენება მაკონტროლებელი ერთეულის და ნებისმიერი კონტროლირებული ერთეულის მომცველი ერთეულთა ჯგუფის განსამარტავად.
- 1.6.3 ეკონომიკურ ერთეულთან მიმართებით, ზოგჯერ გამოყენებული სხვა ტერმინები მოიცავს „ადმინისტრაციულ ერთეულს“, „ფინანსური ანგარიშგების ერთეულს“, „კონსოლიდირებულ ერთეულს“ და „ჯგუფს“.
- 1.6.4 ეკონომიკური ერთეული შეიძლება ერთეულებს აერთიანებდეს, როგორც სოციალური პოლიტიკით, ასევე კომერციული მიზნებით. მაგალითად, სამთავრობო საბინაო-კომუნალური მეურნეობა შეიძლება იყოს იმ ერთეულების მომცველი ეკონომიკური ერთეული, რომლებიც საცხოვრებელს, ნომინალური გადასახდელის სანაცვლოდ, ან კომერციულ საფუძველზე უზრუნველყოფენ.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მოქმედების სფერო

- 1.6.5 კონტროლირებული ერთეული, 1.6.7 და 1.6.8 პუნქტებში იდენტიფიცირებული კონტროლირებული ერთეულების გარდა, უნდა გამოსცემდნენ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც ყველა კონტროლირებული ერთეულის, უცხოურის და ადგილობრივის კონსოლიდირებას ახდენს, 1.6.6 პუნქტში აღნიშნულის გარდა.
- 1.6.6 კონტროლირებული ერთეული კონსოლიდაციიდან უნდა გამოირიცხოს მკაცრი გრძელვადიანი შეზღუდვების ქვეშ მისი აქტივობებისას, რაც მაკონტროლებელ ერთეულს მისი აქტივობებიდან სარგებლის მიღების საშუალებას არ აძლევს.
- 1.6.7 მთლიანად ფლობილ კონტროლირებულ ერთეულს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა არ სჭირდება, თუ დაეუშვებთ, რომ ასეთი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები, სავარაუდოდ, არ არსებობენ, ან მათი საინფორმაციო საჭიროებები დაკმაყოფილებულია მაკონტროლებელ ერთეულის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებით.
- 1.6.8 ვირტუალურად მთლიანად ფლობილ კონტროლირებულ ერთეულს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა არ

**სჭირდება, თუ დაფუძნებთ, რომ მაკონტროლებელი ერთეული
უმცირესობის წილის მფლობელებისაგან დასტურს მიიღებს.**

- 1.6.9 მთავრობის ან საჯარო სექტორის სხვა მაკონტროლებელი ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები, როგორც წესი, შეწუხებულნი არიან და უნდა იყვნენ გაფრთხილებულნი ეკონომიკური ერთეულის მიერ კონტროლირებული მთლიანი ფულადი რესურსების შესახებ. ეს საჭიროება სრულდება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მიერ, რომელიც ეკონომიკური ერთეულის შესახებ, ცალკეული ერთეულების იურიდიული ბარიერების გაუთვალისწინებლად, ფინანსურ ინფორმაციას წარმოადგენს.
- 1.6.10 წინამდებარე სტანდარტის 1.3.4 პუნქტი მოითხოვს, რომ ანგარიშვალდებულმა ერთეულმა მოამზადოს ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგება. 1.6.5 პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, მთავრობის ან სხვა საჯარო სექტორის ერთეულის (მაკონტროლებელი ერთეულის) მიერ მომზადებული ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგება მის მიერ კონტროლირებული ერთეულების ფულადი სახსრების შემოსულობებს, გადასახდელებს და ნაშთებს შეაჯამებს. წინამდებარე სტანდარტის პირველი ნაწილის შესაბამისად მოთხოვნილი განმარტებითი შენიშვნები ასევე წარდგენილი იქნება კონსოლიდაციის საფუძველით. წინამდებარე სტანდარტის მე-5 დანართი ასახავს კონტროლის ცნების გამოყენებას ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების დასადგენად.
- 1.6.11 წინამდებარე სტანდარტი არ კრძალავს ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების დამატებითი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას. ეს დამატებითი ანგარიშგებები შეიძლება, მაგალითად, წარმოაჩენდნენ დამატებით ინფორმაციას განსაზღვრულ საფონდო ჯგუფთან დაკავშირებულ შემოსულობებსა და გადასახდელებზე, ან წარმოაჩენდნენ განსაზღვრული ტიპის ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ დამატებით დეტალებს. წინამდებარე სტანდარტის მე-2 ნაწილი ახდენს ერთეულისათვის რეკომენდებული დამატებითი შენიშვნების იდენტიფიცირებას. დამატებითი ანგარიშგება და განმარტებითი შენიშვნები, სადაც მიზანშეწონილია, ასევე წარმოაჩენს კონსოლიდირებულ ინფორმაციას,.
- 1.6.12 ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის, ანგარიშვალდებული ერთეული (ფინანსური ანგარიშგების ერთეული) შეიძლება შედგებოდეს რიგი კონტროლირებული ერთეულებისაგან, მ.შ. სამთავრობო დეპარტამენტებისაგან, სახელმწიფო კომერციული საწარმოებისაგან (სკს). ფინანსური ანგარიშგების ერთეულის მოქმედების სფეროს დადგენა შეიძლება რთული აღმოჩნდეს ბევრი

პოტენციური ერთეულისათვის. ამ მიზეზით, ფინანსური ანგარიშგების ერთეულები ხშირად განისაზღვრება კანონმდებლობით. ზოგიერთ შემთხვევაში, წინამდებარე სტანდარტით მოთხოვნილი ფინანსური ანგარიშგების ერთეული შეიძლება განსხვავდებოდეს კანონმდებლობით განსაზღვრული ანგარიშვალდებული ერთეულისაგან და შეიძლება საჭირო იყოს დამატებითი განმარტებითი შენიშვნები კანონმდებლობით გათვალისწინებული საანგარიშგებო მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად.

- 1.6.13 სხვა ერთეულის მიერ მთლიანად ფლობილ ანგარიშვალდებულ ერთეულს (როგორც არის მთავრობის მიერ მთლიანად ფლობილი სამთავრობო სააგენტო) არ მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, როდესაც ასეთი ანგარიშგება მისი მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ არ მოითხოვება და მაკონტროლებელი ერთეულის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებით სხვა მომხმარებლების საჭიროებები შესაძლოა საუკეთესოდ დაკმაყოფილდეს. თუმცა, საჯარო სექტორში მთლიანად ან ვირტუალურად მთლიანად ფლობილი ბევრი მაკონტროლებელი ერთეული მთავრობის საქმიანობის საკვანძო სექტორია. ამ შემთხვევებში, ზოგიერთი მომხმარებლების საინფორმაციო საჭიროებები შეიძლება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენით, მთლიანი სამთავრობო მასშტაბით, არ იყოს დაკმაყოფილებული და წინამდებარე სტანდარტის მიზანი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ვალდებულებისაგან ასეთი ერთეულების გათავისუფლება არ არის. ბევრ იურისდიქციაში მთავრობებს ეს გაცნობიერებული აქვთ და ასეთი ერთეულებისათვის ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნები კანონმდებლობით არის გათვალისწინებული.
- 1.6.14 ზოგიერთ იურისდიქციაში ვირტუალურად მთლიანად სხვა ერთეულის მიერ ფლობილი სათაო ერთეული (როგორც არის სამთავრობო ერთეული, რომლის უმცირესობის წილს კერძო სექტორი ფლობს) ასევე გათავისუფლებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისაგან, თუ სათაო ერთეული უმცირესობის წილის მფლობელებისაგან თანხმობას მოიპოვებს. ვირტუალურად სრულად ფლობილი, როგორც წესი, გულისხმობს, რომ სათაო ერთეული ფლობს ხმის უფლების 90%-ს ან მეტს. წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის, უმცირესობის ინტერესი ხმის უფლების ის ნაწილია, რომელიც სათაო ერთეულის მიერ არ არის ფლობილი პირდაპირ ან არაპირდაპირ შვილობილი ერთეულების საშუალებით.
- 1.6.15 გარკვეულ შემთხვევებში, ეკონომიკური ერთეული შეიძლება მოიცავდეს რიგ შუალედურ მაკონტროლებელ ერთეულებს. მაგალითად, როდესაც ჯანმრთელობის დეპარტამენტი შეიძლება

იყოს სათაო ერთეული, ადგილობრივ ან რეგიონულ დონეზე შეიძლება არსებობდეს შუალედური მაკონტროლებელი ერთეულები. აღრიცხვისა და ანგარიშგების მოთხოვნები თითოეულ იურისდიქციაში შეიძლება განსაზღვრავდეს, თუ რომელ ერთეულებს მოეთხოვებათ (ან რომელია გათავისუფლებული) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადება. როდესაც არ არსებობს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მოთხოვნა შუალედური მაკონტროლებელი ერთეულებისათვის, მაგრამ, სავარაუდოდ, არსებობენ ეკონომიკური ერთეულის ზოგადი მიზნების ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები, შუალედური დონის მაკონტროლებელ ერთეულებს ანგარიშგების მომზადების და გამოქვეყნების რეკომენდაცია ეძლევათ..

კონსოლიდაციის პროცედურები

1.6.16 გამოიყენება კონსოლიდაციის შემდეგი პრინციპები:

- (ა) *ფულადი ნაშთები და ფულადი ოპერაციები ერთეულებს შორის, ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში, სრულად უნდა აღმოიფხვრას;*
- (ბ) *როდესაც კონსოლიდაციაში გამოყენებული ფინანსური ანგარიშგება სხვადასხვა ანგარიშგების თარიღებისათვის არის შედგენილი, შესწორებები უნდა განხორციელდეს ანგარიშგების თარიღებსა და სათაო ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების თარიღს შორის დადებული მნიშვნელოვანი ფულადი ოპერაციებისთვის ნებისმიერ შემთხვევაში, ანგარიშგების თარიღებს შორის განსხვავება არ უნდა აღემატებოდეს 3 თვეს; და*
- (გ) *კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს უნიფიცირებული სააღრიცხვო პოლიტიკების გამოყენებით, ფულადი ოპერაციებისათვის. თუ უნიფიცირებული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას პრაქტიკული არ არის, ეს ფაქტი უნდა გამოყვანილეს განმარტებით შენიშვნებში, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მუხლებთან ერთად, რომელთა მიმართაც განსხვავებული სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიყენება.*

1.6.17 1.6.16 პუნქტში აღნიშნული კონსოლიდაციის პროცედურები ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძველს, ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში, ინდივიდუალური ერთეულების სახით შემავალი ყველა ერთეულისათვის იძლევა.

1.6.18 კონსოლიდირებულმა ფინანსურმა ანგარიშგებამ მხოლოდ ეკონომიკურ ერთეულსა და გარე ერთეულს შორის დადებული

გარიგებები უნდა ასახოს. შესაბამისად, ეკონომიკური ერთეულის შიგნით გარიგებები გამოირიცხება, რათა თავიდან იქნეს აცილებული ორმაგი ჩანაწერი. მაგალითად, სამთავრობო დეპარტამენტმა შეიძლება ფიზიკური აქტივი სხვა სამთავრობო დეპარტამენტს მიყიდოს. რადგანაც ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადების გავლენა მთლიან სამთავრობო ანგარიშვალდებულ ერთეულზე ნულს შეადგენს, ეს ტრანზაქცია უნდა გამოირიცხოს, მთლიანი სამთავრობო ანგარიშვალდებულებული ერთეულის მისაღები და გადასახდელი ფულადი სახსრების ნაკადების გადაჭარბებულად წარმოჩენის თავიდან აცილების მიზნით. სამთავრობო ერთეულს შეიძლება ფინანსური სახსრები საჯარო სექტორის ფინანსურ ინსტიტუტში ქონდეს. მთლიან სამთავრობო დონეზე აღნიშნული ნაშთების არსებობა გამოითითება, რადგან ისინი ეკონომიკური ერთეულის შიგნით არსებული ნაშთებია. მსგავსად ამისა, უცხოეთში მოქმედმა სახელმწიფო კომერციულმა საწარმომ შეიძლება გადაუხადოს თანხა სამთავრობო დეპარტამენტს, რომელიც ანგარიშგების თარიღისათვის შესაძლებელია გზაში იყოს. თუ ასეთ შემთხვევაში გარიგება არ გამოირიცხება, შეიძლება ეკონომიკური ერთეულის ფულადი სახსრების ნაშთები შემცირებულად, ხოლო ფულადი გადახდები გაზვიადებულად წარმოჩნდეს.

- 1.6.19 ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში შემავალმა ცალკეულმა ერთეულებმა შეიძლება ფულადი სახსრების ნაკადების შემოსულობებისა და გადასახდელების აღსარიცხად და მათი ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენად განსხვავებული პოლიტიკა დანერგონ. მსგავსი ოპერაციებიდან წარმოშობილი ფულადი შემოსულობები და გადასახდელები კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, სადაც მოსალოდნელია, უნიფიცირებული სახით არის კლასიფიცირებული და წარმოდგენილი.

კონსოლიდაციასთან დაკავშირებული განმარტებები

- 1.6.20 *კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა განმეღვანდეს:*

- (ა) *მნიშვნელოვანი შვილობილი ერთეულების ჩამონათვალი, სახელისა და მათი საქმიანობის ადგილზე მოქმედი იურისდიქციის ჩათვლით (თუ ის სათაო ერთეულის საქმიანობის ადგილზე მოქმედი იურისდიქციისაგან განსხვავდება); და*
- (ბ) *მიზეზები, თუ რატომ არის შეუძლებელი შვილობილი ერთეულის კონსოლიდაციაში ჩართვა.*

გარდამავალი დებულებები

- 1.6.21 წინამდებარე სტანდარტის დამნერგავ სათაო ერთეულებს შეიძლება ჰყავდეთ უამრავი შვილობილი ერთეული, რომლებიც ერთმანეთში

უამრავ ოპერაციას ახორციელებენ. შესაბამისად, შესაძლოა რთული აღმოჩნდეს ყველა იმ ოპერაციისა და ნაშთის იდენტიფიცირება, რომელიც ეკონომიკური ერთეულის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნებისათვის უნდა გამოირიცხოს. ამ მიზეზით, გარდამავალ პერიოდში, როგორც 1.8.2 პუნქტშია მითითებული, ეკონომიკური ერთეული მის ფარგლებში ერთეულებს შორის განხორციელებული გარიგებების და ნაშთების გამორიცხვის მოთხოვნისაგან განთავისუფლდება. თუმცა, 1.8.3 პუნქტის მიხედვით, ერთეულებმა, რომლებიც გარდამავალ დებულებებს იყენებენ, უნდა გაამყდონ ფაქტი, რომ ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში ერთეულებს შორის განხორციელებული ყველა გარიგება და ნაშთი არ გამორიცხულა.

1.7 უცხოური ვალუტა

განმარტებები

1.7.1 *წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:*

საბოლოო განაკვეთი არის საოტ გასაცვლეო სავალუტო კურსი ანგარიშგების თარიღისათვის.

საკურსო სხვაობა წარმოადგენს უცხოური ვალუტის ერთი და იგივე ოდენობის სხვადასხვა გაცვლითი კურსით ანგარიშგებისას წარმოშობილ განსხვავებას.

სავალუტო კურსი არის ორ ვალუტას შორის გაცლის დროს გამოყენებული კოეფიციენტი.

უცხოური ვალუტა არის ვალუტა, ერთეულის საანგარიშგებო ვალუტის გარდა.

საანგარიშგებო ვალუტა წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას გამოყენებულ ვალუტას.

უცხოური ვალუტის ფულადი შემოსულობების, გადასახდელების და ნაშთების ასახვის მეთოდი

1.7.2 *უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციებით წარმოშობილი ფულადი შემოსულობები და გადასახდელები ერთეულის საანგარიშგებო ვალუტით უნდა აისახოს, ამ ვალუტის მიმართ შემოსულობის მიღებისა და გადახდის დღეს საანგარიშგებო და უცხოურ ვალუტებს შორის არსებული გაცვლითი კურსის გამოყენებით.*

1.7.3 *უცხოური ვალუტის ფულადი ნაშთები ანგარიშგებაში საბოლოო გაცვლითი კურსის გამოყენებით უნდა აისახოს.*

- 1.7.4 უცხოური შვილობილი ერთეულის ფულადი შემოსულობები და გადასახდელები უნდა დაკონვერტირდეს შემოსულობების მიღებისა და გადასახდელების გადახდის დღეს, საანგარიშგებო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის არსებული გაცვლითი კურსის გამოყენებით.
- 1.7.5 ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს საკურსო სხვაობის ოდენობა პერიოდის საწყის და საბოლოო ფულად ნაშთებს შორის.
- 1.7.6 როდესაც საანგარიშგებო ვალუტა ერთეულის რეგისტრაციის ადგილას გავრცელებული ვალუტისაგან განსხვავდება, განსხვავებული ვალუტის გამოყენების მიზეზი უნდა გამჟღავნდეს ასევე, უნდა გამჟღავნდეს საანგარიშგებო ვალუტის ნებისმიერი ცვლილების მიზეზი.
- 1.7.7 შეიძლება მთავრობებს და სამთავრობო ერთეულებს უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული გარიგებები ჰქონდეთ, როგორც არის ვალის აღება უცხოურ ვალუტაში ან საქონლისა და მომსახურების შექენა უცხოურ ვალუტაში, სადაც შესყიდვის ფასი უცხოურ ვალუტად არის აღიარებული. ისინი ასევე შეიძლება ასრულებდნენ უცხოურ ოპერაციებს და ამ ოპერაციების ფარგლებში ფულის გადარიცხვისა და მიღების ოპერაციებს. უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული გარიგებები და უცხოური ოპერაციები ფინანსურ ანგარიშგებაში რომ ჩაერთოს, ერთეულმა ფულადი შემოსულობები, გადასახდელები და ნაშთები საანგარიშგებო ვალუტაში უნდა გამოსახოს.
- 1.7.8 უცხოური ვალუტის გაცვლითი კურსის ცვლილების შედეგად წარმოშობილი არარეალიზებული მოგება და ზარალი ფულად შემოსულობებს ან გადასახდელებს არ წარმოადგენს. თუმცა, გაცვლითი კურსის ცვლილების გავლენა უცხოურ ვალუტაში არსებულ ფულზე წარმოდგენილი იქნება ფულადი სახსრების ნაკადების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში, რათა პერიოდის საწყისი და საბოლოო ფული შესაბამისი იყოს. ეს ოდენობა ფულადი გადასახდელებისა და შემოსულობებისაგან განცალკევებულად იქნება წარმოდგენილი და მოიცავს, არსებობის შემთხვევაში, პერიოდის ბოლოს გაცვლითი კურსის გამოყენებით ანგარიშგებაში ასახულ ფულად შემოსულობებში, გადასახდელებსა და ნაშთებში არსებულ განსხვავებებს.

1.8 პირველი ნაწილის 1-7-ე თავების ძალაში შესვლის თარიღი და გარდამავალი დებულებები

ძალაში შესვლის თარიღი

- 1.8.1 წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის პირველი ნაწილის 1-7-ე თავები

გამოიყენება 2004 წლის პირველ იანვარს ან მას შემდეგ დაწყებული
პერიოდების წლიური ფინანსური ანგარიშგებებისათვის.
რეკომენდებულია ადრეული გამოყენება.

გარდამავალი დებულებები—კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება

- 1.8.2 ერთეულები ვალდებული არ არიან, აკმაყოფილებდნენ 1.6.16 (ა) პუნქტის დებულებებს, რომლებიც ეხება ეკონომიკური ერთეულის შიგნით, ერთეულებს შორის განხორციელებული გარიგებებისა და ფულადი ნაშთების გამორიცხვას სტანდარტის დანერგვიდან 3 წლის განმავლობაში დაწყებული საანგარიშგებო პერიოდებისათვის.
- 1.8.3 1.8.2 პუნქტის გარდამავალი დებულებების გამოყენებისას ერთეულებმა უნდა გაამჟღავნონ ფაქტი, რომ ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში, ერთეულებს შორის განხორციელებული ყველა გარიგება და ფულადი ნაშთები არ გამორიცხულა.
- 1.9 საბიუჯეტო ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში

განმარტებები

- 1.9.1 წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

სააღრიცხვო მეთოდი ნიშნავს აღრიცხვის დარიცხვის ან საკასო მეთოდს, როგორც განმარტებულია საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის სტანდარტებსა და საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდის სტანდარტში.

წლიური ბიუჯეტი არის ერთწლიანი პერიოდისათვის დამტკიცებული ბიუჯეტი. ეს არ მოიცავს გამოქვეყნებულ ფორგარდულ შეფასებებს ან დაგეგმვას საბიუჯეტო პერიოდის შემდგომი პერიოდებისათვის.

ასიგნება არის უფლებამოსილი ორგანოს მიერ ფინანსური სახსრების განაწილებაზე, საკანონმდებლო ან მსგავსი ორგანოს მიერ დადგენილი მიზნებისათვის, გაცემული უფლებამოსილება.

დამტკიცებული ბიუჯეტი არის კანონის, ასიგნებების გამოყოფაზე კანონპროექტის, მთავრობის ბრძანებულების და სხვა გადაწყვეტილებების შედეგად მიღებული ხარჯის გაწევის უფლებამოსილება, რომელიც უკავშირდება წინასწარ პროგნოზირებულ შემოსავალს ან შემოსულობას საბიუჯეტო პერიოდის განმავლობაში.

საბიუჯეტო საფუძველი ნიშნავს საკანონმდებლო ორგანოს მიერ დამტკიცებულ და ბიუჯეტით გათვალისწინებულ დარიცხვის, საკასო ან აღრიცხვის სხვა მეთოდს.

შედარებადი საფუძველი ნიშნავს იმავე საბუღალტრო კლასიფიკაციის საფუძველზე, იმავე ერთეულებისათვის იმავე პერიოდში წარმოდგენილ ფაქტობრივ თანხებს, როგორც დამტკიცებული ბიუჯეტის შემთხვევაში გვხვდება.

საბოლოო ბიუჯეტი არის ყველანაირი რეზერვის, გადასატანი თანხების, გადარიცხვების, განაწილებების, დამხმარე ასიგნებების და საბიუჯეტო პერიოდთან დაკავშირებული სხვა ავტორიზებული საკანონმდებლო ან მსგავსი უფლებამოსილების ცვლილებების შესაბამისად შესწორებული თავდაპირველი ბიუჯეტი..

მრავალწლიანი ბიუჯეტი არის ერთ წელზე მეტი პერიოდისთვის დამტკიცებული ბიუჯეტი. ის არ მოიცავს გამოქვეყნებულ ფორვარდულ შეფასებებს ან დაგეგმვებს საბიუჯეტო პერიოდს მიღმა არსებული პერიოდებისთვის.

თავდაპირველი ბიუჯეტი არის საბიუჯეტო პერიოდისათვის დამტკიცებული საწყისი ბიუჯეტი.

დამტკიცებული ბიუჯეტი

1.9.2 დამტკიცებული ბიუჯეტი, წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, ასახავს წინასწარ პროგნოზირებულ შემოსავლებს ან შემოსულობებს, რომლებიც, სავარაუდოდ, წლიურ ან მრავალწლიურ საბიუჯეტო პერიოდში, მიმდინარე გეგმებსა და წინასწარ პროგნოზირებულ ეკონომიკურ მდგომარეობაზე დაყრდნობით, ამ საბიუჯეტო პერიოდის განმავლობაში წარმოიშობა. ის აგრეთვე ასახავს საკანონმდებლო ან მსგავსი ორგანოს მიერ დამტკიცებულ ხარჯებს ან სხვა გადასახდელებს. დამტკიცებული ბიუჯეტი იმ სამომავლო მოვლენებზე და მათი შესაძლო მართვის ღონისძიებებზე დამყარებული დაგეგმვა ან ფორვარდული შეფასებები არ არის, რომლებიც შესაძლოა არ მოხდეს. მსგავსად ამისა, დამტკიცებული ბიუჯეტი განსხვავდება მოსალოდნელი ფინანსური ინფორმაციისაგან, რომელიც შეიძლება იყოს პროგნოზი, დაგეგმვა ან მათი კომბინაცია – მაგალითად, ერთწლიან პროგნოზს დამატებული 5-წლიანი გეგმა.

1.9.3 ზოგიერთ იურისდიქციაში ბიუჯეტს შესაძლოა ხელი მოეწეროს კანონის ფარგლებში, როგორც დამტკიცების პროცესის ნაწილს. სხვა იურისდიქციებში დამტკიცება შესაძლებელია ბიუჯეტის კანონად ქცევის გარეშე. როგორც არ უნდა იყოს დამტკიცების პროცედურა, დამტკიცებული ბიუჯეტის კრიტიკული მახასიათებელია ის, რომ მთავრობის ხაზინიდან ან მსგავსი ორგანოდან ფულადი სახსრების

გატანის უფლებამოსილებას, შეთანხმებული და იდენტიფიცირებული მიზნებისათვის, უფრო მაღალი დონის საკანონმდებლო ორგანო ან სხვა შესაბამისი დაწესებულება იძლევა. დამტკიცებული ბიუჯეტი განსაზღვრავს ხარჯის გაწევის უფლებამოსილებას კონკრეტული მუხლებისათვის. ხარჯის გაწევის უფლებამოსილება ზოგადად განიხილება კანონით დადგენილ ლიმიტად, რომლის ფარგლებშიც უნდა საქმიანობდეს ერთეული. ზოგიერთ იურისდიქციაში დამტკიცებული ბიუჯეტი, რომლის შესაბამისადაც ანგარიშვალდებულია ერთეული, შეიძლება თავდაპირველი ბიუჯეტი იყოს, სხვა იურისდიქციაში კი - საბოლოო ბიუჯეტი.

- 1.9.4 თუ ბიუჯეტი საბიუჯეტო პერიოდის დაწყებამდე არ დამტკიცებულა, თავდაპირველი ბიუჯეტი საბიუჯეტო წლის განმავლობაში გამოსაყენებლად პირველად დამტკიცებულ ბიუჯეტს წარმოადგენს.

თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტი

- 1.9.5 თავდაპირველი ბიუჯეტი შეიძლება მოიცავდეს ნარჩენ ასიგნებას დაქვემდებარებულ თანხებს, რომლებიც, კანონის შესაბამისად, წინა წლებიდან ავტომატურად არის გადმოტანილი. მაგალითად, სამთავრობო საბიუჯეტო პროცესი ზოგიერთ იურისდიქციაში მოიცავს კანონის დებულებებს, რომლებიც წინა წლების ვალდებულებების დასაფარად ასიგნებების ავტომატურ გადატანას მოითხოვს. ვალდებულებები მოიცავს შესაძლო სამომავლო ვალდებულებებს, მიმდინარე საკონტრაქტო შეთანხმებაზე დაყდნობით. ზოგიერთ იურისდიქციაში ეს შეიძლება წარმოადგენდეს მოვალეობებს ან დაბრკოლებებს და მოიცავდეს შესყიდვის ორდერს და ხელშეკრულებებს, რომლის ფარგლებში საქონელი და მომსახურება ჯერ არ არის მიღებული.
- 1.9.6 როდესაც თავდაპირველი ბიუჯეტი ადეკვატურად ვერ ასახავს, მაგალითად, ომის ან ბუნებრივი კატასტროფის შედეგად გამოწვეული ხარჯების მოთხოვნებს, შეიძლება დამატებითი ასიგნებები აუცილებელი გახდეს. ასევე, შეიძლება პერიოდის განმავლობაში საბიუჯეტო შემოსულობებში დანაკლისი არსებობდეს, შეიძლება აუცილებელი იყოს შიდა გარიგებები ბიუჯეტის კატეგორიებსა ან მუხლებს შორის, ფისკალური პერიოდის განმავლობაში დაფინანსების პრიორიტეტებში ცვლილებების გასათვალისწინებლად. შესაბამისად, ერთეულზე ან საქმიანობაზე გადანაწილებული ფინანსური სახსრები შეიძლება, მისთვის გამოყოფილ თავდაპირველ თანხასთან შედარებით, შემცირებას საჭიროებდეს, რათა შენარჩუნდეს ფისკალური დისციპლინა. საბოლოო ბიუჯეტი მოიცავს ყველა ასეთ ავტორიზებულ ცვლილებებსა და შესწორებებს.

ფაქტობრივი ოდენობა

1.9.7 წინამდებარე სტანდარტი, ბიუჯეტის შესრულების შედეგად წამოშობილი ოდენობების აღსანიშნავად, იყენებს ტერმინს – „ფაქტობრივი“ ან „ფაქტობრივი ოდენობა“. ზოგიერთ იურისდიქციაში „ბიუჯეტის ფაქტობრივი შესრულება“ ან მსგავსი ტერმინი შეიძლება გამოიყენებოდეს „ფაქტობრივის“ ან „ფაქტობრივი ოდენობის მნიშვნელობით.

ბიუჯეტის და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების წარდგენა

1.9.8 1.9.17 პუნქტის მოთხოვნების თანახმად, ერთეულმა, რომელსაც მოეთხოვება დამტკიცებული ბიუჯეტის გამოქვეყნება, უნდა წარადგინოს შედარება იმ ბიუჯეტის მონაცემების, რომლისთვისაც იგი საჯაროდ ანგარიშვალდებულია და ფაქტობრივი მონაცემების, როგორც ცალკეული დამატებითი ფინანსური ანგარიშგება ან როგორც დამატებითი საბიუჯეტო სვეტები ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში, რომელსაც წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად წარადგენს. ბიუჯეტის და ფაქტობრივი მონაცემების შედარება ცალ-ცალკე უნდა წარმოაჩენდეს საკანონმდებლო კონტროლის თითოეულ დონეს:

- (ა) თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტის მონაცემებს;
- (ბ) ფაქტობრივ მონაცემებს შედარების საფუძველზე;
- (გ) გამჟღავნებას ბიუჯეტისა (რომლისთვისაც ერთეული საჯაროდ ანგარიშვალდებულია) და ფაქტიურ მონაცემებს შორის მნიშვნელოვან განსხვავებებზე, განმარტებითი შენიშვნების სახით, თუ ასეთი გამჟღავნება არ არის ჩართული ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად გამოცემულ სხვა საჯარო დოკუმენტში და ამ დოკუმენტის შესახებ მინიშნება არ არის გაკეთებული შენიშვნებში.

1.9.9 წინამდებარე სტანდარტი ეხება ყველა ერთეულს, რომელსაც მოეთხოვება საკუთარი დამტკიცებული ბიუჯეტ(ებ)ის გამოქვეყნება, ან თავადვე ირჩევს ამას. წინამდებარე სტანდარტი არ მოითხოვს, რომ დამტკიცებული ბიუჯეტი საჯაროდ ხელმისაწვდომი გახდეს, ასევე არ მოითხოვს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნდეს ინფორმაცია ან შედარება დამტკიცებული ბიუჯეტების შესახებ, რომლებიც საჯაროდ ხელმისაწვდომი არ არის.

1.9.10 ზოგიერთ შემთხვევაში, დამტკიცებული ბიუჯეტები საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ კონტროლირებულ საქმიანობებს უნდა მოიცავდნენ. სხვა შემთხვევებში, შეიძლება საჭირო იყოს ცალკეული დამტკიცებული ბიუჯეტების გამოქვეყნება გარკვეული საქმიანობების, საქმიანობის ჯგუფის ან მთავრობის ან სხვა საჯარო სექტორის ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართული

ერთეულებისათვის. ეს შეიძლება წარმოიშვას, როდესაც, მაგალითად, მთავრობის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს სამთავრობო სააგენტოებს ან დამოუკიდებელ პროგრამებს, რომლებიც საკუთარ ბიუჯეტს ამზადებენ, ან სადაც ბიუჯეტი მომზადებულია მთავრობის მხოლოდ ზოგადი სამთავრობო სექტორისათვის. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება ყველა ერთეულისათვის, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებას ერთეულის დამტკიცებული ბიუჯეტების ან მათი კომპონენტების გამოქვეყნებისას წარადგენენ.

ბიუჯეტის და ფაქტობრივი მონაცემების შედარება

- 1.9.11 თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტის მონაცემების და ფაქტობრივი მონაცემების ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენა საჯაროდ ხელმისაწვდომ ბიუჯეტთან შედარების საფუძველზე დაასრულებს ანგარიშვალდებულების წრეს, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის გარკვეული უფლების მინიჭებით. მათ შეეძლებათ, გაარკვიონ, დამტკიცებული ბიუჯეტის შესაბამისად რესურსების მოპოვება და გამოყენება მოხდა თუ არა. განსხვავებები ფაქტიურ და ბიუჯეტის მონაცემებს შორის, თავდაპირველი ან საბოლოო ბიუჯეტის შემთხვევაში (ხშირად ბუღალტერიაში მოიხსენიება, როგორც „გადახრა“), შეიძლება ასევე, სრულყოფილებისათვის, წარდგენილ იქნეს ფინანსურ ანგარიშგებაში.
- 1.9.12 ბიუჯეტისა და ფაქტობრივ მონაცემებს შორის არსებული მნიშვნელოვანი განსხვავების ახსნა მომხმარებლებს იმ დამტკიცებული ბიუჯეტიდან მნიშვნელოვანი გადახრების მიზეზის გაგებაში დაეხმარება, რომლისთვისაც ერთეული საჯაროდ ანგარიშვალდებულია.
- 1.9.13 ერთეული შეიძლება იყოს ვალდებული, ან ირჩევდეს, რომ საჯარო გახადოს მისი თავდაპირველი ბიუჯეტი, საბოლოო ბიუჯეტი ან ორივე. თუ ორივე მათგანის გამოქვეყნება მოეთხოვება, კანონმდებლობა, რეგულაცია ან სხვა მმართველობა ხშირად წარმოადგენს მითითებებს, მნიშვნელოვანი განსხვავებები ფაქტიურ და ბიუჯეტის თავდაპირველ მონაცემებს შორის, ან ფაქტიურ და ბიუჯეტის საბოლოო მონაცემებს შორის არის თუ არა მოთხოვნილი 1.9.8 (გ) პუნქტის შესაბამისად. ასეთი მითითებების არარსებობის პირობებში, ფაქტობრივ და თავდაპირველ ბიუჯეტებს შორის განსხვავებების შესაბამისად, შეიძლება მნიშვნელოვანი განსხვავებები დადგინდეს, რათა ორიენტაცია მოხდეს შედეგებზე თავდაპირველ ბიუჯეტთან შედარებით, ან ფაქტობრივ და საბოლოო ბიუჯეტებს შორის განსხვავებების შესაბამისად, რათა ორიენტაცია მოხდეს საბოლოო ბიუჯეტთან შესაბამისობაზე.
- 1.9.14 ბევრ შემთხვევაში, საბოლოო ბიუჯეტის ოდენობა და ფაქტობრივი ოდენობა ერთი და იგივე იქნება. ეს იმიტომ ხდება, რომ ბიუჯეტის

აღსრულება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში კონტროლდება. შიგადაშიგ თავდაპირველი ბიუჯეტი ცვალებადი პირობების, ცვალებადი გარემოებების და საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში შეძენილი გამოცდილების ასახვისთვის ზუსტდება. წინამდებარე სტანდარტის 1.9.23 პუნქტი თავდაპირველ და საბოლოო ბიუჯეტებს შორის განსხვავების მიზეზების ახსნის გამჟღავნებას მოითხოვს. ეს გამჟღავნება, 1.9.8 პუნქტის მიხედვით მოთხოვნილ გამჟღავნებებთან ერთად, უზრუნველყოფს შემდეგს: ერთეულები, რომლებიც თავიანთ დამტკიცებულ ბიუჯეტს აქვეყნებენ, შესაბამის დამტკიცებულ ბიუჯეტთან მიმართებით, თავიანთი შედეგებისთვის საჯაროდ ანგარიშვალდებულნი არიან.

1.9.15 მმართველობითი განხილვები და ანალიზი, საოპერაციო მიმოხილვა ან სხვა საჯარო ანგარიშები, რომლებიც ერთეულის შედეგებსა და მიღწევებზე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, ბიუჯეტის მონაცემების ნებისმიერი მნიშვნელოვანი განსხვავების ახსნის ჩათვლით, კომენტარებს იძლევიან, ხშირად გამოიცემა ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად. წინამდებარე სტანდარტის 1.9.8 (გ) პუნქტის თანახმად, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ჩაერთვება ფაქტობრივ და ბიუჯეტის მონაცემებს შორის არსებული მნიშვნელოვანი განსხვავების შესახებ განმარტებები, თუ ასეთი განმარტება ჩართული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად გამოცემულ სხვა საჯარო ანგარიშებში ან დოკუმენტებში და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები იმ დოკუმენტის ან ანგარიშის იდენტიფიცირებას არ ახდენს, რომელშიც აღნიშნული განმარტების მოპოვება შეიძლება.

1.9.16 როდესაც დამტკიცებული ბიუჯეტები ზოგიერთი ერთეულისათვის ან ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ზოგიერთი საქმიანობისათვის საჯაროდ ხელმისაწვდომი ხდება, 1.9.8 პუნქტის მოთხოვნები მხოლოდ დამტკიცებულ ბიუჯეტში ასახული ერთეულებისა და საქმიანობებისათვის გამოიყენება. ეს, მაგალითად, შემდეგს ნიშნავს: როდესაც ბიუჯეტი მხოლოდ მთლიანი სამთავრობო ანგარიშვალდებულ ერთეულის ზოგადი სამთავრობო სექტორისათვის მზადდება, 1.9.8 პუნქტის მიხედვით მოთხოვნილი გამჟღავნებები მხოლოდ მთავრობის ზოგადი სამთავრობო სექტორისათვის გაკეთდება.

წარდგენა

1.9.17 *ერთეულმა ბიუჯეტის და ფაქტობრივი მონაცემების შედარება, როგორც ბიუჯეტის დამატებითი სვეტები ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში, მხოლოდ მაშინ უნდა წარმოადგინოს, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი შედარების საფუძველზეა მომზადებული.*

- 1.9.18 ბიუჯეტის და ფაქტობრივი მონაცემების შედარება შეიძლება წარმოდგენილი იქნეს ცალკეულ ფინანსურ ანგარიშგებაში („ბიუჯეტის და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების ანგარიშგებაში“ ან მსგავსად დასათაურებულ ანგარიშგებაში). ალტერნატიულად, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი შედარების საფუძველზე მზადდება - ერთი და იმავე სააღრიცხვო საფუძველზე, ერთ და იმავე ერთეულისა და საანგარიშგებო პერიოდისათვის, ერთი და იმავე კლასიფიკაციის სტრუქტურის გამოყენებით – დამატებითი სვეტები შეიძლება ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში, წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად დაემატოს. ეს სვეტები თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტის მონაცემების და, თუ ერთეული აირჩევს, ბიუჯეტის და ფაქტიურ მონაცემებს შორის განსხვავების იდენტიფიცირებას მოახდენენ.
- 1.9.19 როდესაც ბიუჯეტი და ფინანსური ანგარიშგება შედარების საფუძვლის გამოყენებით არ მზადდება, ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების ცალკეული ანგარიშგების წარდგენა ხდება. ასეთ შემთხვევებში, ანგარიშგების მომხმარებლების მიერ განსხვავებულ საფუძველზე მომზადებული ფინანსური მონაცემების არასწორი ინტერპრეტაციის გამოსარიცხად, ფინანსურ ანგარიშგებას შეუძლია განმარტოს, რომ საბიუჯეტო და საბუღალტრო საფუძველები განსხვავდება და ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების ანგარიშგება ბიუჯეტის საფუძველზე მზადდება.

აგრეგირების დონე

- 1.9.20 ბიუჯეტის დოკუმენტები შეიძლება კონკრეტულ საქმიანობაზე, პროგრამასა და ერთეულის შესახებ ბევრ დეტალს იძლეოდეს. ეს დეტალები ხშირად უფრო ფართო კლასებად, საერთო საბიუჯეტო კატეგორიების, კლასიფიკაციის ან დასახელების ქვეშ ერთიანდება, საკანონმდებლო ან სხვა უფლებამოსილი ორგანოსათვის წარსადგენად და მის მიერ დასამტკიცებლად. ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების გამჟღავნების წყალობით, ამ ფართო კლასების და ბიუჯეტის კატეგორიების და დასახელების შესაბამისად, შედარებას საკანონმდებლო ან სხვა მსგავსი ორგანო აკონტროლებს, რაც დოკუმენტ(ებ)შია იდენტიფიცირებული.
- 1.9.21 ზოგიერთ შემთხვევაში, დამტკიცებულ ბიუჯეტში ჩართული დეტალური ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენად, წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად, გაერთიანებას საჭიროებდეს. ასეთი გაერთიანება შეიძლება აუცილებელი იყოს ინფორმაციის გადატვირთვის თავიდან ასაცილებლად და საკანონმდებლო და სხვა მსგავსი ორგანოს კონტროლის დონეების ასახვად. გაერთიანების დონის განსაზღვრას პროფესიული განსჯა დასჭირდება. ეს განსჯა

გამოყენებული იქნება წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისა და ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლების კონტექსტში, როგორც განსაზღვრულია წინამდებარე სტანდარტის 1.3.32 პუნქტში.

- 1.9.22 დამატებითი საბიუჯეტო ინფორმაცია, მომსახურების მიღწევებთან დაკავშირებული ინფორმაციის ჩათვლით, შეიძლება წარდგენილი იქნეს დოკუმენტებში, გარდა ფინანსური ანგარიშგებისა. წინამდებარე სტანდარტის მე-2 ნაწილი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასეთ დოკუმენტებზე მინიშვნების ჩართვის რეკომენდაციას იძლევა.

ცვლილება თავდაპირველი ბიუჯეტიდან საბოლოო ბიუჯეტამდე

- 1.9.23 *ერთეულმა უნდა წარადგინოს განმარტება, იყო თუ არა თავდაპირველ და საბოლოო ბიუჯეტებს შორის ცვლილებები ბიუჯეტის შეგნით გადანაწილებების ან იმ მიზეზების შედეგი, როგორებიცაა:*

- (ა) *შენიშვნების სახით გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში; ან*
- (ბ) *ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად, ან მანამდე გამოცემულ ანგარიშში და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა მოიცავდეს ანგარიშზე მითითებას.*

- 1.9.24 საბოლოო ბიუჯეტი თავდაპირველი ბიუჯეტის შესასწორებლად საკანონმდებლო ან მსგავსი აქტით დამტკიცებულ ცვლილებებს მოიცავს. წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები ან ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე ან მასთან ერთად გამოცემული ინდივიდუალური ანგარიშგება თავდაპირველ და საბოლოო ბიუჯეტებს შორის ცვლილებების ახსნა-განმარტებებს უნდა მოიცავდეს. ეს ახსნა უნდა მოიცავდეს, მაგალითად, ცვლილებები თავდაპირველი ბიუჯეტის ფარგლებში პარამეტრების გადანაწილების შედეგად წარმოიშვა თუ სხვა ფაქტორების გავლენით, როგორც არის ცვლილებები მთლიანი ბიუჯეტის პარამეტრებში, სამთავრობო პოლიტიკის ცვლილების ჩათვლით. ასეთი გამჟღავნებები ხშირად მენეჯმენტის განხილვის და ანალიზის ან ოპერაციებზე არსებული, ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად და არა მისი ნაწილის სახით გამოცემული სხვა მსგავსი ანგარიშის ფარგლებში ხორციელდება. ასეთი გამჟღავნებები შესაძლოა ასევე ჩართული იყოს მთავრობის მიერ ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშგების ფარგლებში გამოქვეყნებული ბიუჯეტის ანგარიშგებაში. როდესაც ასეთი გამჟღავნებები ინდივიდუალურ ანგარიშგებაში და არა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ხორციელდება, შენიშვნები ამ ანგარიშზე მითითებას უნდა მოიცავდეს.

შედარების პრინციპი

- 1.9.25 *ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების ყველანაირი შედარება ბიუჯეტთან შედარების საფუძველზე უნდა იქნეს წარმოდგენილი.*
- 1.9.26 ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების შედარება იმავე საბუღალტრო საფუძვლის (დარიცხვის, საკასო ან სხვა), კლასიფიკაციის გამოყენებით, იმავე ერთეულებისა და პერიოდისთვის უნდა იქნეს წარმოდგენილი, როგორც დამტკიცებული ბიუჯეტის შემთხვევაში ხდება. აღნიშნულის წყალობით, ბიუჯეტთან შესაბამისობის გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში და თვითონ ბიუჯეტი ერთი და იმავე საფუძველს ეყრდნობა. ზოგიერთ შემთხვევაში, ეს შეიძლება ნიშნავდეს ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების წარდგენას განსხვავებული საბუღალტრო საფუძვლით, საქმიანობების განსხვავებული ჯგუფისათვის წარდგენის ან კლასიფიკაციის განსხვავებული ფორმატით, ვიდრე ფინანსური ანგარიშგებისათვის არის გამოყენებული.
- 1.9.27 ფინანსური ანგარიშგება ერთეულის მიერ ერთეულებისა და საქმიანობების კონსოლიდირებას ახდენს. როგორც 1.9.10 პუნქტშია აღნიშნული, ცალკეული ბიუჯეტი შეიძლება დამტკიცდეს და გახდეს საზოგადოდ ხელმისაწვდომი ინდივიდუალური ერთეულისათვის ან გარკვეული საქმიანობებისათვის, რომლისგანაც შედგება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება. როდესაც ასე ხდება, ცალკეული ბიუჯეტები შეიძლება ხელახლა მომზადდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენად, წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად. ბიუჯეტების ხელახლა შედგენა არ მოიცავს დამტკიცებული ბიუჯეტის ცვლილებებს ან შესწორებებს. ეს ასეა, რადგან წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს ფაქტობრივი მონაცემების შედარებას დამტკიცებული ბიუჯეტის მონაცემებთან.
- 1.9.28 ერთეულებმა საკუთარი ფინანსური ანგარიშგებისა და დამტკიცებული ბიუჯეტების შესადგენად შეიძლება განსხვავებული საბუღალტრო მეთოდი გამოიყენონ. მაგალითად, ზოგიერთ, თუმცა იშვიათ შემთხვევაში, მთავრობამ ან სამთავრობო სააგენტომ შეიძლება დანერგოს საკასო მეთოდი თავისი ფინანსური ანგარიშგებისათვის და დარიცხვის მეთოდი ბიუჯეტისათვის. ამასთანავე, ბიუჯეტი შეიძლება ორიენტირებული იყოს, ან მოიცავდეს ინფორმაციას მომავალში ხარჯის გაწევის ვალდებულებისა და ამ ვალდებულებაში ცვლილებების შეტანის შესახებ, როცა ფინანსური ანგარიშგება ფულადი სახსრების მიღებას და გადახდას და შესაბამის ნაშთებს ასახავს. თუმცა, საბიუჯეტო ორგანიზაცია და ფინანსური ანგარიშგების განმახორციელებელი ორგანიზაცია ხშირად ერთი და იგივე იქნება. მსგავსად ამისა, პერიოდი, რომლისთვისაც ბიუჯეტი მზადდება და კლასიფიკაციის

საფუძველი გამოიყენება, ხშირად ფინანსურ ანგარიშგებაში იქნება ასახული. შედეგად, საბუღალტრო სისტემა ფინანსური ინფორმაციის ანგარიშგებას ისე ახდენს და აღრიცხავს, რომ ხელმძღვანელობისა და ანგარიშვალდებულების მიზნებისათვის, ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების საშუალებას იძლევა. მხედველობაში გვაქვს, მაგალითად, ბიუჯეტის შესრულების პროცესის მონიტორინგი საბიუჯეტო პერიოდის განმავლობაში და ანგარიშგების წარდგენა მთავრობის, საზოგადოებისა და სხვა მომხმარებლებისათვის, რელევანტურ და დროულ საფუძვლზე დაყრდნობით..

- 1.9.29 ზოგიერთ იურისდიქციაში ბიუჯეტები შეიძლება მომზადდეს საკასო ან დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, სტატისტიკური ანგარიშგების სისტემის შესაბამისად, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართულისაგან განსხვავებულ ერთეულებს და საქმიანობებს მოიცავს. მაგალითად, სტატისტიკური ანგარიშგების სისტემის შესაბამისად მომზადებული ბიუჯეტები შეიძლება ორიენტირებული იყოს ზოგად სამთავრობო სექტორზე და მოიცავდეს მხოლოდ ერთეულებს, რომლებიც ასრულებენ მთავრობის „ძირითად“ ან „არასაბაზრო“ ფუნქციებს, როგორც თავიანთ ძირითად საქმიანობას, როცა ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს მთავრობის მიერ გაკონტროლებულ ყველანაირ საქმიანობას, მთავრობის ბიზნესსაქმიანობების ჩათვლით.
- 1.9.30 სტატისტიკური ანგარიშგების მოდელებში ზოგადი სამთავრობო სექტორი შეიძლება შედგებოდეს ეროვნული, სახელმწიფო/რეგიონალური და ადგილობრივი მთავრობის დონეებისაგან. ზოგიერთ იურისდიქციაში ეროვნული მთავრობა შეიძლება აკონტროლებდეს სახელმწიფო/რეგიონალურ და ადგილობრივ მთავრობებს, ახდენდეს ამ მთავრობების კონსოლიდაციას თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში და ქმნიდეს (და ითხოვდეს მის საჯაროდ ხელმისაწვდომობას) მთავრობის სამივე დონის მომცველ დამტკიცებულ ბიუჯეტს. ასეთ შემთხვევებში, წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები გამოყენებული იქნება ამ ეროვნული სამთავრობო ერთეულების ფინანსური ანგარიშგებისათვის. თუმცა როდესაც ეროვნული მთავრობა სახელმწიფო ან ადგილობრივ მთავრობებს არ აკონტროლებს, მის ფინანსურ ანგარიშგებაში სახელმწიფო/რეგიონალური და ადგილობრივი მთავრობების კონსოლიდაცია არ მოხდება. მთავრობის თითოეული დონისათვის მომზადდება ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება. წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები გამოყენებული იქნება მხოლოდ სამთავრობო ერთეულების ფინანსური ანგარიშგებისათვის, როდესაც მათ მიერ კონტროლირებული ერთეულებისა და

საქმიანობებისათვის დამტკიცებული ბიუჯეტები ან მათი ქვედანაყოფები ზოგადოდ ხელმისაწვდომი იქნება.

მრავალწლიანი ბიუჯეტები

- 1.9.31 ზოგიერთი მთავრობა და სხვა ერთეულები ამტკიცებენ და საჯაროდ ხელმისაწვდომს ხდიან მრავალწლიან ბიუჯეტებს და არა ცალკეულ წლიურ ბიუჯეტებს. ჩვეულებრივ, მრავალწლიანი ბიუჯეტები შედგება რიგი წლიური ბიუჯეტებისაგან ან წლიური ბიუჯეტის მიზნებისაგან. დამტკიცებული ბიუჯეტი თითოეული შემადგენელი წლიური პერიოდისათვის ასახავს მრავალწლიან ბიუჯეტთან დაკავშირებული საბიუჯეტო პოლიტიკების გამოყენებას. ზოგიერთ შემთხვევაში, მრავალწლიანი ბიუჯეტი ცალკეულ წელიწადში გამოუყენებელი ასიგნებების მომავალში გადატანას ახდენს.
- 1.9.32 მთავრობები და მრავალწლიანი ბიუჯეტების მქონე სხვა ერთეულები შეიძლება განსხვავებულ მიდგომებს იყენებდნენ თავიანთი თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტების დასადგენად, გამომდინარე იქედან, თუ როგორ მიიღება მათი ბიუჯეტი. მაგალითად, მთავრობამ შეიძლება მიიღოს 2-წლიანი ბიუჯეტი, რომელიც მოიცავს ორ დამტკიცებულ წლიურ ბიუჯეტს. ამ შემთხვევაში, თავდაპირველი და საბოლოო დამტკიცებული ბიუჯეტები თითოეული წლიური პერიოდისთვის იქნება იდენტიფიცირებადი. თუ კანონით განისაზღვრება, რომ ორწლიანი ბიუჯეტის პირველი წლის გამოუყენებელი ასიგნებები მეორე წელს უნდა დაიხარჯოს, „თავდაპირველი“ ბიუჯეტი მეორე წლის პერიოდისათვის ამ გადატანილი ოდენობებით გაიზრდება. იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც მთავრობა მიიღებს ორწლიანი ან სხვა მრავალწლიანი პერიოდის ბიუჯეტს, რომელიც ბიუჯეტის ოდენობებს სათითაო წლიური პერიოდების მიხედვით არ ყოფს, შეიძლება საჭირო იყოს განსჯა, რათა დადგინდეს, თუ რომელი ოდენობა რომელ წლიურ პერიოდს ეკუთვნის, წლიური ბიუჯეტის დასადგენად, წინამდებარე სტანდარტის მიზნებისათვის. მაგალითად, თავდაპირველი და საბოლოო დამტკიცებული ბიუჯეტი ორწლიანი პერიოდის პირველი წლისათვის უნდა მოიცავდეს ნებისმიერ დამტკიცებულ კაპიტალურ შეძენას ორწლიანი პერიოდისათვის, რომელიც პირველი წლის განმავლობაში წარმოიშვა, ამ წლისთვის მიკუთვნებად განმეორებად შემოსავალთან და ხარჯთან ერთად. პირველ წლიურ პერიოდში დაუხარჯავი თანხები შემდეგ ჩაირთვება „თავდაპირველ“ ბიუჯეტში მეორე წლიური პერიოდისათვის და ეს ბიუჯეტი, ცვლილებებთან ერთად, შეადგენს საბოლოო ბიუჯეტს მეორე წლისათვის. წინამდებარე სტანდარტის მე-2 ნაწილი საბიუჯეტო პერიოდის განმავლობაში ბიუჯეტსა და ფაქტურ მონაცემებს შორის კავშირის გამჟღავნების რეკომენდაციას იძლევა.

საბიუჯეტო საფუძვლის, პერიოდის და მოქმედების სფეროს განმარტებითი შენიშვნები

- 1.9.33 *ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა ახსნას დამტკიცებულ ბიუჯეტში გამოყენებული საბიუჯეტო და კლასიფიკაციის საფუძველი.*
- 1.9.34 შესაძლებელია არსებობდეს განსხვავება ბიუჯეტის მომზადებასა და წარდგენაში გამოყენებულ საბუღალტრო საფუძველსა (საკასო, დარიცხვის ან მათი მოდიფიკაციის) და ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებულ საბუღალტრო საფუძველს შორის. ეს განსხვავებები შეიძლება წარმოიშვას, როდესაც საბუღალტრო და საბიუჯეტო სისტემები მოიცავს ინფორმაციას სხვადასხვა გადმოსახედიდან – ბიუჯეტი შეიძლება ორიენტირებული იყოს ფულადი სახსრების ნაკადების მოძრაობაზე, რომელსაც ემატება გარკვეული დარიცხვები და ვალდებულებები, როცა ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ფულად შემოსულობებსა და გადასახდელებს.
- 1.9.35 დამტკიცებული ბიუჯეტის წარსადგენად გამოყენებული ფორმატები და კლასიფიკაციის სქემები შეიძლება განსხვავდებოდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული ფორმატებისაგან. დამტკიცებული ბიუჯეტის მიხედვით, მუხლები შეიძლება ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებულ საფუძველზე დაყრდნობით იყოს კლასიფიცირებული, მაგალითად, ხარჯი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით (ანაზღაურება თანამშრომლებისათვის, მიწოდება და მოხმარება, გრანტები და ტრანსფერები და ა.შ.) ან ფუნქციურად (ჯანმრთელობა, განათლება და ა.შ.). ამის საპირისპიროდ, ბიუჯეტის მიხედვით, მუხლები შეიძლება კლასიფიცირებული იყოს გარკვეული პროგრამების შესაბამისად (მაგალითად, სიღარიბის შემცირება ან ინფექციური დაავადებების კონტროლი), ან საქმიანობის შედეგების მიზნებთან დაკავშირებული პროგრამების კომპონენტებით (მაგალითად, სტუდენტების მიერ უმაღლესი განათლების მიღება ან საავადმყოფოს სასწრაფო დახმარების მიერ ჩატარებული ქირურგიული ოპერაციები), რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში დანერგილი კლასიფიკაციისაგან განსხვავდება. ამასთან, მიმდინარე საქმიანობების (მაგალითად, განათლება ან ჯანმრთელობა) პერიოდული ბიუჯეტი შეიძლება კაპიტალური ხარჯებისათვის განკუთვნილი კაპიტალური ბიუჯეტისაგან განცალკევებულად დამტკიცდეს (მაგალითად, ინფრასტრუქტურა ან შენობა-ნაგებობები).
- 1.9.36 დამტკიცებული ბიუჯეტების მოსამზადებლად და წარსადგენად გამოყენებული საბიუჯეტო საფუძვლისა და კლასიფიკაციის გამჟღავნება მომხმარებლებს ფინანსურ ანგარიშგებაში საბიუჯეტო და საბუღალტრო ინფორმაციას შორის არსებული დამოკიდებულების უკეთ გაგებაში დაეხმარება.

- 1.9.37 *ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში დამტკიცებული ბიუჯეტის პერიოდი უნდა გაამჟღავნოს.*
- 1.9.38 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, სულ მცირე, ყოველწლიურად ხდება. ერთეულმა შეიძლება დაამტკიცონ ბიუჯეტი ერთწლიანი ან მრავალწლიანი პერიოდისათვის. დამტკიცებული ბიუჯეტით მოცული პერიოდის გამჟღავნება, როდესაც ეს პერიოდი ფინანსური ანგარიშგებისათვის გამოყენებული ანგარიშგების პერიოდისაგან განსხვავდება, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საბიუჯეტო მონაცემებს შორის კავშირის და ბიუჯეტის მაჩვენებლების ფინანსურ ანგარიშგებასთან შესაბამისობის უკეთ გაგებაში დაეხმარება. დამტკიცებული ბიუჯეტით მოცული პერიოდის გამჟღავნება, როდესაც ეს ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდი, სასარგებლო დამადასტურებლის როლს შეასრულებს, განსაკუთრებით იურისდიქციებში, სადაც ასევე შუალედური ბიუჯეტები და ფინანსური ანგარიშგებებიც მზადდება.
- 1.9.39 *ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში დამტკიცებულ ბიუჯეტში ჩართული ერთეულების იდენტიფიცირება უნდა მოახდინოს.*
- 1.9.40 წინამდებარე სტანდარტის 1.6.5 პუნქტი მოითხოვს, რომ სათაო ერთეულმა მოამზადონ და წარადგინონ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მთავრობის მიერ კონტროლირებულ ბიუჯეტზე დამოკიდებულ ერთეულებს და სახელმწიფო კომერციულ საწარმოებს მოიცავს. თუმცა, როგორც 1.9.29 პუნქტშია აღნიშნული, სტატისტიკური ანგარიშგების მოდელების შესაბამისად მომზადებული დამტკიცებული ბიუჯეტები შეიძლება არ მოიცავდეს მთავრობის ოპერაციებს, რომლებიც კომერციული ან საბაზრო მიზნებისათვის ხორციელდება. 1.9.25 პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, ბიუჯეტის და ფაქტობრივი მონაცემები შედარების პრინციპით იქნება წარმოდგენილი. ბიუჯეტით მოცული ერთეულების გამჟღავნება მომხმარებლებს იმ დონის იდენტიფიცირების საშუალებას მისცემს, რომლის ფარგლებშიც ერთეულის საქმიანობა დამტკიცებული ბიუჯეტის საგანია და დაეხმარება, განსაზღვროს, თუ როგორ განსხვავდება საბიუჯეტო ორგანიზაცია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ერთეულისაგან.

ფაქტობრივი მონაცემების, შედარების პრინციპის მიხედვით, ფინანსურ ანგარიშგების ფაქტობრივი მონაცემების შეჯერება

- 1.9.41 *ბიუჯეტთან შედარების პრინციპის მიხედვით წარდგენილი ფაქტობრივი მონაცემები 1.9.25 პუნქტის შესაბამისად (როდესაც ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი შედარების პრინციპით არ არის მომზადებული) უნდა შეჯერდეს მთლიან ფულად შემოსულობებთან და გადასახდელებთან, საფუძვლის, დროის*

და ერთეულთან დაკავშირებული თითოეული სახის განსხვავების ცალ-ცალკე იდენტიფიცირებით. ეს შეჯერება უნდა გამოღავნდეს ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების ანგარიშგებაში ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

1.9.42 შედარების პრინციპის შესაბამისად იდენტიფიცირებულ რეალურ ოდენობებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ ფაქტიურ ოდენობებს შორის შეიძლება სასარგებლოდ კლასიფიცირდეს:

- (ა) საბიუჯეტო საფუძველის განსხვავება, რომელიც წარმოიშობა დამტკიცებული ბიუჯეტის მომზადებისას საბუღალტრო მეთოდისაგან განსხვავებული მეთოდის გამოყენებით. მაგალითად, როდესაც ბიუჯეტი მომზადებულია დარიცხვის მეთოდის ან მოდიფიცირებული საკასო მეთოდის გამოყენებით და ფინანსური ანგარიშგება კი - საკასო მეთოდით;
- (ბ) დროსთან დაკავშირებული განსხვავება, რომელიც მაშინ წარმოიშობა, როცა საბიუჯეტო პერიოდი განსხვავდება ანგარიშგების პერიოდისაგან ფინანსურ ანგარიშგებაში; და
- (გ) ერთეულების განსხვავება, რომელიც ბიუჯეტის მიერ იმ ერთეულის ნაწილად ქცეული პროგრამების ან ერთეულების გაუქმებისას წარმოიშობა, რომლისთვისაც ფინანსური ანგარიშგება მზადდება.

ასევე შეიძლება არსებობდეს განსხვავება ფინანსური ანგარიშგებისა და ბიუჯეტის წარსადგენად გამოყენებულ ფორმატებსა და სქემებში.

1.9.43 წინამდებარე სტანდარტის 1.9.41 პუნქტის მიხედვით მოთხოვნილი გაერთიანება ერთეულს ვალდებულებების უკეთ შესრულების საშუალებას მისცემს, ბიუჯეტის საფუძველზე მომზადებულ ფაქტობრივ მონაცემებსა და ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში აღიარებულ მთლიან ფულად შემოსულობებსა და გადასახდელებს შორის განსხვავების ძირითადი წყაროების იდენტიფიცირების საშუალებით. წინამდებარე სტანდარტი არ კრძალავს თითოეული მთლიანი და საერთო, ან თითოეული კლასის მუხლის გაერთიანებას. ისინი წარმოდგენილია ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების შედარებაში, ეკვივალენტური მონაცემები კი ფინანსურ ანგარიშგებაში.

1.9.44 ერთეულებისათვის, რომლებიც აღრიცხვის საკასო მეთოდს როგორც საბიუჯეტო დოკუმენტაციის, ასევე ფინანსური ანგარიშგებისათვის იყენებენ, გაერთიანება სავალდებულო არ იქნება, როდესაც ბიუჯეტი მზადდება იმავე პერიოდისათვის, მოიცავს იმავე ორგანიზაციებს და იყენებს წარდგენის იმავე ფორმატს, რომელსაც ფინანსური ანგარიშგება. სხვა ერთეულებისათვის, რომლებიც ბიუჯეტის და ფინანსური ანგარიშგების აღრიცხვისათვის ერთი და იმავე მეთოდს იყენებენ, შეიძლება არსებობდეს განსხვავება წარდგენის ფორმატში,

ანგარიშვალდებულ ერთეულის ან საანგარიშგებო პერიოდის მიხედვით. მაგალითად, დამტკიცებული ბიუჯეტი შეიძლება იყენებდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისა და კლასიფიკაციის განსხვავებულ ფორმატს, შეიძლება მოიცავდეს მხოლოდ ერთეულის არაკომერციულ საქმიანობებს, ან შეიძლება იყოს მრავალწლიანი ბიუჯეტი. გაერთიანება აუცილებელი იქნება, როდესაც არსებობს წარდგენის, დროსა და ერთეულთან დაკავშირებული განსხვავებები ერთი და იმავე საბუღალტრო მეთოდით მომზადებულ ბიუჯეტსა და ფინანსურ ანგარიშგებას შორის.

- 1.9.45 *წინა პერიოდის შედარებადი ინფორმაციის გამჟღავნება, წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, საფაღდებულო არ არის.*
- 1.9.46 წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების ჩართვას იმ ერთეულების ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლებიც საჯაროდ ხელმისაწვდომს ხდიან მათ დამტკიცებულ ბიუჯეტ(ებ)ს. ეს არ მოითხოვს წინა პერიოდის ფაქტობრივი მონაცემების შედარებას წინა პერიოდის ბიუჯეტთან. ასევე არ მოითხოვს წინა პერიოდის ფაქტიურ და ბიუჯეტის მონაცემებს შორის განსხვავების შესახებ ახსნა-განმარტების გამჟღავნებას მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

პირველი ნაწილის 1.9 პუნქტის ძალაში შესვლის თარიღი

- 1.9.47 *ერთეულმა წინამდებარე საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის 1.9 პუნქტი 2009 წლის პირველ იანვარს ან მას შემდეგ დაწყებული პერიოდებისათვის უნდა გამოიყენოს. რეკომენდებულია უფრო ადრე გამოიყენებაც, თუ ერთეული წინამდებარე სტანდარტის 1.9 პუნქტს 2009 წლის პირველ იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის გამოიყენებს, მან აღნიშნული ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს.*
- 1.9.48 1.9.47 პუნქტის მიხედვით, როდესაც ერთეული წინამდებარე სტანდარტს 1.9 პუნქტის ძალაში შესვლის შემდეგ იყენებს, წინამდებარე სტანდარტის 1.9.1-1.9.46 პუნქტები გამოიყენება ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც მოიცავს გამოყენების დღეს ან მას შემდეგ დაწყებულ პერიოდებს .

1.10 საგარეო დამხარების მიღება

განმარტებები

- 1.10.1 *წინამდებარე სტანდარტში მოცემული ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:*

საგარეო დახმარება ნიშნავს ერთეულის მიერ მიღებულ ნებისმიერ საგარეო დახმარებას, საგარეო დახმარების გრანტებს, ტექნიკურ

დახმარებას, გარანტიებს ან მიმღების მიერ ერთეულისათვის გადაცემულ სხვა სახის დახმარებას;

ორმხრივი დახმარების სააგენტოები ჩამოყალიბებულია ეროვნული კანონმდებლობის ან ქვეყნის რეგულაციების ან სხვა უფლებამოსილების შესაბამისად, ამ ქვეყნისთვის სრული ან ნაწილობრივი საგარეო დახმარების გასაწევად.

საგარეო დახმარება ნიშნავს ყველა ოფიციალურ რესურსს, რომლის გამოყენებაც მიმღებს შეუძლია საკუთარი მიზნების მისაღწევად, ან შეუძლია სხვაგვარადაც მიიღოს სარგებელი.

მრავალმხრივი საგარეო დახმარების სააგენტოები დაარსებულია საერთაშორისო შეთანხმების ფარგლებში საგარეო დახმარების გასაწევად.

არასამთავრობო ორგანიზაციები (აო) არის ყველა უცხოური ან ეროვნული სააგენტო, რომელიც დაარსებულია მთავრობის კონტროლისაგან დამოუკიდებლად, მთავრობ(ებ)ისათვის, სამთავრობო სააგენტოებისათვის, სხვა ორგანიზაციების ან ინდივიდუალური პირებისათვის დახმარების გასაწევად.

ოფიციალური რესურსი ნიშნავს ყველანაირ სესხს, გრანტს, ტექნიკურ დახმარებას, გარანტიას ან სხვა დახმარებას, რომელიც გაწეულია ან სავალდებულოა, განხორციელდეს, სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმების მიხედვით, მრავალმხრივი ან ორმხრივი დახმარების სააგენტოების ან მთავრობის ან სამთავრობო სააგენტოების მიერ, გარდა გარე დახმარების იმ მიმღებებისა, რომლებიც არიან იმ ქვეყნის მოქალაქეები, რომლის მთავრობა ან სამთავრობო ორგანიზაცია ახორციელებს ან უნდა განახორციელოს ეს დახმარება.

გადასესხებული საგარეო დახმარების სესხი ნიშნავს მიმღების მიერ სხვა ერთეულზე გასესხებულ საგარეო დახმარების სესხებს.

- 1.10.2 საგარეო დახმარების ან საგარეო დახმარების კლასებისათვის სხვადასხვა ორგანიზაციამ შეიძლება სხვადასხვა ტერმინოლოგია გამოიყენოს. მაგალითად, ზოგიერთმა ორგანიზაციამ შეიძლება გამოიყენოს ტერმინი „საგარეო თანადგომა“ ან „თანადგომა“ და არა „საგარეო დახმარება“. ასეთ შემთხვევებში, განსხვავებული ტერმინოლოგია, სავარაუდოდ, აღრევას არ გამოიწვევს. თუმცა, სხვა შემთხვევებში, ტერმინოლოგია შეიძლება ძირეულად განსხვავებული იყოს. ამ დროს ზოგადი მიზნების ფინანსური ანგარიშგების შემქმნელებს, აუდიტორებს და მომხმარებლებს დასჭირდებათ განმარტების შინაარსის, და არა მხოლოდ ტერმინოლოგიის, განხილვა იმის განსაზღვრისას, გამოყენებულია თუ არა წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები.

საგარეო დახმარება

1.10.3 101 პუნქტის მიხედვით, საგარეო დახმარება არის ყველანაირი ოფიციალური რესურსი, რომლის გამოყენება ან რომლისგანაც სარგებლობის მიღება საკუთარი მიზნების მისაღწევად ყველა მიმღებს შეუძლია. 1.10.1 პუნქტის მიხედვით, ოფიციალური რესურსები არასამთავრობო ორგანიზაციების (აო) მიერ გაწეულ დახმარებას მაშინაც კი არ მოიცავს, როცა ასეთი დახმარება გაწეულია სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმების ფარგლებში. არასამთავრობო ორგანიზაციებისაგან, ფულადი შემოწირულობის ან მესამე პირის ვალდებულების სახით, მიღებული დახმარება, წინამდებარე სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.1-1.9 პუნქტების მოთხოვნების შესაბამისად, წარდგენილი იქნება ფინანსურ ანგარიშგებაში და გამჟღავნდება განმარტებით შენიშვნებში. 2.1.64 პუნქტი რეკომენდაციას იძლევა (მაგრამ არ მოითხოვს) არასამთავრობო ორგანიზაციებისაგან მიღებული დახმარების შესახებ 1.10.1-1.10.27 პუნქტების მიხედვით მოთხოვნილი გამჟღავნებების გამოყენებაზე.

1.10.4 1.10.1 პუნქტის მიხედვით, არასამთავრობო ორგანიზაციები ნებისმიერი სამთავრობო კონტროლისაგან დამოუკიდებლად ჩამოყალიბებული უცხოური ან ეროვნული სააგენტოებია. იშვიათად შეიძლება ნათელი არ იყოს, დონორი ორგანიზაცია ორმხრივი ან მრავალმხრივი საგარეო დახმარების სააგენტოა თუ არასამთავრობო, შესაბამისად, სამთავრობო კონტროლისგან დამოუკიდებელი ორგანიზაცია. როდესაც ასეთი დონორი ორგანიზაცია დახმარებას სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმების ფარგლებში განახორციელებს (ან განხორციელების ვალდებულებას აიღებს), განსხვავება წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად განმარტებულ ოფიციალურ რესურსებსა და არასამთავრობო ორგანიზაციის მიერ წარმოდგენილ რესურსებს შორის შეიძლება ბუნდოვანი გახდეს. ასეთ შემთხვევებში, პროფესიული განსჯით უნდა დადგინდეს, მიღებული დახმარება საგარეო დახმარების განმარტებას აკმაყოფილებს თუ არა და, შესაბამისად, არის თუ არა ამ ნაწილში განსაზღვრული გამჟღავნების მოთხოვნების საგანი.

ოფიციალური რესურსები

1.10.5 1.10.1 პუნქტის მიხედვით, ოფიციალური რესურსები გაწერილია სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმების მიხედვით, მრავალმხრივი ან ორმხრივი დახმარების სააგენტოების ან მთავრობების, ან სამთავრობო სააგენტოების მიერ, გარდა იმ მიმღებისათვის განკუთვნილისა, რომელიც იგივე ეროვნებისაა, რა ეროვნებისაც არის საგარეო დახმარების განმახორციელებელი. მთავრობა, რომელზეც ოფიციალური რესურსების განმარტებაშია საუბარი, შეიძლება მოიცავდეს ეროვნულ, სახელმწიფო, რეგიონალურ ან ადგილობრივ

მთავრობებს ნებისმიერ ქვეყანაში. მაშასადამე, წინამდებარე სტანდარტში განმარტებული საგარეო დახმარება, მაგალითად, ერთი ქვეყნის ეროვნული მთავრობის ან სახელმწიფო სამთავრობო სააგენტოს მიერ სხვა ქვეყნის სახელმწიფო ან ადგილობრივი მთავრობისათვის გაწეულ დახმარებას ნიშნავს თუმცა, ეროვნული ან სახელმწიფო მთავრობის მიერ იმავე ქვეყნის შიგნით სხვა დონის მთავრობისათვის გაწეული დახმარება ოფიციალური რესურსების განმარტებას ვერ აკმაყოფილებს და, შესაბამისად, საგარეო დახმარებას არ წარმოადგენს.

საგარეო დახმარების შეთანხმება

1.10.6 მთავრობებს, რომლებიც გარკვეული ფორმის საგარეო დახმარებას ეძებენ, დონორ ორგანიზაციებთან ოფიციალურ შეხვედრებში ან შეხვედრების რაუნდებში მონაწილეობის მიღება შეუძლიათ. ეს შეიძლება მოიცავდეს ცალკეულ შეხვედრებს ქვეყნისათვის საგანგებო დახმარების გაწევის საჭიროებების განსაზიგებლად, როდესაც მსგავსი საჭიროებები გაჩნდება. თავდაპირველ განხილვებს შეიძლება შედეგად მოჰყვეს განცხადებები განზრახვებისა და ვალდებულებების შესახებ, რომელიც მთავრობის ან საგარეო დახმარების სააგენტოსათვის სავალდებულო ძალის მქონე არ არის. თუმცა, შემდგომში შეიძლება დაიდოს სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმებები, რათა ხელმისაწვდომი გახდეს დახმარების მიმღების მიერ სესხები ან გრანტები, რომელზეც შეზღუდვები იყო დაწესებული და რომელთა პირობებიც შეთანხმებულია.

1.10.7 საგარეო დახმარების შეთანხმებებით ერთეულმა შეიძლება::

- (ა) სესხის, გრანტის ან მათი ტრანშის მთლიანი შემოსულობები ფულადი სახსრებით გამოსახოს;
- (ბ) მოძებნოს ანაზღაურება ერთეულის მიერ მესამე მხარისათვის განხორციელებული კვალიფიცირებადი გადახდებისათვის, ერთეულის ვალდებულებ(ებ)ის ნაღდი ფულით დაფარვისას, როგორც სესხის ან გრანტის შეთანხმებისამებრ არის განმარტებული; ან
- (გ) საგარეო დახმარების სააგენტოსაგან პირდაპირ მესამე მხარისათვის გადახდა მოითხოვოს, ვალდებულებ(ებ)ის ფულადი სახსრებით დაფარვით, როგორც სესხის ან გრანტის შეთანხმებისამებრ არის განმარტებული, იმ ვალდებულების ჩათვლით, რაც არასამთავრობო ორგანიზაციის მიერ წარმოდგენილი ან წარმოსადგენი საქონლისა და მომსახურებისათვის მიმღებ ერთეულს დაეკისრა.

საგარეო დახმარების შეთანხმებები შესაძლოა ასევე მოიცავდეს საქონლისა და სასაქონლო ფორმის მომსახურების დებულებებს.

მიღებული საგარეო დახმარება

1.10.8 ერთეულმა ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში განცალკევებულად უნდა გაამჟღავნოს პერიოდის განმავლობაში მიღებული მთლიანი საგარეო დახმარება.

1.10.9 ერთეულმა ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განცალკევებულად უნდა გაამჟღავნოს პერიოდის განმავლობაში მესამე მხარის მიერ გადახდილი მთლიანი საგარეო დახმარება, ერთეულის ვალდებულებების პირდაპირ გასასტუმრებლად, ან, ერთეულის სახელით, საქონლისა და მომსახურების შეძენა, ქვემოთმოცემულის ცალ-ცალკე ჩვენებით:

- (ა) იმ მესამე მხარეების მიერ განხორციელებული მთლიანი გადახდები, რომლებიც ანგარიშვალდებული ერთეულის მფლობელი ეკონომიკური ერთეულის ნაწილი არიან; და
- (ბ) იმ მესამე მხარეების მიერ განხორციელებული მთლიანი გადახდები, რომლებიც ანგარიშვალდებული ერთეულის მფლობელი ეკონომიკური ერთეულის ნაწილი არ არიან.

ეს გამჟღავნებები უნდა გაკეთდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ერთეულის მესამე მხარე ან მიმღები ოფიციალურად ატყობინებს გადახდის განხორციელების შესახებ, ან გადახდა სხვაგვარად დასტურდება.

1.10.10 როდესაც საგარეო დახმარება ერთი ან რამდენიმე მომწოდებლისაგან მიიღება, დახმარების მომწოდებლების მნიშვნელოვანი კლასების განცალკევებით, ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნდეს.

1.10.11 როდესაც საგარეო დახმარება სესხების ან გრანტების სახით მიიღება, პერიოდის განმავლობაში მიღებული სესხების ან გრანტების მთლიანი ოდენობა განცალკევებით, ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნდეს.

1.10.12 საგარეო დახმარება შეიძლება პირდაპირ ანგარიშვალდებული ერთეულისათვის, ფულადი სახსრების სახით, გაიცეს. ამის საპირისპიროდ, მესამე მხარემ შეიძლება საგარეო დახმარება ანგარიშვალდებული ერთეულის ვალდებულებების დასაფარად ან საქონლისა და მომსახურების შესაძენად, ანგარიშვალდებული ერთეულის სასარგებლოდ გასწიოს. ზოგიერთ შემთხვევაში:

- (ა) მესამე მხარე შეიძლება იყოს ანგარიშვალდებული ერთეულის მფლობელი ეკონომიკური ერთეულის ნაწილი. ეს მოხდება,

როდესაც, მაგალითად, ფულად ფორმაში გამოხატული საგარეო დახმარება გაწეულია კონკრეტული დეპარტამენტის მიერ ისეთ იურისდიქციაში განხორციელებული პროგრამით სარგებლობისთვის, სადაც მთავრობა მისი ინდივიდუალური დეპარტამენტების და სხვა ერთეულების ხარჯებს ცენტრალიზებული სახაზინო ფუნქციის ან „ერთიანი ანგარიშის“ საშუალებით განაგებს. ასეთ შემთხვევებში, ხაზინა ან სხვა ცენტრალური სააგენტო საგარეო დახმარებას იღებს და დეპარტამენტისაგან შესაბამისი თანხმობისა და დოკუმენტაციის მიღების შემდეგ, საგარეო დახმარების სახით შემოსულ თანხებს დეპარტამენტის სახელით იხდის; ან

- (ბ) მესამე მხარე შეიძლება ანგარიშვალდებული ერთეულის მფლობელი ეკონომიკური ერთეულის ნაწილი არ იყოს. ეს მოხდება, როდესაც, მაგალითად, დახმარების გამწევი სააგენტო რეგიონული განვითარების ბანკს ვალს სამთავრობო სააგენტოს სახელით გადაუხდის. ის გარკვეული სამთავრობო სააგენტოსათვის გზის დასაგებად საჭირო ფინანსურ სახსრებს პირდაპირ მშენებელ კომპანიას გადაუხდის და არა მთავრობას. ასევე, დამოუკიდებელი რეგიონალური ან მუნიციპალური მთავრობის ჯანმრთელობის ან განათლების პროგრამების დაფინანსებისას თანხას პირდაპირ მომსახურების გამწევეს უხდის და აუცილებელ მარაგებს პერიოდის განმავლობაში მთავრობის სახელით ყიდულობს.

1.10.13 ფულადი სახსრების და მესამე მხარის მიერ ერთეულის სახელით განხორციელებული გადახდების სახით მიღებული საგარეო დახმარების ოდენობის გამჟღავნება მიუთითებს იმ დონეზე, სადამდეც ანგარიშვალდებული ერთეულის საქმიანობა გადასახადებით ან/და შიდა წყაროებით არის დაფინანსებული, ან დამოკიდებულია საგარეო დახმარებაზე. წინამდებარე სტანდარტის 1.3.24 პუნქტის მოთხოვნების შესაბამისად, მესამე მხარეების მიერ გადახდილი საგარეო დახმარება მხოლოდ ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში უნდა გამჟღავნდეს, როდესაც ანგარიშვალდებულ ერთეულს გადახდების განხორციელების შესახებ ოფიციალურად შეატყობინებენ ან ეს სხვაგვარად დასტურდება. მიღებული საგარეო დახმარების მნიშვნელოვანი კლასების ცალკე გამჟღავნება რეკომენდებულია, მაგრამ სავალდებულო არ არის (იხ.პ. 1.1.66).

1.10.14 მომსახურების გამწევების მნიშვნელოვანი კლასების გამჟღავნებით, როგორც არის, მაგალითად, მრავალმხრივი დონორები, ორმხრივი დონორები, საერთაშორისო დახმარების ორგანიზაციები, ეროვნული დახმარების ორგანიზაციები ან ანგარიშვალდებული ერთეულისთვის გამიზნული სხვა ძირითადი კლასები, ერთეულის კონკრეტული კლასის მომწოდებლებზე დამოკიდებულების დონე

იდენტიფიცირდება და ის დახმარების მდგრადობის შეფასების შესატყვისი იქნება. წინამდებარე სტანდარტი თითოეული დამხმარების გამწევის ვინაობის ან დახმარების თანხის გამჟღავნებას არ მოითხოვს. თუმცა, დახმარების თითოეული გამწევის მიერ ვალუტით გაცემული დახმარების ოდენობის გამჟღავნება რეკომენდებულია (იხ. პ. 2.1.70).

- 1.10.15 საგარეო დახმარება ხშირად ერთეულის საანგარიშგებო ვალუტისაგან განსხვავებულ ვალუტაშია გამოხატული. მესამე მხარის მიერ ერთეულის სახელით მიღებული ფულადი შემოსულობები ან გადახდილი გადასახდელები, უცხოურ ვალუტაში დადებული გარიგების ფარგლებში, ერთეულის საანგარიშგებო ვალუტაში ჩაიწერება და მათი ანგარიშგებაც ამავე ვალუტაში განხორციელდება. უცხოური ვალუტის მიმართ კი, წინამდებარე სტანდარტის 1.7.2 პუნქტის შესაბამისად, საანგარიშგებო და უცხოურ ვალუტას შორის შემოსულობების მიღების ან გადასახდელების გადახდის დღეს არსებული გაცვლითი კურსი გამოიყენება.
- 1.10.16 ეროვნული მთავრობები მრავალმხრივი ან ორმხრივი დახმარების სააგენტოებთან საგარეო დახმარების შეთანხმებების გაფორმების ექსკლუზიურ უფლებას სძირად იტოვებენ. ბევრ ასეთ შემთხვევაში, პროექტი ან საქმიანობა სხვა ერთეულის მიერ სრულდება. ეროვნულმა მთავრობამ მიღებული სახსრები შეიძლება სხვა ერთეულს ასესხოს ან გადასცეს. სახსრების გადასესხების ან გადაცემის ვადები და პირობები შეიძლება საგარეო დახმარების სააგენტოსგან სახსრების მიღების ვადების და პირობების მსგავსი იყოს ან განსხვავდებოდეს მათგან. ზოგიერთ შემთხვევაში, ეროვნული მთავრობის ადმინისტრაციული ხარჯების დასაფარად მცირე მოსაკრებლის ან საპროცენტო სპრედის დაკავება არის მოსალოდნელი. ერთეული, რომელიც საგარეო დახმარების შეთანხმებას აფორმებს, სარგებელს გადასცემს, სხვა ერთეულისათვის, შეთანხმების ვადებსა და პირობებს ადგენს, საგარეო დახმარებას აღიარებს ან მის ანგარიშგებას მისი მიღებისას განახორციელებს. იგი ასევე, გადახდების ჩვეულებრივი, ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული კლასიფიკაციის მიხედვით, მეორე ერთეულისათვის გადახდილ სახსრებს აღრიცხავს.
- 1.10.17 როდესაც სესხის ან გრანტის თავდაპირველი მიმღები შემოსავლებს ან სესხის ან გრანტის ვადებსა და პირობებს სხვა ერთეულს გადასცემს, თავდაპირველი ერთეული შეიძლება მომხმარებლის სახელით სესხის ან გრანტის ადმინისტრირებას მარტივად ახდენდეს. წინამდებარე სტანდარტის 1.3.13 პუნქტის დებულებების შესაბამისად, ადმინისტრატორის ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითად ერთი და იგივე ვადებისა და პირობების მქონე გარიგებების ურთიერთგაქვითვა შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს.

გამოუყენებელი საგარეო დახმარება

1.10.18 ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, სამომავლო ოპერაციების დასაფინანსებლად, ანგარიშგების თარიღისათვის ხელმისაწვდომი გამოუყენებელი საგარეო დახმარების სესხებისა და გრანტების ნაშთის შესახებ არსებული ინფორმაცია მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ უნდა გაამჟღავნოს, თუ მიმღებისათვის ხელმისაწვდომი სესხებისა და გრანტების ოდენობები სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმებაშია განსაზღვრული და არსებობს თანხების განმსაზღვრელი ან მათ ხელმისაწვდომობაზე გავლენის მომხდენი ნებისმიერი ძირეული ვადებისა და პირობების დაკმაყოფილების დიდი შესაძლებლობა. საანგარიშგებო ვალუტაში ცალ-ცალკეა ნაჩვენები:

(ა) საგარეო დახმარების სესხები; და

(ბ) მთლიანი საგარეო დახმარების გრანტები.

მნიშვნელოვანი ვადები და პირობები, რომლებიც გამოუყენებელი საგარეო დახმარების თანხებს განსაზღვრავენ ან მათ ხელმისაწვდომობაზე გავლენას ახდენენ, განცალკევებით უნდა გაამჟღავნდეს.

1.10.19 სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმების ფარგლებში გაწერილი, მაგრამ ჯერ გამოუყენებელი საგარეო დახმარების ოდენობა შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს. ზოგიერთ შემთხვევაში, დახმარების სესხ(ებ)ის ან გრანტ(ებ)ის ოდენობა სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმებით არის განსაზღვრული და სარწმუნოა ისეთი ძირეული პირობების შესრულება, რომელთა დაკმაყოფილება თანხის ხელმისაწვდომობას განაპირობებს. ეს შეიძლება მოხდეს პროექტის სახსრების გამოუყენებელ ოდენობებთან დაკავშირებით, მიმდინარე პროექტებისათვის, სადაც პირობები დაკმაყოფილებულია და შეთანხმების პირობების ფარგლებში პროექტის გაგრძელება წინასწარგანსაზღვრულია. როდესაც ასეთი გამოუყენებელი ნაშთები უცხოურ ვალუტაშია გამოხატული, საწყისი და საბოლოო ნაშთები, წინამდებარე სტანდარტის 1.7.3 პუნქტის დებულებების შესაბამისად, უცხოური ვალუტის მიმართ ანგარიშგების თარიღისათვის არსებული გაცვლითი კურსის გამოყენებით დადგინდება.

1.10.20 ზოგიერთ შემთხვევაში, დონორი ერთეული შეიძლება გამოხატავდეს ანგარიშვალდებულო ერთეულისათვის უწყვეტი დახმარების გაწევის სურვილს, მაგრამ სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმებაში არ განსაზღვრავდეს დახმარების - სესხ(ებ)ის ან გრანტ(ებ)ის - ოდენობას, რომელიც მომავალ პერიოდებში მიიღება. მაგალითად, ეს შეიძლება მოხდეს, როდესაც გასაწევი დახმარების ოდენობა დამოკიდებულია დონორი ქვეყნის წლიურ ბიუჯეტზე ან დაფინანსების სხვა წყაროზე, რომელიც შეიძლება მიმღებმა უზრუნველყოს. სხვა შემთხვევებში,

დახმარების ოდენობა შეიძლება იყოს განსაზღვრული, მაგრამ იყოს დამოკიდებული პირობებსა და ვადებზე, რომელთა შესრულებაც არცთუ სავარაუდოა ანგარიშგების თარიღისთვის. მაგალითად, ეს შეიძლება წარმოიშვას საგადამხდელო დახმარების ნაშთთან დაკავშირებით, რომელიც კონკრეტული შედეგების მისაღწევად არის განკუთვნილი, ან სხვა სააგენტოების მიერ გაწეული დახმარების ოდენობის საგანგებო დახმარებასთან დაკავშირებით. ამ შემთხვევებში, გამოუყენებელი ოდენობები არ მჟღავნდება. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება პროფესიული განსჯით შეფასდეს, თანხების განმსაზღვრელი ან მათ ხელმისაწვდომობაზე გავლენის მომხდენი ძირეული ვადებისა და პირობების დაკმაყოფილება სარწმუნოა თუ არა.

საქონლისა და მომსახურების მიღება

1.10.21 *როდესაც ერთეული საქონლისა და მომსახურების ფორმით მიღებული საგარეო დახმარების ღირებულების გამჟღავნებას ირჩევს, მან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ასევე უნდა გაამჟღავნოს მეთოდი, რომლის საფუძველზეც ეს ღირებულება დადგინდა.*

1.10.22 წინამდებარე სტანდარტის 2.1.90 პუნქტი რეკომენდაციას იძლევა, რომ ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ცალკე გაამჟღავნოს საქონლისა და მომსახურების ფორმით მიღებული საგარეო დახმარების ღირებულება. წინამდებარე სტანდარტის 1.3.38 პუნქტი განმარტავს, რომ როდესაც რეკომენდებული გამჟღავნებები ჩართულია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, ისინი გასაგები უნდა იყოს და ფინანსური ინფორმაციის სხვა ხარისხობრივ მახასიათებლებს აკმაყოფილებდეს. როდესაც ერთეული გამჟღავნებებს ირჩევს, იგი ვალდებულია, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გაამჟღავნოს მეთოდი, რომლის საფუძველზეც აღნიშნული ღირებულება დადგინდა. ასეთი გამჟღავნების საშუალებით მომხმარებლები შეაფასებენ, მაგალითად, ღირებულება დონორის შეფასების მიხედვით დადგინდა თუ რეალური ღირებულება დადგინდა მსოფლიოში ან ადგილობრივ ბაზრებზე არსებული ფასების მიხედვით, ხელმძღვანელობის შეფასებით თუ სხვა მეთოდით.

რესტრუქტურიზებული ან გაუქმებული ვალის გამჟღავნება

1.10.23 *ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს პერიოდის განმავლობაში რესტრუქტურიზებული ან გაუქმებული საგარეო დახმარების ოდენობა, დაკავშირებულ ვადებთან და პირობებთან ერთად.*

- 1.10.24 ერთეულმა, რომელსაც საგარეო დახმარების ვალის მომსახურებაში სიძნელეები აქვს, შეიძლება ვალის ვადების ან პირობების აღიარება, ან ვალის გაუქმება სცადოს. რესტრუქტურიზებული ან გაუქმებული საგარეო დახმარების ოდენობის გამჟღავნება, დაკავშირებულ ვადებთან და პირობებთან ერთად, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს ხელახალი მოლაპარაკების ან დახმარების გაუქმების შესახებაც გააფრთხილებს და ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის და შესაბამისი ცვლილებების შესახებ სასარგებლო ინფორმაციასაც მიაწოდებს.

მნიშვნელოვან ვადებთან და პირობებთან შეუსაბამობის გამჟღავნება

- 1.10.25 *ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს საგარეო დახმარების სესხის ან გრანტის შეთანხმებების ან გარანტიების იმ პერიოდში დაცული და დაკმაყოფილებული მნიშვნელოვანი ვადები და პირობები, როდესაც შეუსაბამობას შედეგად მოჰყვას დახმარების გაუქმება ან მანამდე გაჩეული დახმარების უკან დაბრუნების ვალდებულების წარმოშობა. გაუქმებული ან დასაბრუნებელი საგარეო დახმარების ოდენობა ასევე უნდა გაამჟღავნდეს.*
- 1.10.26 საგარეო დახმარების შეთანხმებების ვადები და პირობები იმ მიზნით უნდა დაკმაყოფილდეს, რომ დახმარების თანხები მუდმივად ხელმისაწვდომი იყოს. ასევე უნდა დაკმაყოფილდეს გარკვეული პროცედურული ვადები და პირობები.
- 1.10.27 1.10.25 პუნქტის მიხედვით მოთხოვნილი გამჟღავნებები მკითხველებს იმ შეუსაბამობების იდენტიფიცირების საშუალებას მისცემს, რომლებმაც ერთეულის სამომავლო ოპერაციების დასაფინანსებლად ხელმისაწვდომი სახსრების მიღება ჩაშალა ან შეაფერხა. საჭირო მონაცემების გამჟღავნებით ასევე შეფასდება, შეთანხმებასთან შესაბამისობის ხელახლა დადგენა მომავალში მოსალოდნელია თუ არა. სხვა შემთხვევებში, მნიშვნელოვან ვადებთან და პირობებთან შეუსაბამობის გამჟღავნება ასევე რეკომენდებულია, მაგრამ სავალდებულო არ არის (იხ. პ. 2.1.83).

1.10 პუნქტის ძალაში შესვლის თარიღი და გარდამავალი დებულებები

- 1.10.28 *წინამდებარე ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის 1.10.1 - 1.10.34 პუნქტები ძალაშია 2009 წლის პირველ იანვარს ან მას შემდეგ დაწყებული პერიოდების მომცველი წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის.*
- 1.10.29 *ერთეულები ვალდებული არ არიან, შედარებადი მონაცემები, წინამდებარე სტანდარტის 1.10.1-1.10.34 პუნქტების გამოყენების*

**პირველ წელს, 1.10.1-1.10.27 პუნქტების შესაბამისად
გამჟღავნებული თანხებისათვის გაამჟღავნონ.**

- 1.10.30 ერთეულები ვალდებული არ არიან, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განცალკევებით გაამჟღავნონ გამოუყენებელი საგარეო დახმარების ნაშთი, როგორც 1.10.18 პუნქტშია განსაზღვრული, წინამდებარე სტანდარტის 1.10.1-1.10.34 პუნქტების თავდაპირველი გამოყენებიდან 2-წლიანი პერიოდისათვის.
- 1.10.31 როდესაც ერთეული 1.10.29 და 1.10.30 პუნქტების გარდამავალ დებულებებს იყენებს, მან ამის შესახებ უნდა გაამჟღავნოს.
- 1.10.32 წინამდებარე სტანდარტის 1.10.1-1.10.27 პუნქტების გამოყენების პირველ წელს ერთეულისათვის შესაძლოა ადვილად ხელმისაწვდომი არ იყოს აუცილებელი ინფორმაცია, რომელიც მას შედარებადი ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნის დაკმაყოფილების საშუალებას მისცემს. მას შესაძლოა არ ჰქონდეს საჭირო ინფორმაცია, რომელიც გამოუყენებელი საგარეო დახმარების საბოლოო ნაშთის გამჟღავნების საშუალებას მისცემს, როგორც 1.10.18 პუნქტის მიხედვით არის მოთხოვნილი.
- 1.10.33 წინამდებარე სტანდარტის 1.4.16 პუნქტი, წინა პერიოდისათვის, ამ სტანდარტის თავდაპირველი გამოყენებისას, შედარებადი ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნის უფლებას იძლევა. ზოგიერთი ერთეული შეიძლება იყენებდა საკასო სსბასს-ს (მასში შესწორების შეტანამდე), რომელიც საგარეო დახმარების მიმღების მიერ ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნას ითვალისწინებს, როგორც 1.10.1-1.10.27 პუნქტებშია განსაზღვრული. 1.10.29 პუნქტი საგარეო დახმარების შესახებ შედარებადი ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნის უფლებას იძლევა, როგორც წინამდებარე სტანდარტის 1.10.1-1.10.27 პუნქტებია განსაზღვრული, ამ პუნქტების გამოყენების პირველ წელს. 1.10.30 პუნქტი მიუთითებს, რომ 1.10.18 პუნქტი, მისი პირველი გამოყენებიდან 2-წლიანი პერიოდის განმავლობაში უნდა მოქმედებდეს.
- 1.10.34 მომხმარებლები ინფორმირებულნი რომ იყვნენ, თუ რა დონეზე კმაყოფილდება სტანდარტი, 1.10.31 პუნქტი ერთეულებისგან, რომლებიც გარდამავალ დებულებებს იყენებენ, ამ ფაქტის გამჟღავნებას მოითხოვს.

დანართი 1

სტანდარტის პირველი ნაწილის მოთხოვნების ილუსტრირება

წინამდებარე დანართი მხოლოდ საილუსტრაციო მიზნებისათვის არის განკუთვნილი და სტანდარტის დანართს არ წარმოადგენს. იგი ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგების ამონარიდის და სათანადო განმარტებითი შენიშვნების ილუსტრირებას ახდენს მთავრობისათვის, რომელმაც მიმდინარე და წინა პერიოდების განმავლობაში საგარეო დახმარების სესხები და გრანტები მიიღო. მისი მიზანია, ხელი შეუწყოს სტანდარტის შინაარსის გარკვევას, მათი გამოყენების ილუსტრირებით ზოგადი მიზნების მქონე ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენას, საკასო მეთოდის გამოყენებით:

- (ა) **მთავრობისათვის, რომელიც საგარეო დახმარების მიმღებია;**
- (ბ) **სამთავრობო ერთეულისათვის, რომელიც საკუთარ საბანკო ანგარიშს აკონტროლებს და საგარეო დახმარების მიმღები არ არის;**
და
- (გ) **სამთავრობო დეპარტამენტისათვის, რომელიც მოქმედებს „ერთიანი ანგარიშის“ სისტემაში, სადაც ცენტრალიზებული ერთეული დეპარტამენტის სახელით, ფულადი შემოსულობებისა და გადასახდელების ადმინისტრირებას ახორციელებს და საგარეო დახმარების მიმღები არ არის.**

დანართი 1ა

A მთავრობისათვის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება
ფულადი შემოსულობების და გადასახდელების კონსოლიდირებული
ანგარიშგება

200X წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისათვის

(მხოლოდ შემოსულობები)

შენიშვნა		2000X		200X-1	
		ერთეულის მიერ კონტროლი რებული შემოსულობ ები// (გადასახდე ლები)	მესამე მხარეების მიერ გადახდები	ერთეულის მიერ კონტროლირებ ული შემოსულობები // (გადასახდელე ბი)	მესამე მხარეების მიერ გადახდები
(ათას ფულად ერთეულში)					
შემოსულობები					
გადასახადები					
საშემოსავლო გადასახადი		X	—	X	—
დამატებული ღირებულების გადასახადი		X	—	X	—
ქონების გადასახადი		X	—	X	—
სხვა გადასახადები		<u>X</u>	=	<u>X</u>	—
		X	—	X	—
საგარეო დახმარება	10				
მრავალმხრივი სააგენტოები		X	X	X	X
ორმხრივი სააგენტოები		<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>	<u>X</u>
		X	X	X	X
სხვა გრანტები და დახმარებები		X	X	X	X
სხვა სესხები					
სესხებიდან შემოსულობები	3	X	X		
კაპიტალური შემოსულობები					
შემოსულობები		X		X	

ფინანსური ანგარიშგება აღრიცხვის
საკასო მეთოდის გამოყენებით

	შენიშვნა	2000X		200X-1	
		ერთეულის მიერ კონტროლი რებული შემოსულობ ები// (გადასახდე ლები)	მესამე მხარეების მიერ გადახდები	ერთეულის მიერ კონტროლირებ ული შემოსულობები // (გადასახდელები)	მესამე მხარეების მიერ გადახდები
(ათას ფულად ერთეულში) ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან			-		-
სავაჭრო საქმიანობები					
სავაჭრო საქმიანობებიდან შემოსულობები		X	-	X	-
სხვა შემოსულობები	4	X	X	X	X
სულ შემოსულობები		X	X	X	X

საქართველო

ფინანსური ანგარიშგება აღრიცხვის
საკასო მეთოდის გამოყენებით

(ათას ფულად ერთეულში)	შენიშვნა	200X		200X-1	
		ერთეულის მიერ კონტროლირებუ ლი შემოსულობები// (გადასახდელები)	მესამე მხარის მიერ გადახდები	ერთეულის მიერ კონტროლირებულ ი შემოსულობები// (გადასახდელები)	მესამე მხარის მიერ გადახდები
გადასახდელები					
<i>ოპერაციები</i>					
ხელფასი, სარგო და დაქირავებულთა სარგებელი		(X)	(X)	(X)	(X)
სახარჯი მასალები		(X)	(X)	(X)	(X)
ტრანსფერები					
გრანტები		(X)	-	(X)	-
სხვა სატრანსფერო გადასახდელები		(X)	=	(X)	=
კაპიტალური დანახარჯები					
ძირითადი საშუალებების შესყიდვა/აშენება		(X)	(X)	(X)	(X)
ფინანსური ინსტრუმენტების შესყიდვა		(X)	=	(X)	=
სესხის და პროცენტის დაფარვა					
სესხის დაფარვა		(X)	-	(X)	-
პროცენტის გადახდა		(X)	=	(X)	=
სხვა გადასახდელები	5	(X)	(X)	(X)	(X)
სულ გადასახდელები		(X)	(X)	(X)	(X)
ფულადი სახსრების ზრდა (შემცირება)		X	-	X	-
ფულადი სახსრები წლის დასაწყისში	2	X	N/A*	X	N/A

* N/A = არ ექვემდებარება შეფასებას

ფინანსური ანგარიშგება აღრიცხვის
საკასო მეთოდის გამოყენებით

		შენიშვნა		200X		200X-1	
				ერთეულის მიერ კონტროლირებუ ლი შემოსულობები// (გადასახდელები)	მესამე მხარის მიერ გადახდები	ერთეულის მიერ კონტროლირებულ ი შემოსულობები// (გადასახდელები)	მესამე მხარის მიერ გადახდები
(ათას ფულად ერთეულში)				X	N/A	X	N/A
ფულადი სახსრების ზრდა (შემცირება)							
ფულადი სახსრები წლის ბოლოსათვის		2		X	N/A	X	N/A

საქართველო

**ბიუჯეტის და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიშგება
X მთავრობისთვის 200X წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წლისთვის
ბიუჯეტი დამტკიცებულია საკასო მეთოდის საფუძველზე
(ფუნქციების მიხედვით კლასიფიკაცია)**

			თავდაპირვე ლი ბიუჯეტი	**საბოლოო და ფაქტობრივ ბიუჯეტებს შორის სხვაობა
(ათას ფულად ერთეულში)	*ფაქტობრივი თანხები	საბოლოო ბიუჯეტი		
ფულადი სახსრების შემოდინება				
გადასახადები	X	X	X	X
დახმარების შეთანხმებები				
საერთაშორისო სააგენტოები	X	X	X	X
სხვა გრანტები და დახმარებები	X	X	X	X
შემოსულობა: სესხი	X	X	X	X
შემოსულობა: ძირითადი საშუალებების გაყიდვა	X	X	X	X
სავაჭრო საქმიანობები	X	X	X	X
სხვა შემოსულობები	X	X	X	X
სულ შემოსულობები	X	X	X	X

ფულადი სახსრების გადინება				
ჯანდაცვა	(X)	(X)	(X)	(X)
განათლება	(X)	(X)	(X)	(X)
საზოგადოებრივი უსაფრთხოება	(X)	(X)	(X)	(X)
სოციალური დაცვა	(X)	(X)	(X)	(X)
თავდაცვა	(X)	(X)	(X)	(X)
საბინაო-კომუნალური უზრუნველყოფა	(X)	(X)	(X)	(X)
დასვენება, კულტურა, რელიგია	(X)	(X)	(X)	(X)
ეკონომიკური საქმიანობა	(X)	(X)	(X)	(X)
სხვა	(X)	(X)	(X)	(X)
სულ გადასახდელები	(X)	(X)	(X)	(X)

ფულადი ნაკადები	სახსრების წმინდა	X	X	X	X
----------------------------	-----------------------------	----------	----------	----------	----------

* ფაქტობრივი თანხები მოიცავს როგორც ფულად, ასევე მესამე მხარის გადახდებს.

** სვეტი „განსხვავება“ სავალდებულო არ არის. თუმცა, თავდაპირველი და საწყისი ან საბოლოო ბიუჯეტის შედარება, რომელიც ნათლად არის იდენტიფიცირებული, შეიძლება ჩართული იყოს.

დამატებითი ფინანსური ანგარიშგებები (ნებაყოფლობითი)

დამატებითი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება იმ თანხების დეტალების წარმოსაჩენად მომზადდეს, რომლებსაც ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს: მაგალითად, ძირითადი დაფინანსების ჯგუფების, ძირითადი ფუნქციების ან პროგრამების მიერ გაწეული ხარჯების, ნასესხები სახსრების წყაროების წარმოსაჩენად. ასევე, შეიძლება ჩართული იქნეს სვეტი, რომელშიც ბიუჯეტით განსაზღვრული ოდენობები გამოჩნდება.

ფულადი სახსრების შემოსულობების ანგარიშგება დაფინანსების კლასიფიცირებით

	200X	200X-1
	ერთეულის მიერ კონტროლირებ ული შემოსულობები	ერთეულის მიერ კონტროლირებ ული შემოსულობები
(ათას ფულად ერთეულში)		
შემოსულობები		
კონსოლიდირებული ფონდები	X	X
სპეციალური ფონდები	X	X
სავაჭრო ფონდები	X	X
სესხები	X	X
სულ შემოსულობები	X	X

სესხებიდან შემოსულობები

შენიშვნა	200X	200X-1
	ერთეულის მიერ კონტროლი რებული ფულადი შემოსულობ ები	ერთეულის მიერ კონტროლი რებული შემოსულობ ები
(ათას ფულად ერთეულში)	მესამე მხარის გადახდებიდან წარმოშობილი	მესამე მხარის გადახდებიდან წარმოშობილი
სესხები		

	შენიშვნა	200X		200X-1	
		ერთეულის მიერ კონტროლი რებული ფულადი შემოსულობ ები	მესამე მხარის გადახდებიდან წარმოშობილი	ერთეულის მიერ კონტროლი რებული შემოსულობ ები	მესამე მხარის გადახდებიდან წარმოშობილი
(ათას ფულად ერთეულში)					
საშინაო კომერციული ინსტიტუტი		X	—	X	—
ოფშორული კომერციული ინსტიტუტი		X	—	X	—
განვითარების ბანკები და მსგავსი სასესხო სააგენტოები		X	X	X	X
სულ სესხები	3	X	X	X	X

მთავრობის პროგრამების/საქმიანობების/ფუნქციების მიხედვით
გადასახდელების ანგარიშგება

	← 200X →		← 200X-1 →	
(ათას ფულად ერთეულში)	ერთეულის მიერ კონტროლი რეზული გადასახდე ლები	მესამე მხარეების მიერ გადახდები	ერთეულის მიერ კონტროლი რეზული გადასახდე ლები	მესამე მხარეების მიერ გადახდები
გადასახდელები/დანახარჯები – საოპერაციო ანგარიში				
განათლების მომსახურებები	X	X	X	X
ჯანმრთელობის მომსახურებები	X	X	X	X
სოციალური დაცვა და უზრუნველყოფა	X	–	X	–
თავდაცვა	X	–	X	–
საზოგადოებრივი წესრიგი და უსაფრთხოება	X	X	X	X
დასვენება, კულტურა, რელიგია	X	X	X	X
ეკონომიკური მომსახურებები	X	–	X	–
სხვა	X	X	X	X
სულ გადასახდელები/დანახარჯები	X	X	X	X
გადასახდელები/დანახარჯები– კაპიტალური ანგარიში				
განათლების მომსახურებები	X	X	X	X
ჯანმრთელობის მომსახურებები	X	X	X	X
სოციალური დაცვა და უზრუნველყოფა	X	–	X	–
თავდაცვა	X	–	X	–
საზოგადოებრივი წესრიგი და უსაფრთხოება	X	X	X	X
დასვენება, კულტურა, რელიგია	X	X	X	X
სხვა	X	X	X	X
სულ გადასახდელები/დანახარჯები	X	X	X	X
სულ საოპერაციო და კაპიტალური ანგარიშების	X	X	X	X

საჯარო სექტორის ერთეული—მთლიანი მთავრობა

ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები

1. სააღრიცხვო პოლიტიკა

მომზადების საფუძველი

ფინანსური ანგარიშგება მზადდება საკასო სსბასს-ის შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგება აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებით.

სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიყენებოდა უცვლელად, პერიოდის განმავლობაში.

ანგარიშვალდებული ერთეული

ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია A ქვეყნის ეროვნული მთავრობისათვის. ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ანგარიშვალდებულ ერთეულს, როგორც სათანადო კანონმდებლობით არის განსაზღვრული (საჯარო ფინანსების აქტი 20XX). ეს მოიცავს შემდეგს:

- (i) ცენტრალური მთავრობის სამინისტროები; და
- (ii) სამთავრობო ბიზნეს საწარმოები და სავაჭრო ფონდები, რომლებსაც ერთეული აკონტროლებს.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს წლის განმავლობაში კონტროლირებულ ყველა ერთეულს. მნიშვნელოვნად კონტროლირებული ერთეულების ჩამონათვალი მოცემულია ფინანსური ანგარიშგების მე-7 შენიშვნაში.

მესამე მხარის მიერ გადახდები

მთავრობა ასევე სარგებელს იღებს მისი სახელით საქონლისა და მომსახურების შეძენისაგან, მესამე მხარის მიერ ნაღდი ფულის გადახდით, სესხის ან შემოწირულობის სახით. მესამე მხარის მიერ განხორციელებული გადახდები მთავრობის ფულადი სახსრების შემოსულობები ან გადასახდელები არ არის, მაგრამ მთავრობა სარგებლობს მისით. ისინი გამჟღავნებულია *მესამე მხარის გადახდების* სვეტში, ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში და სხვა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

საანგარიშგებო ვალუტა

საანგარიშგებო ვალუტა არის (A მთავრობის ვალუტა).

2. ფულადი სახსრები

ფულადი სახსრები მოიცავს ხელზე არსებულ ფულს, მოთხოვნამდე დეპოზიტებს და ფულადი სახსრების ეკვივალენტებს. მოთხოვნამდე

დეპოზიტები და ფულადი სახსრების ექვივალენტები მოიცავს ბანკში არსებულ ნაშთებს ინვესტიციებსა და მოკლევადიან საბაზრო ინსტრუმენტებში.

ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში ჩართული ფულადი სახსრები მოიცავს შემდეგ თანხებს:

(ათას ფულად ერთეულში) **200X** **200X-1**

ხელზე არსებული ფული და ნაშთები ბანკში	X	X
მოკლევადიანი ინვესტიციები	X	X
	X	X

ზემოთ მოცემულ თანხაში ჩართულია X ვალუტის ერთეულები, რომლებიც წარმოდგენილია საგზაო ინფრასტრუქტურის მშენებლობით შეზღუდული საერთაშორისო სააგენტო XX-ის მიერ. .

3. სესხები

სესხები მოიცავს ფულადი სახსრების შემოსულობას ბანკებიდან, მსგავსი სასესხო სააგენტოებიდან და კომერციული ინსტიტუტებიდან და თანხებს მესამე მხარის მიერ გაწეული არაფულადი დახმარებიდან.

4. სხვა შემოსულობები

სხვა შემოსულობები მოიცავს მოსაკრებლებს, ჯარიმებს, ჩამოჭრებს და სხვა შემოსულობებს.

5. სხვა გადასახდელები/ხარჯები

სხვა შემოსულობებში შედის დივიდენდები, გადახდილი წილები, კანონით გათვალისწინებული გადახდები სასამართლოს გადაწყვეტილებებზე და სხვადასხვა გადასახდელები.

6. გამოუყენებელი ნასესხები სახსრები, გარდა გამოუყენებელი საგარეო დახმარებისა

(იხ. გამოუყენებელი საგარეო დახმარების მე-10 შენიშვნა)

(ათას ფულად ერთეულში)	200X	200X-1
მოდრაობა გამოუყენებელ სახსრებში		
გამოუყენებელი საგარეო დახმარება 1.1.0X	X	X
დამატებითი სასესხო საშუალება	X	X
სულ ხელმისაწვდომი	X	X
გამოტანილი ოდენობა	(X)	(X)
თანხა დახურვისას/გაუქმებები	(X)	(X)
გამოუყენებელი ნასესხები სახსრები 31.12.0X.	X	X
(in thousands of currency units)	200X	200X-1

მოდრაობა გამოუყენებელ სახსრებში

კომერციული ფინანსური ინსტიტუტები	X	X
სულ გამოუყენებელი ნასესხები სახსრები	X	X

7. მნიშვნელოვნად კონტროლირებული ერთეულები

ერთეული იურისდიქცია

ერთეული A	X
ერთეული B	X
ერთეული C	X
ერთეული D	X

8. დამტკიცების თარიღი

საბოლოო ანგარიშგება დამტკიცებული იქნა გამოქვეყნებისთვის 200X+1 წლის XX თვეს, ბატონი YY-ის მიერ, A ქვეყნის ხაზინადარის მიერ.

9. თავდაპირველი და საბოლოო დამტკიცებული ბიუჯეტი და შედარება ფაქტობრივი და ბიუჯეტის მონაცემების

დამტკიცებული ბიუჯეტი შედგენილია იგივე საბუღალტრო მეთოდზე (საკასო მეთოდი) და კლასიფიკაციის მეთოდზე დაყდნობით და იმავე პერიოდისათვის (200X წლის 1 იანვრიდან 200X წლის 31 დეკემბრამდე), როგორც ფინანსური ანგარიშგება. იგი მოიცავს იმავე ერთეულებს, რომელსაც კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება – ისინი იდენტიფიცირებულია ზემოთ მოცემულ მე-7 შენიშვნაში.

თავდაპირველი ბიუჯეტი დამტკიცდა საკანონმდებლო აქტით (თარიღი) და ჩრდილოეთ რეგიონში (თარიღი) მომხდარი მიწისძვრის გამო საკანონმდებლო აქტით დამტკიცდა (თარიღი) კატასტროფებისაგან დაზარალებულების დასახმარებლად თანხმლები XXX ასიგნებები თავდაპირველი ბიუჯეტის მიზნები და პოლიტიკა და შემდგომი განახლებები, უფრო სრულყოფილადაა ახსნილი საოპერაციო მიმოხილვაში და ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშში, რომელიც გამოცემულია ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად.

ფაქტობრივი ხარჯის საბოლოო ბიუჯეტზე მეტობა, 15 %-ის ოდენობით (25 % - თავდაპირველ ბიუჯეტზე მეტობა), ჯანმრთელობის ფუნქციისათვის, იყო გამოწვეული საკანონმდებლო აქტით დამტკიცებულ დონეზე მეტი ხარჯის გაწევით, მიწისძვრის საპასუხოდ. სხვა მნიშვნელოვანი განსხვავებები არ არსებობდა.

ატერნატიული მე-9 შენიშვნა, როდესაც ბიუჯეტი და ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სხვადასხვა მეთოდის გამოყენებით

9. თავდაპირველი და საბოლოო დამტკიცებული ბიუჯეტი და ფაქტობრივი და ბიუჯეტის მონაცემების შედარება

ბიუჯეტი დამტკიცებულია მოდიფიცირებულ საკასო მეთოდზე დარდნობით, ფუნქციონალური კლასიფიკაციით. დამტკიცებული ბიუჯეტი მოიცავს ფისკალურ პერიოდს 200X წლის 1 იანვრიდან 200X წლის 31 დეკემბრამდე და მასში ჩართულია ყველა ერთეული, ზოგადი სამთავრობო სექტორის ფარგლებში. ზოგადი სამთავრობო სექტორი მოიცავს ყველა სამთავრობო დეპარტამენტს – ისინი იდენტიფიცირებულია ზემოთ მოცემულ მე-7 შენიშვნაში.

თავდაპირველი ბიუჯეტი დამტკიცდა საკანონმდებლო აქტით (თარიღი) და ჩრდილოეთ რეგიონში (თარიღი) მომხდარი მიწისძვრის გამო, საკანონმდებლო აქტით დამტკიცდა (თარიღი) კატასტროფებისაგან დაზარალებულების დასახმარებლად თანხმლები XXX ასიგნებები. თავდაპირველი ბიუჯეტის მიზნები და პოლიტიკა და შემდგომი განახლებები, უფრო სრულყოფილადაა ახსნილი საოპერაციო მიმოხილვაში და ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშში, რომელიც გამოცემულია ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად.

ფაქტობრივი ხარჯის საბოლოო ბიუჯეტზე მეტობა, 15 %-ის ოდენობით (25 % - თავდაპირველ ბიუჯეტზე მეტობა), ჯანმრთელობის ფუნქციისათვის, იყო გამოწვეული საკანონმდებლო აქტით დამტკიცებულ დონეზე მეტი ხარჯის გაწევით, მიწისძვრის საპასუხოდ. სხვა მნიშვნელოვანი განსხვავებები, საბოლოო დამტკიცებულ ბიუჯეტსა და ფაქტობრივ ოდენობებს შორის, არ არსებობდა.

საბიუჯეტო და საბუღალტრო მეთოდები განსხვავდება. ფინანსური ანგარიშგება მთლიანი მთავრობისათვის მზადდება საკასო მეთოდის გამოყენებით, ხარჯის ბუნებაზე დამყარებული კლასიფიკაციის გამოყენებით,

ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში. ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს კონსოლიდირებულ ანგარიშგებას, რომელიც მოიცავს ყველა კონტროლირებულ ერთეულს, სამთავრობო ბიზნეს საწარმოების ჩათვლით, ფისკალური პერიოდისათვის 20XX წლის 1 იანვრიდან, 20XX წლის 31 დეკემბრამდე. ბიუჯეტი დამტკიცებულია მოდიფიცირებული საკასო მეთოდის გამოყენებით, ფუნქციონალური კლასიფიკაციით და ეხება მხოლოდ ზოგად სამთავრობო სექტორს, რომელიც არ მოიცავს სამთავრობო ბიზნეს საწარმოებს და სხვა გარკვეულ არასაბაზრო სამთავრობო ერთეულებსა და საქმიანობებს.

ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში, თანხები შესწორდა, რათა ყოფილიყო შესაბამისობაში მოდიფიცირებულ საკასო მეთოდთან და რეკლასიფიცირებულ იქნა ფუნქციონალური კლასიფიკაციის მიხედვით, რათა ეფუძნებოდეს იმავე მეთოდს, რომელსაც ეფუძნება საბოლოო დამტკიცებული ბიუჯეტი. ამასთან, ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში, თანხების შესწორებები დროში განსხვავებების გამო, განგრძობად ასიგნებასთან დაკავშირებით და ჩართულ ერთეულებს შორის განსხვავებების გამო (სამთავრობო ბიზნეს საწარმოები და სხვა ერთეულები), განხორციელდა რათა გამოეხატა ფაქტობრივი ოდენობები, საბოლოო დამტკიცებულ ბიუჯეტთან შედარებით.

ფაქტობრივი შემოსულობებისა და გადასახდელების შეჯერება, როგორც წარმოდგენილია ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების ანგარიშგებაში და მთლიანი ფულადი შემოსულობებისა და გადასახდელების ოდენობა, რომელიც ასახულია ფულადი შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში, 20XX წლის 31 დეკემბრის მდგომარებით, წარმოდგენილია ქვემოთ.

	სულ შემოდინება	სულ გადინება
რეალური ოდენობა შედარების პრინციპით, როგორც წარმოდგენილია ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების ანგარიშგებაში	X	X
საბაზისო განსხვავება	X	X
დროში განსხვავება	—	—
ერთეულების მიხედვით განსხვავება	X	X
სულ ფულადი შემოსულობები	X	
სულ ფულადი გადასახდელები		X

ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტის დოკუმენტაცია მზადდება ერთიდაიგივე პერიოდისთვის. არსებობს ერთეულთა შორის განსხვავება:

ბიუჯეტი მზადდება ზოგადი სამთავრობო სექტორისათვის და ფინანსური ანგარიშგება ახდენს მთავრობის მიერ კონტროლირებული ყველა ერთეულის კონსოლიდაციას. არსებობს ასევე საბაზისო განსხვავება: ბიუჯეტი მომზადებულია საკასო მეთოდის გამოყენებით და ფინანსური ანგარიშგება მოდიფიცირებული საკასო მეთოდით.

შეჯერება შეიძლება ჩართული იქნეს ბიუჯეტისა და ფაქტობრივი მონაცემების შედარების ანგარიშგებაში, ან გამჟღავნდეს შენიშვნის სახით.

10. საგარეო დახმარებები

მესამე მხარის მიერ გადახდები

მესამე მხარის მიერ განხორციელებული ყველა გადახდა წარმოადგენს გადახდას მესამე მხარის მიერ, რომელიც არ წარმოადგენს ეკონომიკური ერთეულის ნაწილს.

საგარეო დახმარება

საგარეო დახმარება მიღებულ იქნა სესხებისა და გრანტების ფორმით, მრავალმხრივი და ორმხრივი დონორი ორგანიზაციებისაგან, შეთანხმების თანახმად, რომელიც განსაზღვრავს დახმარების მიზნობრიობას. შემდეგი ოდენობები იქნება წარმოდგენილი ერთეულის საანგარიშგებო ვალუტაში.

	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
	<u>სულ</u>	<u>სულ</u>
სასესხო სახსრები		
მრავალმხრივი სააგენტოები	X	X
ორმხრივი სააგენტოები	X	X
სულ	X	X
საგრანტო ფონდები		
მრავალმხრივი სააგენტოები	X	X
ორმხრივი სააგენტოები	X	X
სულ	X	X
სულ საგარეო დახმარება	<u>X</u>	<u>X</u>

მნიშვნელოვან ვადებსა და პირობებთან შესაბამისობა და განრიგშეცვლილი, გაუქმებული ვალი

არ არსებობდა მნიშვნელოვან ვადებთან და პირობებთან შეუსაბამობის მაგალითები, რომელსაც შეემლო შედეგად გამოელო საგარეო დახმარების სესხის გაუქმება.

X ადგილობრივი ვალუტის ერთეულში გამოხატული საგარეო დახმარების გრანტები გაუქმდა ანგარიშგების პერიოდის განმავლობაში. გაუქმებამ შედეგად გამოიღო გარკვეული განვითარების პროექტების ღირებულების გადაჭარბებით შეფასება და შესაბამისად, ამ თანხით ნაკლები ხარჯის გაწევა, ვიდრე არსებული იყო ვალდებულება დონორი ერთეულის მიერ პერიოდის განმავლობაში.

გამოუყენებელი საგარეო დახმარება

გამოუყენებელი საგარეო დახმარების სესხები და გრანტები ანგარიშგების თარიღისათვის, წარმოადგენს სავალდებულო ძალის მქონე შეთანხმებით განსაზღვრულ ოდენობებს, რომელიც უკავშირდება მიმდინარე პროექტების დაფინანსებას, სადაც პირობები დაკმაყოფილებულია და მათი სამომავლო დაკმაყოფილებაც სავარაუდოა, და პროექტი გაგრძელდება დასრულებამდე.

	სესხები 200X	გრანტები 200X	სესხები 200X-1	გრანტები 200X-1
საბოლოო ნაშთი საანგარიშგებო ვალუტაში	X	X	X	X

მნიშვნელოვანი ვადები და პირობები, რომლებიც განსაზღვრავს ან გავლენას ახდენს გამოუყენებელი დახმარების ხელმისაწვდომობაზე, დაკავშირებულია შემდეგი განსაზღვრული სამშენებლო მიზნების შესრულებასთან, სამედიცინო და საგანმანათლებლო ინფრასტრუქტურის განვითარებისათვის: (ერთეული, რათა მოხდეს მნიშვნელოვანი სამშენებლო მიზნების იდენტიფიცირება).

დანართი 1ბ

სამთავრობო ერთეული AB

(ეს ერთეული აკონტროლებს საკუთარ საბანკო ანგარიშს და ასევე სარგებელს იღებს მესამე მხარის მიერ
განხორციელებული გადახდებიდან).)

ფულადი შემოსულობების ფა გადასახდელების კონსოლიდირებული ანგარიშგება
200X წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წლისათვის

შენიშვნა	200X			200X-1		
	ერთეულის მიერ კონტროლირ ებული შემოსულობე ბი/ (გადასახდელ ები)	მესამე მხარეების მიერ გადახდები	გარე მესამე მხარეების მიერ გადახდები	ერთეულის მიერ კონტროლირ ებული შემოსულობე ბი/ გადასახდელე ბი)	მესამე მხარეების მიერ გადახდები	გარე მესამე მხარეების მიერ გადახდები
(ათას ფულად ერთეულში)						
შემოსულობები						
ავტორიზებული განაწილებები/ასიგნებები	X	X	—	X	X	—

ფინანსური ანგარიშგება აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებით

	შენიშვნა	200X			200X-1		
		ერთეულის მიერ კონტროლირ ებული შემოსულობე ბი/ (გადასახდელ ები)	მესამე მხარეების მიერ გადახდები	გარე მესამე მხარეების მიერ გადახდები	ერთეულის მიერ კონტროლირ ებული შემოსულობე ბი/ გადასახდელე ბი)	მესამე მხარეების მიერ გადახდები	გარე მესამე მხარეების მიერ გადახდები
(ათას ფულად ერთეულში)							
სხვა შემოსულობები		X	–	–	X	–	–
გრანტები/დახმარება		–	–	X	–	–	X
სულ შემოსულობები		X	X	X	X	X	X
გადასახდელები							
ხელფასები, სარგო და დაქირავებულთა სარგებელი		(X)	–	–	(X)	–	–
რენტა		(X)	(X)	–	(X)	(X)	–
კაპიტალური დანახარჯი		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ტრანსფერები	3	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
სულ გადასახდელები		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ფულადი სახსრების ზრდა/(შემცირება)		X	X	(X)	X	(X)	X
ფულადი სახსრები წლის დასაწყისისთვის	2	X	N/A*	N/A	X	N/A	N/A

* N/A = არ ექვემდებარება შეფასებას

ფინანსური ანგარიშგება აღრიცხვის
საკასო მეთოდის გამოყენებით

(ათას ფულად ერთეულში)
ფულადი სახსრების ზრდა/(შემცირება)
ფულადი სახსრები წლის ბოლოსათვის

შენიშვნა	200X			200X-1		
	ერთეულის მიერ კონტროლირ ებული შემოსულობე ბი/ (გადასახდელ ები)	მესამე მხარეების მიერ გადახდები	გარე მესამე მხარეების მიერ გადახდები	ერთეულის მიერ კონტროლირ ებული შემოსულობე ბი/ გადასახდელე ბი)	მესამე მხარეების მიერ გადახდები	გარე მესამე მხარეების მიერ გადახდები
	X	N/A	N/A	X	N/A	N/A
2	X	N/A	N/A	X	N/A	N/A

დამატებითი ფინანსური ანგარიშგებები (ნებაყოფლობითი)

დამატებითი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მომზადდეს, რათა, მაგალითად, წარმოაჩინოს ბიუჯეტის ინფორმაცია ძირითადი დაფინანსების სახეების მიხედვით, თუ მიზანშეწონილია, ან რათა წარმოაჩინოს ხარჯები ძირითადი ფუნქციების ან გადახდების მიხედვით. ფუნქციების მიხედვით ანგარიშგების მაგალითი მოცემულია ქვემოთ:

ფუნქციების მიხედვით გადასახდელების ანგარიშგება

	შენიშვნა ← 200X →			← 200X-1 →		
	ერთეულის მიერ კონტროლირ ებული გადასახდელი ბი	სხვა სამთავრობო ერთეულების მიერ გადახდები	გარე მესამე მხარეების მიერ გადახდები	ერთეულის მიერ კონტროლირ ებული გადასახდელი ბი	სხვა სამთავრობო ერთეულების მიერ გადახდები	გარე მესამე მხარეების მიერ გადახდები
(ათას ფულად ერთეულში)						
გადასახდელები/დანახარჯები						
პროგრამა I	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
პროგრამა II	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
პროგრამა III	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
პროგრამა IV	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
სხვა გადასახდელები/დანახარჯები	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
სულ გადასახდელები/დანახარჯები	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

სამთავრობო ერთეული AB

ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები

1. სააღრიცხვო პოლიტიკა

მომზადების საფუძველი

ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია საკასო მეთოდის სსბასს-ის შესაბამისად, „ფინანსური ანგარიშგება აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებით“.

სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიყენებოდა უცვლელად პერიოდის განმავლობაში.

ანგარიშვალდებული ერთეული

ფინანსური ანგარიშგება განკუთვნილია საჯარო სექტორის ერთეულისათვის (სამთავრობო ერთეული AB). ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ანგარიშვალდებულ ერთეულს, როგორც განსაზღვრულია შესაბამისი კანონმდებლობით (საჯარო ფინანსური აქტი 20XX). ეს მოიცავს სამთავრობო ერთეული AB-ს და მის მიერ კონტროლირებულ ერთეულებს. სამთავრობო ერთეული აბ კონტროლირებულია A ქვეყნის ეროვნული მთავრობის მიერ.

სამთავრობო ერთეული AB-ს ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს, რომ განხორციელოს (განსაზღვროს ტიპი) საქმიანობა კომპონენტებით. ერთეული აკონტროლებს მის საკუთარ საბანკო ანგარიშებს.

სხვა სამთავრობო ერთეულების მიერ გადახდები

ერთეული სარგებლობს მისი კონტროლირებული ერთეულის (მთავრობა A) და სხვა სამთავრობო ერთეულის მიერ მისი სახელით განხორციელებული გადახდებით.

გარე მესამე მხარეების მიერ გადახდები

ერთეული ასევე სარგებლობს მესამე გარე მხარის მიერ (ეკონომიკური ერთეულის გარე ერთეულები) საქონელისა და მომსახურებისათვის განხორციელებული გადახდებით. ეს გადახდები არ წარმოადგენს ერთეულის ფულადი ნაკადების შემოსულობებს ან გადასახდელებს, მაგრამ ერთეული იღებს სარგებელს მათგან. ისინი გამჟღავნებულია ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგების სვეტში *გადახდები გარე მესამე მხარეების მიერ* და სხვა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

საანგარიშგებო ვალუტა

საანგარიშგებო ვალუტა არის (A ქვეყნის ვალუტა).

2. ფულადი სახსრები

ფულადი სახსრები მოიცავს ხელზე არსებულ ფულს, მოთხოვნამდე დეპოზიტებს და ფულადი სახსრების ეკვივალენტებს. მოთხოვნამდე დეპოზიტები და ფულის ეკვივალენტები შედგება ბანკში არსებული ნაშთებისაგან და მოკლევადიან საბაზრო ინსტრუმენტებში ინვესტიციებისაგან.

ერთეულისათვის გადაცემული თანხები განთავსებულია ერთეულის საბანკო ანგარიშზე და კონტროლდება ერთეულის მიერ. ყველანაირი სესხები განხორციელებულია ცენტრალური ფინანსური ერთეულის მიერ.

შემოსულობები გაცვლითი გარიგებებიდან დეპონირებულია ერთეულის მიერ კონტროლირებულ სავაჭრო ფონდის ანგარიშზე. ისინი გადადის კონსოლიდირებულ შემოსავლებში წლის ბოლოს.

ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში ჩართული ფულადი სახსრები მოიცავს შემდეგ თანხებს:

(ათას ფულად ერთეულში)	200X	200X-1
ფული ხელზე და ნაშთები ბანკში	X	X
მოკლევადიანი ინვესტიციები	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

3. ტრანსფერები

თანხები გადაცემულია შესაბამის ადრესატებზე ერთეულის საოპერაციო მანდატისა და უფლებამოსილების ფარგლებში.

4. მნიშვნელოვნად კონტროლირებული ერთეულები

ერთეული იურისდიქცია

ერთეული A X

ერთეული B X

5. დამტკიცების თარიღი

ფინანსური ანგარიშგება დამტკიცებული იქნა გამოცემისათვის XX თვე, 200X+1, XXXXX-ის მინისტრის, ბატონი YY-ის მიერ, AB ერთეულისათვის.

დანართი 1გ

AC სამთავრობო დეპარტამენტი

(მთავრობა იყენებს ცენტრალიზებულ ერთიანი ანგარიშის სისტემას – ერთეული ვერ აკონტროლებს მისთვის გამოყოფილ თანხებს)

ფულადი შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგება 200X წლის 31 დეკემბრით დასრულებული წლისათვის

		←	200X	→	←	200X=1	→
		ხაზინის ანგარიში/ კონტროლის ერთიანი ანგარიში	გარე მესამე მხარეების მიერ გადახდები		ხაზინის ანგარიში/ კონტროლის ერთიანი ანგარიში	გარე მესამე მხარეების მიერ გადახდები	
(ათას ფულად ერთეულში)							
შემოსულობები							
განაწილებები/ ასიგნებები	2	X	–		X	–	
სხვა		X	–		X	–	
შემოსულობები							
დახმარება		–	X		–	X	
სულ შემოსულობები		X	X		X	X	
გადასახდელები							
ხელფასი, სარგო და დაქირავებულთა სარგებელი		(X)	–		(X)	–	
რენტა		(X)	–		(X)	–	
კაპიტალური დანახარჯები		(X)	(X)		(X)	(X)	
ტრანსფერები	3	(X)	(X)		(X)	(X)	
სულ გადასახდელები		(X)	(X)		(X)	(X)	

დამატებითი ფინანსური ანგარიშგება (ნებაყოფლობითი)

დამატებითი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მომზადდეს, რათა, მაგალითად, წარმოაჩინოს ბიუჯეტის ინფორმაცია ძირითადი დაფინანსების სახეების მიხედვით, თუ მიზანშეწონილია, ან რათა წარმოაჩინოს ხარჯები ძირითადი ფუნქციების ან გადახდების მიხედვით. ფუნქციების მიხედვით ანგარიშგების მაგალითი მოცემულია ქვემოთ:

ფუნქციების მიხედვით გადასახდელების ანგარიშგება

	შენიშვნა ← 200X →		← 200X-1 →	
	ხაზინის ანგარიში/ კონტროლის ერთიანი ანგარიში	გარე მესამე მხარეების მიერ გადახდები	ხაზინის ანგარიში/ კონტროლის ერთიანი ანგარიში	გარე მესამე მხარეების მიერ გადახდები
(ათას ფულად ერთეულში)				
გადასახდელები				
პროგრამა I	X	X	X	X
პროგრამა II	X	X	X	X
პროგრამა III	X	X	X	X
პროგრამა IV	X	X	X	X
სხვა	X	X	X	X
გადასახდელები				
სულ გადასახდელები	X	X	X	X

AC სამთავრობო დეპარტამენტი

ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები

1. სააღრიცხვო პოლიტიკა

მომზადების საფუძველი

ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია საკასო მეთოდის სსბასს-ის შესაბამისად “ფინანსური ანგარიშგება აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებით.”

სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიყენებოდა უცვლელად პერიოდის განმავლობაში.

ანგარიშვალდებული ერთეული

ფინანსური ანგარიშგება განკუთვნილია საჯარო სექტორის ერთეულისათვის: სამთავრობო ერთეული AC. ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ანგარიშვალდებულ ერთეულს, როგორც განსაზღვრულია შესაბამისი კანონმდებლობით (საჯარო ფინანსური აქტი 20XX). ეს მოიცავს სამთავრობო ერთეული AC-ს და მის მიერ კონტროლირებულ ერთეულებს. სამთავრობო ერთეული AC კონტროლირებულია A ქვეყნის ეროვნული მთავრობის მიერ.

სამთავრობო ერთეული AC-ს ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს, რომ განახორციელოს (განსაზღვროს ტიპი) საქმიანობა კომპონენტებით.

სამთავრობო დეპარტამენტი AC-ს არ აქვს საკუთარი საბანკო ანგარიში. მთავრობა იყენებს ცენტრალიზებულ სახაზინო ფუნქციას, რომელიც ახდენს ყველა დეპარტამენტის მიერ ფინანსური წლის განმავლობაში გაწეული ფულადი ხარჯების ადმინისტრირებას. ამ ანგარიშზე განხორციელებული გადახდები დეპარტამენტთან დაკავშირებით, გამჟღავნებულია ხაზინის ანგარიშის სვეტში ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში და სხვა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

გარე მესამე მხარის მიერ გადახდები

სამთავრობო დეპარტამენტი AC ასევე სარგებელს იღებს საქონელი და მომსახურებიდან, რომელიც შეძენილია მისი სახელით, გარე მესამე მხარის მიერ განხორციელებული ფულადი გადახდებით, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. მესამე მხარის მიერ გადახდები არ წარმოადგენს დეპარტამენტის ფულადი სახსრების შემოსულობებს ან გადასახდელებს, მაგრამ დეპარტამენტი იღებს სარგებელს მათგან. ისინი გამჟღავნებულია ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგების სვეტში გადახდები გარე მესამე მხარის მიერ და სხვა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

საანგარიშგებო ვალუტა

საანგარიშგებო ვალუტა არის (A ქვეყნის ვალუტა).

2. ასიგნებები

სამთავრობო დეპარტამენტი AC-სთვის გამოყოფილი თანხები იმართება ცენტრალური ანგარიშის საშუალებით, რომლის ადმინისტრირებას ახდენს სახაზინო სამსახური. ეს თანხები არ კონტროლდება დეპარტამენტი AC -ს მიერ, მაგრამ გამოყენებულია დეპარტამენტის სახელით, ცენტრალური ანგარიშის ადმინისტრატორის მიერ, სათანადო დოკუმენტაციის წარდგენისას და ავტორიზაციისას. ყველა სესხის აღება განხორციელებულია ცენტრალური ფინანსური ერთეულის მიერ. ფულადი სახსრების შემოსულობებისა და გადასახდელების ანგარიშგებაში ასახული განაწილების/ასიგნებების თანხა, წარმოადგენს თანხას, რომელიც ხაზინამ დახარჯა დეპარტამენტი AC -ს სარგებლობისათვის (“ჩამოწერილი თანხა”).

3. ტრანსფერები

თანხები გადაცემულია შესაბამის ადრესატებზე დეპარტამენტი AC-ს საოპერაციო მანდატისა და უფლებამოსილების ფარგლებში.

4. დამტკიცების თარიღი

ფინანსური ანგარიშგება დამტკიცებული იქნა გამოცემისათვის XX თვე, 200X+1, XXXXX-ის მინისტრის, ბატონი YY-ის მიერ, AC სამთავრობო დეპარტამენტისათვის.

ნაწილი 2: ფინანსური ანგარიშგება აღრიცხვის საკასო მეთოდით —რეკომენდებული დამატებითი განმარტებები

სტანდარტის ეს ნაწილი სავალდებულო არ არის. ის ადგენს რეკომენდებულ დამატებით განმარტებებს ანგარიშგებისათვის საკასო მეთოდის შესაბამისად. დახრილი შრიფტით მოცემული რეკომენდებული განმარტებები წაკითხული უნდა იქნეს სტანდარტის ამ ნაწილის კომენტარების პუნქტების კონტექსტში, რომლებიც ჩვეულებრივი შრიფტით არის დაბეჭდილი.

ფინანსური ანგარიშგება აღრიცხვის საკასო მეთოდით ნაწილი 2: რეკომენდებული დამატებითი განმარტებები

2.1 რეკომენდებული დამატებითი განმარტებები განმარტებები

2.1.1 სტანდარტის ამ ნაწილში შემდეგი ტერმინები ქვემოთ განსაზღვრული მნიშვნელობებით გამოიყენება:

აღრიცხვის მეთოდი გულისხმობს აღრიცხვის მეთოდს, რომლის მიხედვითაც ოპერაციები და სხვა მოვლენები აღიარდება მათი წარმოშობისას (და არა მხოლოდ მაშინ, როდესაც ფულადი სახსრები ან მისი ეკვივალენტები მიღებული ან გადახდილია). ამიტომაც, ოპერაციები და მოვლენები სააღრიცხვო ჩანაწერებში აღირიცხება და აღიარდება იმ პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებებში, რომელთაც მიეკუთვნება. აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის შესაბამისად აღიარებული ელემენტებია: აქტივები, ვალდებულებები, წმინდა აქტივები/კაპიტალი, შემოსავლები და ხარჯები.

აქტივები ერთეულის მიერ კონტროლირებული რესურსებია, რომლებიც წარსული მოვლენების შედეგებს წარმოადგენენ და რომელთაგანაც მოსალოდნელია ერთეულში მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოღინება..

სესხის დანახარჯები არის ერთეულის მიერ ფულადი სახსრების სესხით სახით აღებასთან დაკავშირებული პროცენტი და სხვა ხარჯები..

საბოლოო კურსი არის ანგარიშგების თარიღისთვის „სპოტური“ გაცვლითი კურსი..

მფლობელებზე გადანაწილება არის ერთეულის მიერ ზოგიერთ ან ყველა მფლობელზე მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის გადანაწილება, ინვესტიციაზე ამონაგების ან ინვესტიციის დაბრუნების სახით.

ხარჯები არის ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემცირება საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში, ფულადი სახსრების გადინების ან აქტივების მოხმარების ან ვალდებულებების წარმოქმნის გზით, რაც წმინდა აქტივების/კაპიტალის შემცირებას იწვევს და მფლობელებზე გადანაწილებასთან არ არის დაკავშირებული.

განსაკუთრებული მუხლები არის (ამ სტანდარტის მიზნებისათვის) იმ მოვლენების და ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადები, რომლებიც ერთეულის ჩვეულებრივი საქმიანობისაგან აშკარად განსხვავდება, რომელთა ხშირად ან რეგულარულად გამეორება მოსალოდნელი

არ არის და რომლებიც ერთეულის კონტროლს ან გავლენას არ ექვემდებარება

ფინანსური აქტივი არის :

- (ა) ფულადი სახსრები;
- (ბ) სხვა ერთეულიდან ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების მიღების სახელშეკრულებო უფლება;
- (გ) ფინანსური ინსტრუმენტების სხვა ერთეულთან პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით გაცვლის სახელშეკრულებო უფლება ან
- (დ) სხვა ერთეულის წილობრივი ინსტრუმენტი.

ვალდებულებები არის წარსული მოვლენების შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობები, რომელთა დაფარვის შედეგად მოსალოდნელია ეკონომიკურ სარგებელში ან მომსახურების პოტენციალში განივთებული რესურსების ერთეულიდან გადინება.

ჩვეულებრივი საქმიანობები არის ერთეულის მიერ მომსახურების მიწოდების ან სავაჭრო საქმიანობის ნაწილის სახით განხორციელებული ნებისმიერი ქმედება. ის მოიცავს დაკავშირებულ საქმიანობებს, რომელსაც ერთეული თანხმდება საქმიანობის ან მათგან წარმოშობილი საქმიანობის მხარდასაჭერად ახორციელებს.

შემოსავლები არის ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მთლიანი შემოდიდება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, როდესაც ეს შემოდიდება იწვევს წმინდა აქტივების/კაპიტალის ზრდას, რაც არ არის დაკავშირებული მფლობელების მიერ განხორციელებულ შენატანებთან.

ტერმინები, განმარტებული ამ სტანდარტის I ნაწილში, ამ ნაწილშიც განსაზღვრული მნიშვნელობებით გამოიყენება.

მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი

- 2.1.2 აქტივები, ფულადი სახსრების და სხვა რესურსების ჩათვლით, ერთეულისთვის მიზნების მიღწევის საშუალებას უზრუნველყოფს. აქტივები, რომლებიც ერთეულის მიზნების შესაბამისად საქონლისა და მომსახურების მისაწოდებლად გამოიყენება, მაგრამ რომლებიც პირდაპირ არ წარმოშობენ ფულადი სახსრების წმინდა შემოდიწებას, ხშირად აისახება, როგორც განივთებული „მომსახურების პოტენციალი“. ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადების წარმოსაქმნელად გამოყენებული აქტივები ხშირად აისახება როგორც „მომავალი ეკონომიკური სარგებელი“..

სტანდარტმა ყველა ის მიზანი რომ მოიცვას, რისთვისაც აქტივები შეიძლება იქნას განსაზღვრული, აქტივების ძირითადი მახასიათებლების აღწერისათვის ტერმინი - „მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი“ - გამოიყენება.

ფუნქციონირებადი ერთეული

2.1.3 *ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, ფინანსური ანგარიშგების შედგენაზე პასუხისმგებელ პირებს რეკომენდაცია ეძლევათ შეაფასონ ერთეულის უნარი გააგრძელოს საქმიანობა როგორც ფუნქციონირებადმა ერთეულმა. როდესაც ფინანსური ანგარიშგების შედგენაზე პასუხისმგებელი პირები შეფასებასთან დაკავშირებით ინფორმირებულები არიან, რეკომენდებულია იმ მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი გაურკვევლობების გამჟღავნება, რომლებმაც შესაძლოა ერთეულის, როგორც ფუნქციონირებადის, საქმიანობის გაგრძელების უნარი ეჭვქვეშ დააყენოს.*

2.1.4 განსაზღვრა, არის თუ არა ერთეული ფუნქციონირებადი, ეხება მხოლოდ ინდივიდუალურ ერთეულებს და არა მთლიანად მთავრობას. ინდივიდუალური ერთეულებისათვის იმის განსაზღვრად, არის თუ არა ერთეული ფუნქციონირებადი, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელ პირებს:

- (ა) დასჭირდებათ ყველა ხელმისაწვდომი ინფორმაციის გათვალისწინება პროგნოზირებადი მომავლის შესახებ, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებიდან 12 თვეს მოიცავს, მაგრამ აუცილებლად არ შემოიფარგლება ამ პერიოდით; და
- (ბ) შესაძლოა დასჭირდეთ ფაქტორების ფართო სპექტრი მიმდინარე და მოსალოდნელი შედეგების, ორგანიზაციული ერთეულების პოტენციური და გამოცხადებული რესტრუქტურისაციის, შემოსულობების შეფასების ან გაგრძელებული სამთავრობო დაფინანსების ალბათობის და დაფინანსების ჩანაცვლების პოტენციური წყაროების ირგვლივ, სანამ მიზანშეწონილი იქნება დასკვნის გაკეთება, რომ ერთეული ფუნქციონირებადია.

2.1.5 შესაძლოა არსებობდეს გარემოებები, როდესაც კომერციული საწარმოებისათვის გამოყენებული ფუნქციონირებადი ერთეულის ტესტები ლიკვიდურობისა და გადახდისუნარიანობის შესახებ არახელსაყრელია, მაგრამ სხვა ფაქტორები მიუთითებენ, რომ ერთეული მაინც ფუნქციონირებადია. მაგალითად:

- (ა) შეფასებისას, არის თუ არა ერთეული ფუნქციონირებადი, განაკვეთების ან გადასახადების დაწესების უფლებამოსილების გამო, შესაძლოა ზოგიერთი ერთეული ფუნქციონირებადად განიხილებოდეს, მაშინაც კი, როდესაც ფულადი სახსრების გადასახდელები შესაძლებელია აღემატებოდეს ფულადი სახსრების შემოსულობებს ხანგრძლივი პერიოდისათვის; და
- (ბ) ინდივიდუალური ერთეულისათვის მისი ფულადი სახსრების ნაკადების შეფასება ანგარიშგების პერიოდისთვის შეიძლება მიუთითებდეს, რომ ერთეული ფუნქციონირებადი არ არის. თუმცა, შეიძლება არსებობდეს მრავალწლიანი დაფინანსების შეთანხმებები მთავრობასთან, რომელიც უზრუნველყოფს ერთეულის განგრძობით საქმიანობას.

განსაკუთრებული მუხლები

- 2.1.6 რეკომენდებულია, ერთეულმა თითოეული განსაკუთრებული მუხლის ხასიათი და თანხა ცალკადაა გაამჟღავნოს. გამჟღავნება შესაძლებელია ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების სახით, ან სხვა სახის ფინანსურ ანგარიშგებაში ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განხორციელდეს.
- 2.1.7 განსაკუთრებული მუხლები ერთეულის ჩვეულებრივი საქმიანობისაგან განსხვავებული იმ მოვლენებისა და ოპერაციებისგან წარმოიქმნება, რომელთა ხშირად ან რეგულარულად გამეორება მოსალოდნელი არ არის და რომლებიც ერთეულის კონტროლს ან გავლენას არ ექვემდებარება. შესაბამისად, განსაკუთრებული მუხლები იშვიათი, უჩვეულო და არსებითია.

ჩვეულებრივი საქმიანობისგან განსხვავება

- 2.1.8 არის თუ არა მოვლენა ან ოპერაცია მკაფიოდ განსხვავებული ერთეულის ჩვეულებრივი საქმიანობისგან, ერთეულის მიერ ჩვეულებრივად განხორციელებულ საქმიანობებთან დაკავშირებით განისაზღვრება, მოვლენის ან ოპერაციის ხასიათიდან გამომდინარე და არა ასეთი მოვლენების წარმოშობის სიხშირის შესაბამისად. მოვლენა ან ოპერაცია ერთი ერთეულის ან მთავრობის ერთი დონისთვის შესაძლებელია განსაკუთრებული იყოს, მაგრამ სხვა ერთეულის ან მთავრობის სხვა დონისთვის განსხვავებული არ იყოს, შესაბამისი ჩვეულებრივი საქმიანობების განსხვავებებიდან გამომდინარე. მთლიანად მთავრობის დონეზე ანგარიშგების კონტექსტში, განსაკუთრებული მუხლები ძალიან იშვიათი იქნება.

პროგნოზირებად მომავალში განმეორება მოსალოდნელი არ არის

- 2.1.9 პროგნოზირებად მომავალში მოვლენის ან ოპერაციის გამეორების მოლოდინი მიზანშეწონილი არ იქნება, ერთეულის საქმიანობის გარემოს მხედველობაში მიღებით. განსაკუთრებული მუხლების ხასიათი განაპირობებს, რომ ისინი ჩვეულებრივ და საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისთვის მოსალოდნელი არ იქნება და ამიტომაც არ ჩაირთვება ბიუჯეტში. მუხლის ბიუჯეტში ჩართვა მიუთითებს, რომ სპეციფიკური მუხლის წარმოშობა პროგნოზირებულია და ამიტომაც განსაკუთრებული არ არის.

საქმიანობები ერთეულის კონტროლის ან გავლენის მიღმა

- 2.1.10 დასაშვებია, ოპერაცია ან მოვლენა ერთეულის კონტროლის ან გავლენის მიღმა აღმოჩნდეს, თუ ერთეულის გადაწყვეტილებები ან განსაზღვრებები, ჩვეულებრივ, გავლენას არ ახდენენ ამ ოპერაციის ან მოვლენის წარმოშობაზე.

განსაკუთრებული მუხლების იდენტიფიცირება

- 2.1.11 საკითხი, არის თუ არა მუხლი განსაკუთრებული, ერთეულის საოპერაციო გარემოს და მთავრობის იმ დონის კონტექსტში განიხილება, რომელშიც ის საქმიანობს. თითოეულ შემთხვევაში, განიხილვა მსჯელობას დაეფუძნება.
- 2.1.12 მოვლენებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების მაგალითები, რომლებმაც შესაძლოა, თუმცა, არ არის აუცილებელი, საჯარო სექტორის ზოგიერთი ერთეულის ან მთავრობის ზოგიერთი დონისათვის განსაკუთრებული მუხლები წარმოქმნას, არის:
- (ა) ლტოლვილებისთვის მომსახურების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მოკლევადიანი ნაკადები, როდესაც პერიოდის დასაწყისისათვის ასეთი მომსახურების საჭიროება არ იყო პროგნოზირებული, ერთეულის მოქმედების სფეროს და კონტროლს გარეთ რჩება. თუ ასეთი მომსახურებები პროგნოზირებადია ან ერთზე მეტი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ხდება, უმეტეს შემთხვევაში, განსაკუთრებულად არ კლასიფიცირდება; და
 - (ბ) ბუნებრივი ან ხელოვნური კატასტროფების შედეგების აღმოსაფხვრელად საჭირო მომსახურებებისთვის გაღებული ფულადი სახსრების ნაკადები, მაგალითად, მიწისძვრის შედეგად უსახლკაროდ დარჩენილი ხალხის თავშესაფრით უზრუნველყოფა. ჩვეულებრივი მიწისძვრა განსაკუთრებულ მოვლენად რომ კვალიფიცირდეს, ის მოცემულ გეოგრაფიულ მხარეში მოსალოდნელზე მეტი მაგნიტუდის უნდა იყოს, ან სამაშველო და სხვა აუცილებელი მომსახურებების უზრუნველყოფა ერთეულის ჩვეულებრივი საქმიანობის სფეროს უნდა სცილდებოდეს. როდესაც ერთეულს ბუნებრივი

კატასტროფის შედეგად დაზარალებულებისთვის დახმარების გაწევის პასუხისმგებლობა აქვს, ამ ღონისძიებასთან დაკავშირებული დანახარჯები, უმეტეს შემთხვევაში, განსაკუთრებული მუხლის კრიტერიუმებს არ აკმაყოფილებს.

2.1.13 საქმიანობის რესტრუქტურიზაცია ისეთი მოვლენის მაგალითია, რომელიც, ჩვეულებრივ, არც საჯარო სექტორის ინდივიდუალური ერთეულის, არც სამთავრობო სტრუქტურის მომცველი მთლიანი ერთეულისთვის განსაკუთრებული არ იქნება. განსაკუთრებულ მუხლად აღიარების სამივე კრიტერიუმი უნდა დაკმაყოფილდეს მანამ, სანამ მუხლი განსაკუთრებულად კლასიფიცირდება. რესტრუქტურიზაცია შესაძლოა ნათლად განსხვავდებოდეს ერთეულის ჩვეულებრივი საქმიანობებისაგან. თუმცა, მთლიანი მთავრობის დონეზე, რესტრუქტურიზაცია შესაძლოა ხშირად მოხდეს. უფრო არსებითად, რესტრუქტურიზაცია ხშირად არის მთლიანი მთავრობის კონტროლის ან ზეგავლენის სფეროში. ეს მოსალოდნელია მხოლოდ იმ შემთხვევებში, როდესაც რესტრუქტურიზაცია შემოღებულია მთავრობის სხვა დონის ან გარე მარეგულირებლის ან სხვა გარე ხელისუფლების მიერ და მთლიანი მთავრობის კონტროლის ან გავლენის მიღმა არსებულად კლასიფიცირდება.

2.1.14 განსაკუთრებული მუხლის ხასიათი და თანხა შეიძლება გამჟღავნდეს ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგების სახით, ან სხვა სახის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც შესაძლოა მომზადდეს, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში. ერთეულმა ასევე შეიძლება გაამჟღავნოს მხოლოდ განსაკუთრებული მუხლის მთლიანი თანხა, ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგების სახით და დეტალები - შენიშვნებში.

ადმინისტრირებული ოპერაციები

2.1.15 რეკომენდებულია, ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მისი, როგორც აგენტის, მიერ სხვისი სახელით ადმინისტრირებული ოპერაციების შედეგად ფულადი სახსრების ნაკადების და ფულადი სახსრების ნაშთების ოდენობა და ხასიათი გაამჟღავნოს, როდესაც ასეთი თანხები ერთეულის კონტროლის ფარგლებს მიღმაა.

2.1.16 ერთეულის, როგორც აგენტის, მიერ სხვისი სახელით ადმინისტრირებულ ოპერაციებთან დაკავშირებულმა ფულადი სახსრების ნაკადებმა შესაძლოა არ გაიაროს ანგარიშვალდებული ერთეულის მიერ კონტროლირებული საბანკო ანგარიში. ამ შემთხვევებში, ერთეულს მის მიერ ადმინისტრირებული ფულადი სახსრების თავისი მიზნების განსახორციელებლად გამოყენება ან სხვაგვარი სარგებლობა არ შეუძლია. ფულადი სახსრების ეს ნაკადები ერთეულის მიერ არ კონტროლდება და ამიტომაც არ არის ჩართული

ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებაში ან სხვა სახის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც შეიძლება ნაჩვენებ მთლიან თანხებში მომზადდეს. თუმცა, ძირითადი სახეების მიხედვით, ამ ოპერაციების თანხების და ხასიათის გამჟღავნება მისასალმებელია, რადგან ის სასარგებლო ინფორმაციას იძლევა ერთეულის საქმიანობის სფეროს შესახებ და არსებითია ერთეულის შედეგების შესაფასებლად.

2.1.17 როდესაც ფულადი სახსრების ასეთი შემოსულობები და გადასახდელები ერთეულის მიერ კონტროლირებულ საბანკო ანგარიშს გაივლის, ისინი ერთეულის კუთვნილი ფულადი სახსრების ნაკადებად და ნაშთებად აისახება და ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებაში ნაჩვენებ მთლიან თანხებში ჩაირთვება. ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.3.13 (ა) პუნქტი ნებას იძლევა, ფულადი სახსრების ასეთი შემოსულობები და გადასახდელები ანგარიშგებაში ნეტო საფუძველზე აისახოს. ქვემოთ მოცემული 2.1.18-2.1.22 პუნქტები ფულადი სახსრების შემოსულობებზე, გადასახდელებზე და ნაშთებზე დადგენილი წესებია, რომლებიც:

- (ა) შესაძლოა კონტროლირებული იყოს მთავრობის ან სამთავრობო ერთეულის მიერ და აისახოს ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებაში, ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის შესაბამისად;
- (ბ) არის ადმინისტრირებული ოპერაციები, რომლებიც ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებაში ან სხვა ტიპის ფინანსურ ანგარიშგებაში არ ჩაირთვება.

შემოსავლების მოკრება

2.1.18 საჯარო სექტორის ერთეულები შეიძლება აკონტროლებდნენ ფულად სახსრებს, ან, მთავრობის ან სხვა მთავრობების ან სამთავრობო ერთეულების სახელით, მართავდნენ ფულადი სახსრების შემოსულობებს ან გადასახდელებს. მაგალითად, დაბეგვრის სამთავრობო დეპარტამენტი (ან შემოსავლების ამკრები სააგენტო) შესაძლოა დაფუძნებული იყოს საკუთარი საბანკო ანგარიშით და უზრუნველყოფილი იყოს ასიგნებით თავისი საქმიანობების დასაფინანსებლად. დეპარტამენტის საქმიანობა მოიცავს საგადასახადო აქტის განსაზღვრული ასპექტების ადმინისტრირებას და შესაძლოა მოიცავდეს მთავრობის სახელით გადასახადების მოკრებას.

2.1.19 დაბეგვრის დეპარტამენტმა შესაძლოა გამოიყენოს მისთვის ასიგნებული და საბანკო ანგარიშზე განთავსებული ის ფულადი სახსრები, რომელსაც, უფლებამოსილების ფარგლებში, საოპერაციო

მიზნების მისაღწევად აკონტროლებს და შეიძლება სხვებს ამ ფულადი სახსრების გამოყენების ან სხვაგვარად სარგებლობის საშუალება არ მისცეს. ამ შემთხვევებში, დეპარტამენტი მის მიერ საკუთარი მიზნებისთვის გამოსაყენებლად ასიგნებულ ფულად სახსრებს გააკონტროლებს. თუმცა, დეპარტამენტის მიერ, მთავრობის სახელით, გადასახადების მოკრების საქმიანობების მეშვეობით, აგროვებული ფულადი სახსრები, ჩვეულებრივ, განსაზღვრულ სამთავრობო საკრედიტო ფონდში დეპონირდება ან ხაზინის ან მსგავსი დეპარტამენტის მიერ ადმინისტრირებულ სამთავრობო საბანკო ანგარიშზე გადაირიცხება. ამ შემთხვევებში, მოკრებილი ფულადი სახსრები არ შეიძლება გამოყენებული იქნეს დაბეგვრის დეპარტამენტის მიზნების მიღწევის მხარდასაჭერად, ან სხვაგვარად, არ შეიძლება დეპარტამენტის მენეჯმენტის გადაწყვეტილებით, მთავრობის ან შესაბამისი ორგანოს სპეციალური ასიგნების ან სხვა განკარგულების გარეშე დაიხარჯოს. ამიტომაც მოკრებილი ფულადი სახსრები კონტროლირებული არ არის დაბეგვრის დეპარტამენტის მიერ და არ შეადგენს დეპარტამენტის ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ნაწილს. მთავრობის გადაწყვეტილების შედეგად, მოკრებილი თანხის ნაწილი შესაძლებელია განაწილდეს ან სხვაგვარად განთავსდეს დეპარტამენტის მიერ გამოსაყენებლად. თუმცა, დაბეგვრის დეპარტამენტის მიერ კაპიტალის ხარჯვის ავტორიზაცია და არა ფულადი სახსრების აკრება, არის მთავრობის გადაწყვეტილება, რომელიც წარმოქმნის კონტროლს.

- 2.1.20 მსგავსი შემთხვევები შესაძლოა წარმოიქმნეს, როდესაც ერთი მთავრობა, მაგალითად, შტატი ან ადგილობრივი მთავრობა, ფულად სახსრებს სხვა მთავრობის სახელით (როგორც არის სახელმწიფო მთავრობა) კრებს. ამ შემთხვევებში, მთავრობა სხვისი ფულადი სახსრების ამკრები აგენტივით მოქმედებს. აგენტის მიერ ადმინისტრირებული ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრები, ჩვეულებრივ, ამკრები სააგენტოს საბანკო ანგარიშზე არ დეპონირდება და ამიტომაც ფულადი სახსრების შემოსულობების, გადახდების და ნაშთების ნაწილს არ შეადგენს.

ფულადი სახსრების „გამჭოლი“ ნაკადები

- 2.1.21 ზოგიერთ შემთხვევაში, შემოსავლების მოკრების საქმიანობებთან დაკავშირებით დადგენილმა ადმინისტრაციულმა ზომებმა, რომელსაც მთავრობა ან სამთავრობო ერთეული, როგორც სხვა მხარის აგენტი, ახორციელებს, შესაძლოა უზრუნველყოს ამკრებილი ფულადი სახსრების თავდაპირველად დეპონირება ერთეულის საკუთარ საბანკო ანგარიშზე საბოლოო მიმღებისთვის გადარიცხვამდე. ამ ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრები ზოგჯერ „გამჭოლ“ ფულად სახსრებად იწოდება. ამ შემთხვევებში, ერთეული:

- (ა) გააკონტროლებს მის, როგორც აგენტის, მიერ აკრებილ ფულად სახსრებს ჩვეულებრივ, მოკლევადიანი პერიოდით, როდესაც ფულადი სახსრები ერთეულის საბანკო ანგარიშზე, მესამე მხარეებისთვის გადაცემამდე, არის დეპონირებული;
- (ბ) ჩვეულებრივ, პროცენტთან ანგარიშებზე დეპონირებული სახსრებიდან წარმოქმნილი პროცენტით, ამ სახსრების სხვა ერთეულისთვის გადაცემამდე, სარგებელს მიიღებს; და;
- (გ) ვალდებული იქნება, აკრებილი ფულადი სახსრები მესამე მხარეებს, საკანონმდებლო მოთხოვნების ან ადმინისტრაციული ზომების შესაბამისად გადასცეს.

როდესაც ადმინისტრირებული ოპერაციებიდან ფულადი სახსრების შემოდინება ანგარიშვალდებული ერთეულის მიერ კონტრილირებულ საბანკო ანგარიშს გაივლის, მოკრების საქმიანობებიდან წარმოშობილი ფულადი სახსრების შემოსულობები, ტრანსფერები და ნაშთები ჩაირთვება ერთეულის ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებაში, ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.3.4 (ა) (ი) პუნქტის შესაბამისად. ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.3.13 (ა) პუნქტი განსაზღვრავს, რომ ერთეულის მიერ სხვა მხარეების სახელით ადმინისტრირებული ოპერაციებისგან წარმოქმნილი და ფინანსურ ანგარიშგებებში აღიარებული ფულადი სახსრების შემოსულობები და გადასახდელები შეიძლება ანგარიშგებაში ნეტო საფუძველზე აისახოს.

ტრანსფერული გადახდები

- 2.1.22 მთავრობის მიზნების, კანონმდებლობის და სხვა უფლებამოსილებების შესაბამისად, სამთავრობო ერთეულისთვის (დეპარტამენტის, სააგენტოს ან მსგავსი სტრუქტურისთვის) ასიგნირებული თანხები შესაძლოა მოიცავდეს მესამე მხარეებისთვის გადასაცემ თანხებს, მაგალითად, უმუშევრობის სარგებელს, ასაკობრივ ან ინვალიდობის პენსიას, საოჯახო ანარიცხებს და სხვა სახის სოციალური დაზღვევის ან საზოგადოებრივი სარგებლისთვის გადახდებს. ზოგიერთ შემთხვევაში, თანხები ერთეულის მიერ კონტრილირებულ საბანკო ანგარიშს გაივლის. როდესაც ეს ხდება, ერთეული საანგარიშგებო პერიოდში გადასაცემად განაწილებულ ფულად სახსრებს, ფულადი სახსრების შემოსულობებად აღიარებს, ამ საანგარიშგებო პერიოდში გადაცემულ თანხებს - ფულადი სახსრების გადასახდელებად და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსთვის მომავალში გადასაცემად დარჩენილ ნებისმიერ თანხას - ფულადი სახსრების საბოლოო ნაშთის ნაწილად.

ფულადი სახსრების ნაკადების ძირითადი ჯგუფების გამჟღავნება

2.1.23 რეკომენდებულია, ერთეულმა ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებაში ან სხვა ტიპის ფინანსურ ანგარიშგებაში ან ამ ანგარიშგებების განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს:

- (ა) აუცილებლობის შემთხვევაში, გადახდების ხასიათზე ან ერთეულის შიგნით ფუნქციებზე დაფუძნებული კლასიფიკაციის გამოყენებით ფულადი სახსრების მთლიანი გადახდების და მესამე მხარეების მიერ გადახდების ანალიზი;
- (ბ) სესხებიდან მიღებული შემოსულობა. დამატებით, სესხების თანხები შესაძლოა შემდგომში სახეების და წყაროების მიხედვით კლასიფიცირდეს.

2.1.24 2.1.23 (ა) პუნქტში რეკომენდებული ქვეკლასიფიკაციები შესაძლოა წარმოდგენილი იყოს ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგების სახით, ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.3.12 და 1.3.24 პუნქტების შესაბამისად. როდესაც ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებაში საფუძვლად არჩეულია სხვადასხვა კლასიფიკაცია, ზემოთ მოტანილი 2.1.23 (ა) პუნქტის მხარდასაჭერად, დამატებითი დეტალური გამჟღავნებები ცალკე ანგარიშგების სახით, ან განმარტებითი შენიშვნების გზით არის რეკომენდებული.

2.1.25 ფულადი სახსრების გადასახდელების მუხლები და მესამე მხარეების მიერ განხორციელებული გადახდები შესაძლოა შემდგომში ანგარიშვალდებულების გასაძლიერებლად, იმ ძირითადი მიზნების იდენტიფიცირების გზით ქვეკლასიფიცირდეს, რომლისთვისაც გადახდები განხორციელდა. ისინი ასევე შეიძლება ქვეკლასიფიცირდეს ანგარიშვალდებულები ერთეულის ცალკეული პროგრამების, საქმიანობების ან სხვა შესაბამისი სეგმენტების დანახარჯებად და დანახარჯების აღდგენებად. ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, ეს ინფორმაცია შემდეგი ორი გზიდან, სულ მცირე, ერთის მეშვეობით წარმოადგინოს.

2.1.26 პირველი მეთოდი გადასახდელების შინაარსის მეთოდის სახით არის ცნობილი. გადახდები ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებაში მათი ხასიათის შესაბამისად აგრეგირდება (მაგალითად, მასალების შესყიდვები, სატრანსპორტო ხარჯები, გასამრჯელოები და ხელფასები) და ერთეულის შიგნით, სხვადასხვა ფუნქციებს შორის არ გადანაწილდება. გადახდების ხასიათის მეთოდის გამოყენებით კლასიფიკაციის მაგალითია:

	ფულადი გადასახ დელები	მესამე მხარეების მიერ გადახდები
ხელფასი და სარგო	(X)	(X)
სატრანსპორტო ხარჯები	(X)	(X)
კაპიტალური შეძენები	(X)	(X)
სესხის სარგებლობის ხარჯები	(X)	(X)
სხვა	(X)	(X)
სულ გადასახდელები	(X)	(X)

- 2.1.27 კლასიფიცირების ფუნქციონალური მეთოდის სახით ცნობილი მეორე მეთოდი გადასახდელების კლასიფიკაციას პროგრამის იმ მიზნების შესაბამისად ახდენს, რომლისთვისაც ისინი განხორციელდა. ასეთი წარმოდგენა ხშირად მომხმარებლებისთვის უფრო შესაბამის ინფორმაციას უზრუნველყოფს. თუმცა, ფუნქციების მიხედვით გადახდები შესაძლებელია დაუსაბუთებელი იყოს და შესაბამის მსჯელობას მოითხოვდეს. ფულადი სახსრების გადასახდელების ფუნქციონალური კლასიფიკაციის მაგალითია:

	ფულადი გადასახ დელები	მესამე მხარეების მიერ გადახდები
ჯანმრთელობის მომსახურებები	(X)	(X)
განათლების მომსახურებები	(X)	(X)
კაპიტალური შეძენები	(X)	(X)
სესხის სარგებლობის ხარჯები	(X)	(X)
სხვა	(X)	(X)
სულ გადასახდელები	(X)	(X)

- 2.1.28 ამ მეთოდის შესაბამისად, ერთეულის მიერ განხორციელებულ ძირითად ფუნქციებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების გადახდები ცალკეა ნაჩვენები. ამ მაგალითში ერთეულს ჯანმრთელობის და განათლების მომსახურებების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფუნქციები აქვს. ერთეულმა ფულადი სახსრების გადასახდელების სტრიქონის შესაბამისი მუხლები თითოეული ამ ფუნქციის შესაბამისად უნდა აჩვენოს..

- 2.1.29 ერთეულებს, რომლებიც ფულადი სახსრების გადასახდელების კლასიფიკაციას ფუნქციების მიხედვით ახდენენ, რეკომენდაცია ეძლევათ, გაამჟღავნონ დამატებითი ინფორმაცია გადახდების ხასიათის, მათ შორის, ხელფასების და მომუშავეთა სხვა სარგებლების გადასახდელად განხორციელებული გადახდების შესახებ.
- 2.1.30 ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.3.12 პუნქტი მოითხოვს ერთეულის ფულადი სახსრების მთლიანი შემოსულობების გამჟღავნებას, ერთეულის საქმიანობისთვის კლასიფიცირების შესაბამისი მეთოდის გამოყენებით, ფულადი სახსრების მთლიანი შემოსულობის ცალკე ქვეკლასების ჩვენებით. ფულადი სახსრების შემოსულობების შესაბამის კლასებად ქვეკლასიფიცირება დამოკიდებული იქნება თანხების მოცულობაზე, შინაარსსა და ფუნქციაზე. საგარეო დახმარებიდან და სესხებიდან მიღებული შემოსულობის თანხის გამჟღავნებასთან ერთად, დამატებით შეიძლება შემდეგი ქვეკლასები იყოს შესაბამისი:
- (ა) გადასახადებიდან შემოსულობები (ეს შემდგომში შესაძლოა გადასახადების სახეებში ქვეკლასიფიცირდეს);
 - (ბ) შემოსულობები მოსაკრებლებიდან, საურავებიდან, ჯარიმებიდან და ლიცენზიებიდან;
 - (გ) გაცვლითი ოპერაციებიდან შემოსულობები, მათ შორის, საქონლის და მომსახურების გაყიდვებიდან მიღებული შემოსულობები და მომხმარებლების მოსაკრებლები (როდესაც ეს ოპერაციები გაცვლით ოპერაციებად კლასიფიცირდება);
 - (დ) მიზნები, რისთვისაც საგარეო დახმარების გრანტები და სესხები არის უზრუნველყოფილი, ამ დახმარებების მომწოდებლები და მოწოდებული თანხები;
 - (ე) შემოსულობები სხვა გრანტებიდან, ტრანსფერებიდან ან საბიუჯეტო ასიგნებებიდან (შეძლებისდაგვარად, კლასიფიცირებული წყაროების და მიზნების მიხედვით);
 - (ვ) შემოსულობები პროცენტებიდან და დივიდენდებიდან;
 - (ზ) შემოსულობები საჩუქრებიდან და შემოწირულობებიდან.

დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები

- 2.1.31 ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტით სსბასს 20-ით -

დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები - მოთხოვნილი ინფორმაცია გაამჟღავნოს.

- 2.1.32 დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებული სსბასს-ების სერიიდან, სსბასს 20 განსაზღვრავს დაკავშირებულ მხარეებს და სხვა შესაბამის ტერმინებს, ითხოვს დაკავშირებულ მხარეებს შორის ურთიერთობების გამჟღავნებას, როდესაც არსებობს კონტროლი და ითხოვს დაკავშირებულ მხარეებს შორის ოპერაციების შესახებ განსაზღვრული ინფორმაციის გამჟღავნებას, მათ შორის, მენეჯმენტის ზედა დონის პერსონალის აგრეგირებული ანაზღაურების შესახებ ინფორმაციის.

აქტივების, ვალდებულებების და ბიუჯეტთან შედარების გამჟღავნება

- 2.1.33 *ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს:*

- (ა) *ინფორმაცია ერთეულის აქტივების და ვალდებულებების შესახებ; და*
- (ბ) *ბიუჯეტთან შედარება, თუ ერთეული დამტკიცებულ ბიუჯეტს საჯაროდ ხელმისაწვდომს არ ხდის.*

- 2.1.34 მთავრობა და სამთავრობო ერთეულები, ფულად სახსრებთან ერთად, მნიშვნელოვან რესურსებს აკონტროლებენ და ამ რესურსებს მომსახურების მიწოდების მიზნების მისაღწევად ხარჯავენ. ისინი ასევე თავიანთი საქმიანობის დასაფინანსებლად სესხულობენ, იღებენ სხვა ვალებს და ვალდებულებებს საქმიანობის პროცესში და იღებენ ვალდებულებას, მომავალში ფულადი სახსრები კაპიტალური აქტივების შესაძენად დახარჯონ. არაფულადი აქტივები და ვალდებულებები არ აისახება ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებაში ან სხვა ტიპის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც შესაძლოა მომზადდეს აღრიცხვის საკასო მეთოდის შესაბამისად. თუმცა, მთავრობა ჩანაწერებს ინახავს და მონიტორინგს უტარებს და მართავს ვალებს და სხვა ვალდებულებებს და არაფულად აქტივებს. ინფორმაციის გამჟღავნება აქტივების და ვალდებულებების, განსაზღვრული პროგრამების და საქმიანობების დანახარჯების შესახებ ანგარიშვალდებულებას გაზრდის და რეკომენდირებულია ამ სტანდარტით.

- 2.1.35 ერთეულებს, რომლებიც ასეთ ინფორმაციას ამჟღავნებენ, სახეების მიხედვით აქტივების და ვალდებულებების იდენტიფიცირების რეკომენდაცია ეძლევათ, მაგალითად, შემდეგი კლასიფიცირებით:

- (ა) *აქტივები და მოთხოვნები, ინვესტიციები ან ძირითადი საშუალებები;*

- (ბ) ვალდებულებები და გადასახდელები, სესხები სახეების ან წყაროების მიხედვით და სხვა ვალდებულებები.

რადგანაც ასეთი გამჟღავნებები შესაძლოა თავდაპირველად ამომწურავი არ იყოს, ერთეულებს რეკომენდაცია ეძლევათ, პროგრესულად განავითარონ და დაეფუძნონ მას. ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.3.5 და 1.3.37 პუნქტების მოთხოვნების შესაბამისად, ეს გამჟღავნებები საჭიროებს ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივ მახასიათებლებთან შესაბამისობას და ნათლად აღწერილი და ადვილად აღქმადი უნდა იყოს. დარიცხვის მეთოდის შესაბამისი სსბასს-ები, მათ შორის, სსბასს 13, „იჯარა“, სსბასს 17, „ძირითადი საშუალებები“ და სსბასს 19, „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ შესაძლოა განმარტავდეს სასარგებლო წესებს იმ ერთეულებისათვის, რომლებიც აქტივების და ვალდებულებების შესახებ დამატებით ინფორმაციას ამჟღავნებენ.

ბიუჯეტთან შედარება

2.1.36 საჯარო სექტორის ერთეულები, ჩვეულებრივ, საბიუჯეტო შეზღუდვის საგანს წარმოადგენენ ასიგნების ან ბიუჯეტის სხვა უფლებამოსილების ფორმით, რომელიც შესაძლოა ძალაში შევიდეს კანონმდებლობით. საჯარო სექტორის ერთეულების ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთი მიზანი იმის გარკვევაა, ფულადი სახსრები კანონმდებლობით დამტკიცებული ბიუჯეტის შესაბამისად იყო თუ არა მოპოვებული და გამოყენებული. ზოგიერთ იურისდიქციაში ეს მოთხოვნა კანონმდებლობაშია ასახული. ერთეულებს, რომლებიც თავიანთ დამტკიცებულ ბიუჯეტებს საჯაროდ ხელმისაწვდომს ხდიან, ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.9.1-1.9.48 პუნქტების მოთხოვნებთან შესაბამისობის დაცვა ევალებათ. ეს სტანდარტი რეკომენდაციას აძლევს სხვა ერთეულებს (რომლებიც დამტკიცებულ ბიუჯეტებს საჯაროდ ხელმისაწვდომს არ ხდიან), თავიანთ ფინანსურ ანგარიშგებაში გაამჟღავნონ ფაქტობრივი და დაგეგმილი თანხების შედარება საანგარიშგებო პერიოდისთვის, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი აღრიცხვის ერთი და იმავე მეთოდის შესაბამისად არის მომზადებული. ამ სხვა ერთეულებისთვის ანგარიშგების ბიუჯეტთან შედარება შესაძლოა წარმოდგენილ იქნას სხვადასხვა გზით, მათ შორის:

- (ა) განმარტებითი შენიშვნების მომზადებით, რომელიც მოიცავს ცალკე სვეტებს დაგეგმილი და ფაქტობრივი თანხებისთვის. სისრულისათვის ასევე შეიძლება იქნეს წარმოდგენილი ბიუჯეტიდან ან ასიგნებიდან ნებისმიერი გადახრის მაჩვენებელი სვეტი; და
- (ბ) გამჟღავნებით, რომ დაგეგმილი თანხები არ გაზრდილა. თუ რომელიმე დაგეგმილი თანხა ან ასიგნება გაიზარდა, ან

გადახდები ასიგნების ან სხვა უფლებამოსილების გარეშე განხორციელდა, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული შესაბამისი მუხლისთვის, განმარტებითი შენიშვნის გზით, დეტალები უნდა გამჟღავნდეს.

- 2.1.37 *ერთეულებს, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში ფაქტობრივი და დაგეგმილი თანხების შედარებას გაამჟღავნებენ, რეკომენდაცია ეძლევათ, ფინანსურ ანგარიშგებაში მომსახურების განხორციელების შესახებ ინფორმაციების მომცველ ანგარიშგებებზე ჯვარედინი მითითება ჩაურთონ.*
- 2.1.38 *ერთეულებს, რომლებიც მრავალწლიან ბიუჯეტს ღებულობენ, რეკომენდაცია ეძლევათ, საბიუჯეტო პერიოდის განმავლობაში დაგეგმილ და ფაქტობრივ თანხებს შორის კავშირის შესახებ დამატებითი განმარტებები წარმოადგინონ.*
- 2.1.39 *დამატებითი საბიუჯეტო ინფორმაცია, მათ შორის, მომსახურების განხორციელების შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების გარდა, შესაძლოა სხვა დოკუმენტებშიც იქნეს წარმოდგენილი. ერთეულებს, რომლებიც თავიანთ ფინანსურ ანგარიშგებებში ფაქტობრივ თანხებსა და დაგეგმილ თანხებს შორის შედარებას ამჟღავნებენ, რეკომენდაცია ეძლევათ, ასეთ დოკუმენტებზე ჯვარედინი მითითება ჩაურთონ, განსაკუთრებით, დაგეგმილი და ფაქტობრივი მონაცემების არაფინანსურ საბიუჯეტო მონაცემებთან და მომსახურების განხორციელებებთან დასაკავშირებლად.*
- 2.1.40 *როგორც ამ სტანდარტის 1.9.32 პუნქტშია აღნიშნული, ერთეულებმა შესაძლოა აირჩიონ განსხვავებული მიდგომა წლიური ბიუჯეტის განსაზღვრისას, მრავალწლიანი ბიუჯეტის ფარგლებში. მრავალწლიანი ბიუჯეტის გამოყენებისას ერთეულებს რეკომენდაცია ეძლევათ, წარმოადგინონ დამატებითი გამჟღავნებები ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, როგორებიც არის ურთიერთკავშირი მრავალწლიან ბიუჯეტს, წლიური ბიუჯეტის კომპონენტს და ფაქტობრივ თანხებს შორის, საბიუჯეტო პერიოდის განმავლობაში.*

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებები

- 2.1.41 *ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს:*
- (ა) *კონტროლირებულ ერთეულში საკუთრების წილის თანაფარდობა და სადაც ეს წილი აქციების ფორმით არის წარმოდგენილი, ფლობილი ხმის უფლების თანაფარდობა (მხოლოდ მაშინ, როდესაც ეს პროპორციული საკუთრების წილისგან განსხვავებულია);*
 - (ბ) *როდესაც გამოიყენება:*

- (i) ნებისმიერი კონტროლირებული ერთეულის სახელი, რომელშიც მაკონტროლებელი ერთეული ფლობს საკუთრების წილს და/ან ხმის უფლების 50%-ს ან ნაკლებს, ახსნასთან ერთად, თუ რა სახით არსებობს კონტროლი; და
 - (ii) ნებისმიერი ერთეულის სახელი, რომელშიც საკუთრების წილის 50%-ზე მეტი ფლობილია, მაგრამ კონტროლირებული ერთეული არ არის, ახსნასთან ერთად, თუ რატომ არ არსებობს კონტროლი.
- (გ) მაკონტროლებელი ერთეულის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში იმ მეთოდის აღწერა, რომელიც კონტროლირებული ერთეულების ასახვასთან დაკავშირებულია.

2.1.42 მაკონტროლებელ ერთეულს, რომელიც ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების კონსოლიდირებულ ანგარიშგებას არ წარმოადგენს, რეკომენდაცია ეძლევა, გაამჟღავნოს მიზეზები, თუ რატომ არ იქნა წარმოდგენილი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება იმ მეთოდებთან ერთად, რომელთა საფუძველზეც კონტროლირებული ერთეულები ასახულნი არიან ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებებში.

2.1.43 ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.6.20 (ბ) პუნქტი მოითხოვს იმ მიზეზების გახსენებას, თუ რატომ არ არის კონტროლირებული ერთეული კონსოლიდირებული. ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.6.7 და 1.6.8 პუნქტები ითვალისწინებს შემდეგს: კონტროლირებული ერთეული, რომელიც თავისთავად მთლიანად არის ფლობილი ან კონტროლირებული ერთეული, რომელიც ვირტუალურად მთლიანად ფლობილია, არ საჭიროებს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარმოდგენას. როდესაც ეს ხდება, 2.1.42 პუნქტში მოცემული ინფორმაციის გახსენება რეკომენდებულია.

კონტროლირებული ერთეულების და სხვა საოპერაციო ერთეულების შეძენები და გასვლები

2.1.44 ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, გაამჟღავნოს და წარმოადგინოს დამოუკიდებლად აგრეგირებული ფულადი სახსრების ნაკადები, რომლებიც წარმოქმნილია კონტროლირებული ერთეულების და სხვა საოპერაციო ერთეულების შეძენებიდან და გასვლებიდან.

2.1.45 ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აგრეგირებულად გაამჟღავნოს კონტროლირებული ერთეულების და სხვა საოპერაციო ერთეულების პერიოდის განმავლობაში შეძენებთან და გასვლებთან დაკავშირებით ქვემოთ მოცემული თითოეული მათგანი:

- (ა) შესყიდვების ან გასვლების მთლიანი ანგარიში (მათ შორის, ფულადი სახსრების ან სხვა აქტივების);
- (ბ) ფულადი სახსრების საშუალებით გადახდილი შესყიდვების ან გასვლების ანგარიშის თანაფარდობა; და
- (გ) შეძენილ ან გასულ კონტროლირებულ ერთეულში ან სხვა საოპერაციო ერთეულში ფულადი სახსრების ოდენობა.

2.1.46 კონტროლირებული ერთეულების და სხვა ოპერაციების შეძენებთან და გასვლებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების შედეგების განცალკევებით წარმოდგენა, შეძენილი ან გასული აქტივების და ვალდებულებების თანხების ცალკე გამჟღავნებასთან ერთად, ხელს უწყობს ასეთი ფულადი სახსრების ნაკადების გამორჩევას ერთეულის სხვა საქმიანობებიდან წარმოქმნილი ფულადი სახსრების შემოსულობებიდან და გადასახდელებიდან. მომხმარებლებმა შეძენებიდან და გასვლებიდან წარმოქმნილი შედეგების იდენტიფიცირება რომ მოახდინონ, გასვლების ფულადი სახსრების ნაკადების შედეგები ამ შეძენებს არ უნდა გამოაკლდეს.

2.1.47 შესყიდვის ან გაყიდვის პირობით გადახდილი ან მიღებული ფულადი სახსრები ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებაში შეძენებიდან ან გასვლებიდან წარმოქმნილი ნეტო ფულადი სახსრების სახით აისახება.

2.1.48 2.1.33 პუნქტით რეკომენდებულია ერთეულის აქტივების და ვალდებულებების გამჟღავნება. შეძენილი ან გასული კონტროლირებული ერთეულის ან საოპერაციო ერთეულის, ფულადი სახსრების გარდა თითოეული ძირითადი კატეგორიის მიხედვით დაჯამებული, აქტივები და ვალდებულებები, შესაძლებელია ასევე ცალკე გამჟღავნდეს. როდესაც ასეთი რამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.3.37 პუნქტის მოთხოვნებთან შესაბამისობაში მჟღავნდება, აქტივები და ვალდებულებები ნათლად უნდა განისაზღვროს და აღიარების და შეფასების საფუძველი აიხსნას.

ერთობლივი საქმიანობები

2.1.49 ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, ერთობლივი ერთეულის შესახებ გაამჟღავნოს, რაც აუცილებელია პერიოდის განმავლობაში ერთეულის ფულადი სახსრების შემოსულობებზე და გადასახდელებზე და ანგარიშგების თარიღისათვის ფულადი სახსრების ნაშთებზე სამართლიანი წარმოდგენის შესაქმნელად.

2.1.50 საჯარო სექტორის ბევრი ერთეული ერთობლივ საქმიანობებს სხვადასხვა აქტივობების განსახორციელებლად აფუძნებს. ამ საქმიანობების ხასიათები სხვადასხვაგვარია კომერციული

საქმიანობებიდან საზოგადოებრივი მომსახურების უფასოდ უზრუნველყოფამდე. ტერმინი „ერთობლივი საქმიანობა“ წარმოდგენილია ხელშეკრულებებში ან სხვა დაკავშირებულ შეთანხმებებში და, ჩვეულებრივ, ადგენს თითოეული ერთობლივი მეწარმიდან შენატანს და შემოსავლების ან სხვა სარგებლის განაწილებას (თუ ასეთი არსებობს) და თითოეული ერთობლივი მეწარმის ხარჯებს. ერთეულები, რომლებიც ანგარიშგებას საკასო მეთოდის შესაბამისად აწარმოებენ, ძირითადად ანგარიშგებას აკეთებენ:

- (ა) ფულად გადახდებზე, ერთობლივ საქმიანობაში შეძენილ წილზე და ერთობლივი საქმიანობის მიმდინარე ოპერაციებზე გადახდილ ფულად სახსრებზე; და
- (ბ) ფულად შემოსულობებზე, ერთობლივი ერთეულიდან მიღებულ ფულად სახსრებზე.

ერთობლივი საქმიანობების შესახებ გამჟღავნებები შეიძლება მოიცავდეს მნიშვნელოვანი ერთობლივი საქმიანობების ჩამონათვალს და წილებს. დარიცხვის მეთოდის შესაბამისი სსპასს-ების სერიიდან საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი სსპასს 8, „ერთობლივ საქმიანობაში მოანაწილეობა“ გვთავაზობს წესებს ერთობლივი საქმიანობების სხვადასხვა ფორმების და სტრუქტურების შესახებ და პოტენციურ დამატებით გამჟღავნებებს.

ჰიპერინფლაციურ ეკონომიკაში ფინანსური ანგარიშგება

2.1.51 ჰიპერინფლაციურ ეკონომიკაში ფინანსური ანგარიშგების ადგილობრივ ვალუტაში წარმოდგენა გადაუხედავად ვარგისი არ არის. ფული მსყიდველობით უნარს იმ ტემპით კარგავს, რომ სხვადასხვა დროს ან ერთი და იმავე სააღრიცხვო პერიოდში წარმოშობილი ოპერაციების და სხვა მოვლენების შედარება დამაბნეველი იქნება.

2.1.52 სტანდარტი არ განსაზღვრავს ჰიპერინფლაციის უდაო დონეს, რისთვისაც წარმოიშვა. როდესაც, ამ სტანდარტის რეკომენდაციების შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების გადახედვა აუცილებელია, ეს განსჯის საგანი ხდება. ჰიპერინფლაცია გამოიხატება ქვეყნის ეკონომიკური გარემოს მახასიათებლებით, რომლებიც მოიცავს, მაგრამ არ შემოიფარგლება შემდეგით:

- (ა) მთლიანი მოსახლეობა უპირატესობას ანიჭებს თავისი სიმდიდრის შენარჩუნებას არამონეტარული აქტივების სახით ან შედარებით მდგრად უცხოურ ვალუტაში. ადგილობრივი ვალუტით ფლობილი თანხები მსყიდველობითი უნარის შესანარჩუნებლად მაშინვე ინვესტირდება;

- (ბ) მთლიანი მოსახლეობა მონეტარულ ოდენობას აფასებს არა ადგილობრივ, არამედ შედარებით მდგრად უცხოურ ვალუტასთან მიმართებით. ფასები შეიძლება ქვოტირებული იქნეს იმ ვალუტაში;
- (გ) კრედიტით გაყიდვები და შესყიდვები ხორციელდება იმ ფასებით, რომლებიც მსყიდველობითი უნარის მოსალოდნელ შემცირებას კრედიტის პერიოდის განმავლობაში ანაზღაურებენ, მაშინაც კი, როდესაც პერიოდი მოკლეა;
- (დ) საპროცენტო განაკვეთი, ხელფასები და ფასები დაკავშირებულია ფასების ინდექსთან; და
- (ე) კრეზიტით ინფლაციის დონე სამი წლისათვის აღწევს ან აჭარბებს 100%-ს.

ფინანსური ანგარიშგების გადახედვა

2.1.53 *ერთეულს, რომელიც ანგარიშგებას ამზადებს ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაში, რეკომენდაცია ეძლევა:*

- (ა) გადახედოს ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებას და სხვა ტიპის ფინანსურ ანგარიშგებას, ანგარიშგების თარიღისათვის მოქმედ შეფასების ერთეულთან დაკავშირებით;
- (ბ) გადახედოს წინა პერიოდისთვის შესადარ ინფორმაციას, ასევე წინა ადრინდელ პერიოდებთან დაკავშირებულ ნებისმიერ ინფორმაციას, ანგარიშგების თარიღისათვის მოქმედ შეფასების ერთეულთან დაკავშირებით; და
- (გ) გამოიყენოს საერთო მსყიდველობით უნარში ცვლილებების ამსახველი ზოგადი ფასების ინდექსი. უმჯობესია, ყველა ერთეულმა, რომელიც ანგარიშგებას ერთი და იმავე ეკონომიკის ვალუტაში ამზადებენ, ერთი და იგივე ინდექსი გამოიყენოს.

2.1.54 *ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, გაამჟღავნოს შემდეგი:*

- (ა) ფაქტი, რომ ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგება, სხვა ტიპის ფინანსური ანგარიშგება და წინა პერიოდების შესაბამისი რიცხვები საანგარიშგებო ვალუტის საერთო მსყიდველობითი უნარის ცვლილებების გამო და შედეგად, ანგარიშგების თარიღისათვის მოქმედი შეფასების ერთეულის შესაბამისად გადაისინჯა; და

(ზ) *ფასების ინდექსის იდენტიფიცირება და დონე საანგარიშგებო თარიღისათვის და ინდექსის ცვალებადობა მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდების განმავლობაში.*

- 2.1.55 ფასები დროთა განმავლობაში იცვლება სხვადასხვა პოლიტიკური, ეკონომიკური და სოციალური ფაქტორების შედეგად. სპეციფიკურმა ფაქტორებმა, როგორებიც არის მიწოდების და მოთხოვნის ცვლილება და ტექნოლოგიური ცვლილებები, შეიძლება გამოიწვიონ ცალკეული ფასების მნიშვნელოვნად და ერთმანეთისგან დამოუკიდებლად გაზრდა ან შემცირება. ამასთან, ზოგადმა ეკონომიკურმა ფაქტორებმა შეიძლება ფასების ზოგად დონეში ცვლილებები და ამის გამო ფულის საერთო მსყიდველობით უნარში ცვლილებები წარმოქმნას.
- 2.1.56 ჰიპერინფლაციურ ეკონომიკაში ფინანსური ანგარიშგების ვარგისიანობა მნიშვნელოვნად იზრდება, თუ ანგარიშგების თარიღისათვის მოქმედი შეფასების ერთეულის მიხედვით არის გამოხატული. შედეგად, ასახვა და გამჟღავნება რეკომენდებულია ზემოთ მოცემული 2.1.53 და 2.1.54 პუნქტების შესაბამისად. რეკომენდებულია ამ ინფორმაციის წარდგენა ძირითადი ანგარიშგების და არა გადაუსინჯავ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დამატებითი ინფორმაციის სახით. ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადახდების ანგარიშგების და სხვა ტიპის ფინანსური ანგარიშგების გადახედვამდე მათი ცალ-ცალკე წარმოდგენა რეკომენდებული არ არის.
- 2.1.57 ფულადი შემოსულობების და გადასახდელების შესახებ ანგარიშგებაში ყველა მუხლი გამოსახული იქნება ანგარიშგების თარიღისათვის მიმდინარე შეფასების ერთეულში. ამიტომაც, ყველა თანხა, ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ან სხვა ანგარიშგების ფორმაში გამჟღავნებული მესამე მხარეების მიერ გადახდების ჩათვლით, გადაიხედება ფასების ზოგად ინდექსში ცვლილებების გამოყენების გზით, იმ თარიღებიდან, როდესაც გადასახდელები და შემოსულობები თავდაპირველად იქნა აღრიცხული.
- 2.1.58 2.1.58 საჯარო სექტორში ბევრი ერთეული ფინანსურ ანგარიშგებაში მოიცავს დაკავშირებულ საბიუჯეტო ინფორმაციასაც, ბიუჯეტთან შედარების გასაადვილებლად. ამ შემთხვევაში, სტანდარტი საბიუჯეტო ინფორმაციის გადახედვის რეკომენდაციას იძლევა.

შედარებადი ინფორმაცია

- 2.1.59 თუ წინა პერიოდებთან შედარება არსებითია, წინა საანგარიშგებო პერიოდის შედარებადი ინფორმაცია გადაიხედება ფასების ზოგადი

ინდექსის გამოყენებით ისე, რომ შესადარებელი ფინანსური ანგარიშგებები წარმოდგენილი იქნება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის მოქმედი შეფასების ერთეულის შესაბამისად. ადრინდელ პერიოდებთან დაკავშირებით გამჟღავნებული ინფორმაცია ასევე გამოისახება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის მოქმედი შეფასების ერთეულის შესაბამისად.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებები

2.1.60 მაკონტროლებელი ერთეული, რომელიც ანგარიშგებას ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაში ამზადებს, შესაძლოა ფლობდეს კონტროლირებულ ერთეულებს, რომლებიც ანგარიშგებას ასევე ამზადებენ ჰიპერინფლაციური ეკონომიკების ვალუტებში. თუ ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგება და სხვა ტიპის ფინანსური ანგარიშგება მყარ საფუძველზე მზადდება, ასეთი კონტროლირებული ნებისმიერი ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებები გადაიხედება იმ ქვეყნის ფასების ზოგადი ინდექსის გამოყენებით, რომლის ვალუტაშიც აწარმოებს ანგარიშგებას, სანამ ჩართული იქნება მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ გამოცემულ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. როდესაც ასეთი კონტროლირებული ერთეული უცხოურია, გადასინჯული ფინანსური ანგარიშგება გადაიანგარიშება საბოლოო კურსის მიხედვით.

2.1.61 თუ სხვადასხვა ანგარიშგების თარიღის მქონე ფინანსური ანგარიშგებები კონსოლიდირებული იქნება, ყველა მუხლი, არამონეტარული თუ მონეტარული, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების თარიღისათვის მოქმედი შეფასების ერთეულის შესაბამისად საჭიროებს გადახედვას.

ფასების ზოგადი ინდექსის შერჩევა და გამოყენება

2.1.62 ამ სტანდარტით რეკომენდებული მიდგომის შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების გადახედვა მოითხოვს ფასების ზოგადი ინდექსის გამოყენებას, რომელიც საერთო მსყიდველობით უნარში ცვლილებებს ასახავს. უმჯობესია, ერთი და იმავე ეკონომიკის ვალუტით ანგარიშგების მწარმოებელმა ყველა ერთეულმა ერთი და იგივე ინდექსი გამოიყენოს.

2.1.63 ამ სტანდარტით რეკომენდებული გამჟღავნებები განკუთვნილია ფინანსურ ანგარიშგებებში ჰიპერინფლაციის გავლენის საფუძვლის გასარკვევად. ისინი ასევე განკუთვნილია სხვა ინფორმაციის უზრუნველსაყოფად, რაც აუცილებელია ამ საფუძვლის შედგად მიღებული თანხების გასაგებად.

არასამთავრობო ორგანიზაციებიდან (აიპ-ებიდან) მიღებული დახმარება

- 2.1.64 საჭიროების შემთხვევაში, ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, არასამთავრობო ორგანიზაციებიდან (აიპ-ებიდან) მიღებული დახმარებისთვის გამოიყენოს ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.10.1-დან 1.10.27-მდე პუნქტებით განსაზღვრული მოთხოვნილი გამჟღავნებები და ქვემოთ მოცემული 2.1.66-დან 2.1.93-მდე პუნქტებით იდენტიფიცირებული რეკომენდირებული გამჟღავნებები.
- 2.1.65 ანგარიშვალდებულ ერთეულებს არ მოეთხოვებათ არასამთავრობო ორგანიზაციებიდან (აიპ-ებიდან) მიღებულ დახმარებასთან დაკავშირებით 1.10.1-დან 1.10.27-მდე პუნქტებით იდენტიფიცირებული გამჟღავნებების განხორციელება. ეს იმიტომ ხდება, რომ ამ მოთხოვნებთან შესაბამისობის დაცვით ინფორმაციის შეგროვების და აგრეგირების დანახარჯები შესაძლოა უფრო მეტი იყოს, ვიდრე მისგან მიღებული სარგებელი. თუმცა, აიპ-ებიდან მიღებული დახმარების შესახებ გამჟღავნებამ, რომელიც განსაზღვრულია 1.10.1-დან 1.10.27-მდე პუნქტებში, ქვემოთ მოცემულ 2.1.66-დან 2.1.93-მდე პუნქტებით განსაზღვრულ რეკომენდებულ გამჟღავნებებთან ერთად, შესაძლოა უზრუნველყოს დამატებითი ინფორმაცია იმის შესაფასებლად, ანგარიშვალდებული ერთეული თავისი საქმიანობების დასაფინანსებლად რამდენად არის დამოკიდებული ამ ერთეულებიდან მიღებულ დახმარებაზე. შესაბამისად, ანგარიშვალდებულ ერთეულებს რეკომენდაცია ეძლევათ, აიპ-ებიდან მიღებული დახმარებებისთვის ამ სტანდარტით განსაზღვრული განმარტებითი შენიშვნები მათი განხორციელების შემთხვევაში გამოიყენონ.

საგარეო დახმარებების მიმღებები

- 2.1.66 ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მნიშვნელოვანი კლასების მიხედვით გაამჟღავნოს:
- (ა) *მიზნები, რისთვისაც საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საგარეო დახმარება იქნა მიღებული, სესხების და გრანტების გზით მიღებული თანხების განცალკევებულად ჩვენებით;*
 - (ბ) *მიზნები, რისთვისაც საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საგარეო დახმარების გადახდები განხორციელდა.*
- 2.1.67 ერთეულმა საგარეო დახმარება შეიძლება მრავალი მიზნის განსახორციელებლად მიიღოს, მათ შორის, თავისი:
- (ა) ეკონომიკური განვითარების ან კეთილდღეობის მიზნების მხარდასაჭერად, რომლებიც ხშირად განვითარების დახმარებებად იწოდება;

- (ზ) განსაკუთრებული შემთხვევების შესამსუბუქებლად, რაც ხშირად განსაკუთრებული შემთხვევების დროს დახმარების გაწევას იწოდება;
- (გ) გადახდების მდგომარეობის ბალანსის ან ვალუტის გაცვლით კურსის დასაცავად, რაც ხშირად გადახდების ბალანსის დახმარებად იწოდება;
- (დ) სამხედრო ან თავდაცვის მიზნების მისაღწევად, რაც ხშირად სამხედრო დახმარებად იწოდება; და
- (ე) სავაჭრო საქმიანობების განსახორციელებლად (მათ შორის, ექსპორტ/იმპორტ ბანკის ან სხვა სამთავრობო სააგენტოების მიერ შემოთავაზებული ექსპორტის კრედიტი ან სესხი), რაც ხშირად სავაჭრო დაფინანსებად იწოდება.

- 2.1.68 ამ სტანდარტის პირველი ნაწილი მოითხოვს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მიღებული საგარეო დახმარების მთლიანი თანხის გამჟღავნებას, გრანტების და სესხების გზით მიღებული მთლიანი თანხების ცალკე ჩვენებით. სესხების და გრანტების გზით მიღებული საგარეო დაფინანსების მნიშვნელოვანი კლასების გამჟღავნება მომხმარებლებს საშუალებას მიცემს, განისაზღვროს პერიოდის განმავლობაში მიღებული დახმარებების მიზნები, შესაბამისი თანხები და ისიც, აქვს თუ არა ერთეულს მიღებული დახმარების მომავალში, რაიმე ფორმით დაბრუნების ვალდებულება.
- 2.1.69 იმ მიზნების მნიშვნელოვანი კლასების გამჟღავნება, რომლებისთვისაც საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საგარეო დახმარების გადახდები განხორციელდა, შემდგომში გააძლიერებს ერთეულის ანგარიშვალდებულებას მიღებული საგარეო დახმარების გამოყენებისას.
- 2.1.70 *ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში განსაზღვროს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საგარეო დახმარების თითოეული მომწოდებელი და მოწოდებული თანხები, გამოუყენებელი თანხების გამოკლებით, სესხების და გრანტების გზით მიღებული თანხების განცალკევებით იმ ვალუტაში ჩვენებით, რომლებშიც იქნა წარმოდგენილი.*
- 2.1.71 საგარეო დახმარების თითოეული მომწოდებლის და სესხების და გრანტების გზით მოწოდებული თანხების გამჟღავნება მიუთითებს დახმარების წყაროების დივერსიფიკაციის დონეზე. ეს ფინანსური ანგარიშგების მკითხველებს გარკვეული საკითხების განსაზღვრაში დაეხმარება, მაგალითად, არის თუ არა ერთეული დამოკიდებული კონკრეტული სააგენტოების დახმარებაზე, როგორია დამოკიდებულების დონე და ვალუტა, რომელშიც დახმარება იქნა

მოწოდებული და არის თუ არა დახმარება წარმოდგენილი მომავალში გადასახდელი გრანტების ან სესხების გზით. ამ პუნქტით რეკომენდებული გამჟღავნება პერიოდის განმავლობაში გამოუყენებელ თანხებს გამორიცხავს. 2.1.72 პუნქტი რეკომენდაციას იძლევა, განსაზღვრულ შემთხვევებში, გამოუყენებელი თანხების შესახებ ინფორმაცია გამჟღავნდეს.

2.1.72 ანგარიშგების თარიღისათვის გამოუყენებელ და ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.1.18 პუნქტის შესაბამისად გამჟღავნებულ საგარეო დახმარებებთან დაკავშირებით ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს:

- (ა) სესხების და გრანტების სახით მიღებული დახმარების თითოეული მომწოდებელი და თითოეულის მიერ მოწოდებული თანხები;
- (ბ) მიზნები, რომლებისთვისაც სესხის და გრანტის სახით მიღებული გამოუყენებელი დახმარება შეიძლება იქნეს გამოყენებული;
- (გ) ვალუტა, რომელშიც გამოუყენებელი დახმარება არის ფლობილი ან იქნება ხელმისაწვდომი; და
- (დ) პერიოდის განმავლობაში სესხების და გრანტების სახით მიღებული გამოუყენებელი დახმარების თანხებში ცვლილებები.

2.1.73 ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.10.18 პუნქტის შესაბამისად, საგარეო დახმარების გამოუყენებელი ნაშთების გამჟღავნება განსაზღვრულ შემთხვევებში მოითხოვება. 2.1.72 პუნქტით რეკომენდებული გამჟღავნებები ფინანსური ანგარიშგების მკითხველებს საშუალებას მისცემს, განსაზღვრონ: მიზნები, რომლებისთვისაც ასეთი გამოუყენებელი დახმარებები შეიძლება მომავალში იქნეს გამოყენებული; ვალუტა, რომელშიც გამოუყენებელი თანხებია ფლობილი ან იქნება ხელმისაწვდომი; პერიოდის განმავლობაში შემცირებული ან გაზრდილი გამოუყენებელი სესხების და გრანტების სახით მიღებული დახმარებები.

2.1.74 ანგარიშვალდებული ერთეულისთვის განმარტებებმა შესაძლოა წარმოადგინოს სასარგებლო ინფორმაცია ისეთ საკითხებზე, როგორიც არის გამოუყენებელი სესხების და გრანტების საწყისი ნაშთები, პერიოდის განმავლობაში დამტკიცებული ან სხვაგვარად უზრუნველყოფილი ახალი სესხების და ახალი გრანტების თანხები, პერიოდის განმავლობაში გამოყენებული ან დახარჯული სესხების და გრანტების მთლიანი თანხები, პერიოდის განმავლობაში

გაუქმებული ან ვადაგასული სესხების და გრანტების მთლიან თანხები, გამოუყენებელი სესხების და გრანტების საბოლოო ნაშთ ასეთი გამჟღავნებების საშუალებით მომხმარებლები არა მარტო გამოუყენებელ ნაშთებში ცვლილებების შესაბამის თანხებ განსაზღვრავენ, არამედ ამ ცვლილებების კომპონენტები იდენტიფიცირებასაც მოახდენენ.

- 2.1.75 როდესაც ერთეულის საანგარიშგებო ვალუტაში გამოუყენებელი დახმარების თანხაში ცვლილებები მჟღავნდება, უცხოურ ვალუტაში გამოსახული საგარეო დახმარება ანგარიშგებაში აისახება ერთეულის საანგარიშგებო ვალუტაში უცხოური ვალუტის თანხის მიმართ გაცვლითი კურსის გამოყენებით, თითოეული განხორციელებული ოპერაციის თარიღისათვის, ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის შესაბამისად.
- 2.1.76 ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს საგარეო დახმარების შეთანხმებების პირობები, რომლებიც განსაზღვრავს მიღებას ან გავლენას ახდენს საგარეო დახმარების გამოყენებაზე ან გამოყენების შეზღუდვაზე.
- 2.1.77 საგარეო დახმარების ზოგიერთი შეთანხმება ზღუდავს ან სპეციფიკურად განსაზღვრავს საგარეო დახმარების გამოყენებას ან მიზანს, რისთვისაც საგარეო დახმარება შეიძლება იქნეს გამოყენებული, ან ზღუდავს რესურსებს, რომლითაც საქონელი და მომსახურება უნდა იქნეს შესყიდული. საგარეო დახმარების პირობების ეს ტიპი შესაძლოა განსაზღვრავდეს, რომ სახსრები გამოიყოფა მხოლოდ განსაზღვრულ ტერიტორიაზე, განსაზღვრული ობიექტების მშენებლობისთვის საჭირო განსაზღვრული რესურსების შესყიდვაზე, ან რომ საგარეო დახმარების შეთანხმების საფუძველზე შესყიდული საქონელი ან მომსახურება მხოლოდ განსაზღვრულ ქვეყანაში ან ქვეყნებში უნდა იქნეს შეძენილი.
- 2.1.78 ზოგიერთი საგარეო დახმარება შესაძლებელია განსაზღვრულ თარიღს, ან მას შემდეგ გამოიყოს, რაც ერთეული:
- (ა) განხორციელებს საგარეო დახმარების შეთანხმებით განსაზღვრულ საქმიანობას, როგორიც არის განსაზღვრული პოლიტიკის ცვლილებები; და
 - (ბ) მიაღწევს შესრულების მიმდინარე მაჩვენებლებს, როგორიც არის ბიუჯეტის დეფიციტის მაჩვენებლები ან სხვა ფართო ეკონომიკური მიზნები, ან ფინანსური სექტორის აქტივების აღდგენის ან მართვის სააგენტოს დააფუძნებს.

- 2.1.79 საგარეო დახმარების მიღების განმსაზღვრელი ან მასზე გავლენის მომხდენი პირობების გამჟღავნება მიუთითებს იმ დონეზე, რომლისთვისაც საგარეო დახმარება დროში შეზღუდულია და/ან დამოკიდებულია ერთეულის მიერ განსაზღვრული საქმიანობების განხორციელებასა და განსაზღვრული შესრულების მიზნების მიღწევაზე და აღწერს თუ რას წარმოადგენენ ეს საქმიანობები და შესრულების მიზნები.
- 2.1.80 *ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს:*
- (ა) *სესხების სახით ნებისმიერი საგარეო დახმარების გადაუხდელი ნაშთი, რომლისთვისაც ძირითადი და/ან საპროცენტო გადახდები გარანტირებულია მესამე მხარეებისგან, ამ სესხებთან დაკავშირებული ნებისმიერი პირობა და გარანტიით წარმოშობილი ნებისმიერი დამატებითი პირობა; და*
 - (ბ) *სესხების და გრანტების სახით საგარეო დახმარების თანხები, რომლისთვისაც შესრულება და მასთან დაკავშირებული პირობები გარანტირებულია მესამე მხარეებისგან და გარანტიით წარმოშობილი ნებისმიერი დამატებითი პირობა.*
- 2.1.81 ერთეულის მიერ სესხების სახით აღებული საგარეო დახმარების ნაშთები და შემდეგ საპროცენტო გადახდები შესაძლოა მთლიანად, ან განსაზღვრულ თანხამდე იყოს გარანტირებული. სესხებთან დაკავშირებული პირობები შესაძლოა ასევე მოითხოვდეს მიმღებისგან განსაზღვრული საქმიანობების განხორციელებას, ან შეთანხმებული შედეგების მიღწევას, როგორც არის შეთანხმებული ფორმულის შესაბამისად ტარიფების დაწესება, მესამე მხარეებისგან გარანტირებულ შესრულებას. გრანტების სახით მიღებული საგარეო დახმარება შესაძლოა ასევე იყოს მსგავსი პირობების საგანი, რომელთა შესრულება მესამე მხარეებისგან გარანტირებულია.
- 2.1.82 სესხების და გრანტების სახით მესამე მხარეების მიერ გარანტირებული საგარეო დახმარების თანხები მიუთითებს საგარეო დახმარების შეთანხმებისგან სარგებლის მიღების მიზნით სხვა ერთეულიდან მხარდაჭერის დონეზე. სესხების და გრანტების სახით მიღებული საგარეო დახმარების გარანტირებული პირობები და ამ გარანტიის შესასრულებლად დაკისრებული ნებისმიერი დამატებითი პირობები მიუთითებენ შესრულების დამატებით მოთხოვნებზე ან პირობებზე, რომლებიც გარანტიით უზრუნველყოფის შედეგად წარმოიქმნება.
- 2.1.83 *ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს სესხების, გრანტების ან*

გარანტიების სახით მიღებულ შეუსრულებელ საგარეო დახმარებასთან დაკავშირებული სხვა მნიშვნელოვანი პირობები და ასეთი შეუსრულებლობის შედეგები.

- 2.1.84 ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.10.25 პუნქტი მოითხოვს იმ შეუსრულებელი მნიშვნელოვანი პირობების გამჟღავნებას, რომელთა შეუსრულებლობამ დახმარების გაუქმება გამოიწვია ან ადრე მიღებული დახმარების დაბრუნების ვალდებულება წარმოქმნა. საგარეო დახმარების შეთანხმებები შესაძლოა ასევე მოიცავდეს სხვა შესასრულებელ მნიშვნელოვან პირობებს ისევე, როგორც ზოგიერთ პროცედურულ პირობას. ამ სხვა მნიშვნელოვანი პირობების შეუსრულებლობის შედეგები შეიძლება მოიცავდეს იმ ფონდების თანხის შემცირებას ან ვადების ცვალებადობას, რომლებიც შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს ან ხელმისაწვდომი იყოს მომავალში, სანამ დარღვევა არ გამოსწორდება. ისინი ასევე შეიძლება მოიცავდეს სესხის სახით ფონდებზე საპროცენტო განაკვეთის ზრდას.
- 2.1.85 სხვა შეუსრულებელი მნიშვნელოვანი პირობების განსაზღვრა, სავარაუდოდ, პროფესიულ მსჯელობას მოითხოვს. ეს მსჯელობა ერთეულის პრაქტიკული გარემოებების კონტექსტში და ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლების მითითებით იქნება გამოყენებული. ამ პირობების შეუსრულებლობამ შესაძლოა გავლენა იქონიოს იმ ფონდების თანხებზე ან ვადებზე, რომლებიც ერთეულის სამომავლო საქმიანობების მხარდასაჭერად იქნება მიღებული.
- 2.1.86 ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს ვალების სახით გადაუხდეელი საგარეო დახმარების გადახდის პირობები. როდესაც უცხოურ ვალუტაში გამოხატული ვალის მომსახურების გადახდები გამჟღავნებულია, ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული გადახდები ანგარიშგებაში ასახოს ერთეულის საანგარიშგებო ვალუტაში, საბოლოო გაცვლითი კურსის გამოყენებით.
- 2.1.87 ვალების სახით მიღებული საგარეო დახმარების შეთანხმებები მოიცავს ისეთ საკითხებთან დაკავშირებულ პირობებს, როგორებიც არის შეღავათიანი პერიოდი, საპროცენტო განაკვეთი, ვალების მომსახურების მიმდინარე გადახდები, ვალების მომსახურების სამომავლო გადახდები, ვალუტა, რომელშიც ხდება გადახდა, ძირითადი თანხის გადახდის მოთხოვნები (როდესაც ძირითადი თანხის გადახდა გადავადებულია სესხის დამთავრების ბოლოსთვის ან სხვა სამომავლო თარიღისთვის) და გადახდის სხვა მნიშვნელოვანი პირობები.
- 2.1.88 ვალების მომსახურების გადახდები შეიძლება ერთეულისათვის მნიშვნელოვან გასავლებს წარმოადგენდეს და მან შეიძლება გავლენა

მოახდინოს მიმდინარე და დამატებითი საქმიანობების დასაფინანსებლად არსებულ ფულად სახსრებზე. ვალების სახით მიღებული გადაუხდეელი საგარეო დახმარების გადახდის პირობების გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგების მკითხველებს საშუალებას მისცემს, განსაზღვრონ, თუ როდის დაიწყება ვალების მომსახურებაზე გადახდები (ძირითადი თანხის და პროცენტის ან მომსახურების საკომისიოს) და ძირითადი თანხის და პროცენტის ან მომსახურების საკომისიოს ოდენობა.

- 2.1.89 გადახდის პირობების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებამ შესაძლოა მოითხოვოს მიახლოებითი შეფასება, მაგალითად, ცვალებადი კურსის მქონე ვალის მიმართ გამოყენებული საპროცენტო განაკვეთის. მიახლოებითად შეფასებული საპროცენტო განაკვეთი ჩვეულებრივ განისაზღვრება საბოლოო თარიღისათვის გამოყენებული საპროცენტო განაკვეთის მითითებით. ამ სტანდარტის 1.3.30-დან - 1.3.37-მდე პუნქტების მოთხოვნების შესაბამისად, როდესაც ერთეული ირჩევს მიახლოებითი შეფასებების გამჟღავნებას, ასეთი მიახლოებითი შეფასების ჩამოყალიბებისას შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა ფინანსური ანგარიშგების სათანადოდ გასაგებად უნდა გამჟღავნდეს.
- 2.1.90 ერთეულს რეკომენდაცია ეძლევა, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით მნიშვნელობებში განცალკევებით გაამჟღავნოს საქონლის ან მომსახურების სახით მიღებული საგარეო დახმარების ღირებულება.
- 2.1.91 საგარეო დახმარებების შეთანხმებების ფარგლებში, საქონლის ან მომსახურების სახით შეიძლება მნიშვნელოვანი რესურსები იქნეს მიღებული. ეს ხდება მაშინ, როდესაც ახალი ან მეორადი საქონელი, როგორებიც არის ტრანსპორტი, კომპიუტერები ან სხვა მოწყობილობები, ერთეულს საგარეო დახმარების შეთანხმების ფარგლებში გადაეცემა. ზოგიერთი მიმღებისათვის საქონელი ან მომსახურება შეიძლება მიღებული საგარეო დახმარების მნიშვნელოვან ნაწილს წარმოადგენდეს.
- 2.1.92 საქონლის ან მომსახურების სახით მიღებული საგარეო დახმარების ღირებულების გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგების მკითხველებს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მიღებული საგარეო დახმარების მთლიანი მოცულობის უკეთ გაგებაში დაეხმარება. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში და ზოგიერთი მიმღებისთვის, ასეთი საქონლის და მომსახურების ღირებულების განსაზღვრა შეიძლება რთული, გრძელვადიანი და ძვირადღირებული იყოს. ეს პრაქტიკულად მაშინ ხდება, როდესაც ამ საქონლისა და მომსახურების ადგილობრივი საბაზრო ფასების ადვილად განსაზღვრა შეუძლებელია, ან როდესაც მოწოდებული საქონელი და მომსახურება ფართოდ არ იყიდება საერთაშორისო ბაზრებზე, ან

როდესაც მათი ბუნება განსაკუთრებულია, რომელიც ხშირად ხდება გადაუდებელ დახმარებებთან დაკავშირებით.

- 2.1.93 ეს სტანდარტი არ ადგენს საფუძველს, რომლის მიხედვითაც უნდა განისაზღვროს საქონლისა და მომსახურების ღირებულება. ამიტომაც მათი ღირებულება უნდა განისაზღვროს, ან როგორც ფიზიკური აქტივების გაცვეთილი ისტორიული ღირებულება იმ დროისათვის, როდესაც აქტივები მიმღებებს გადაეცემა, ან საგარეო დახმარების სააგენტოს მიერ გადახდილი ფასით. ის ასევე შესაძლებელია განისაზღვროს გადამცემის, მიმღების ან მესამე მხარის მენეჯმენტის მიერ ღირებულების შეფასების საფუძველზე. როდესაც საქონლის ან მომსახურების სახით საგარეო დახმარების ღირებულება გამჟღავნებულია, ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.10.21 პუნქტი მოითხოვს იმ მეთოდის გამჟღავნებასაც, რომლის საფუძველზეც ღირებულება განისაზღვრა. როდესაც ასეთი ღირებულება სამართლიან ღირებულებად არის აღწერილი, ის სამართლიანი ღირებულების განმარტებას უნდა პასუხობდეს. ეს არის თანხა, რომელზეც გაცნობიერებულ, დაინტერესებულ და ნებაყოფლობით მხარეებს შორის, „გაშლილი ხელის პრინციპით“ ოპერაციაში, აქტივი ნებაყოფლობით შეიძლება გაიცვალოს ან ვალდებულება დაიფაროს.

2.2 მთავრობები და საჯარო სექტორის სხვა ერთეულები, რომლებიც აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე გადასვლას აპირებენ

ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგების წარდგენა

- 2.2.1 *ერთეულს, რომელიც აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე გადასვლას აპირებს, რეკომენდაცია ეძლევა, ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგება იმავე ფორმატით წარმოადგინოს, რაც მოთხოვნილია საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტით (სსბასს 2), „ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება“.*
- 2.2.2 სსბასს 2 გვთავაზობს წესებს ფულადი სახსრების ნაკადების საოპერაციოდ, საფინანსოდ და საინვესტიციოდ კლასიფიცირებისათვის და მოიცავს ცალკეული კლასების მიხედვით ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების მომზადების მოთხოვნებს. სსბასს 2-ის ძირითადი ასპექტების შეჯამება და ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი გამოყენების წესები, ამ სტანდარტის შესაბამისად, ჩართულია დანართ 3-ში. ამ სტანდარტის მე-2 ნაწილი სსბასს 2-ით მოთხოვნილი დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნების რეკომენდაციას იძლევა. ერთეულებს, რომლებიც სსბასს 2-ის ფორმატს ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგების წარდგენისთვის იყენებენ, რეკომენდაცია ეძლევათ,

ასევე გაამჟღავნონ ამ სტანდარტის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული ინფორმაცია.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების სფერო—ეკონომიკური ერთეულიდან გამოთიშვა

- 2.2.3 ერთეული, რომელიც აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს დარიცხვის სსბასს-ების შესაბამისად ნერგავს, კონსოლიდირებას არ უკეთებს ერთეულებს, რომლებშიც კონტროლი დროებითი უნდა იყოს, მიზეზით: კონტროლირებული ერთეული ექსკლუზიურად შემდგომში გასვლისთვის არის შეძენილი და ფლობილი. ახლო მომავალში დროებითი კონტროლი შეიძლება წარმოიქმნას, როდესაც, მაგალითად, ეროვნული მთავრობა ადგილობრივი მთავრობისთვის კონტროლირებულ ერთეულში თავისი წილის გადაცემას აპირებს.
- 2.2.4 ამ სტანდარტის პირველი ნაწილი არ უზრუნველყოფს ასეთი ერთეულების გამორიცხვას საკასო მეთოდის საფუძველზე მომზადებული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებიდან. ეს ხდება იმიტომ, რომ:
- (ა) დროებით კონტროლირებული ერთეულის ფულადი სახსრები შეიძლება გამოყენებულ იქნეს დროებითი კონტროლის განმავლობაში, ეკონომიკური ერთეულის სასარგებლოდ;
 - (ბ) პოტენციურად რთული კონსოლიდაციის შესწორებები, რომლებიც შეიძლება აუცილებელი იყოს დარიცხვის მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში, არ წარმოიქმნება საკასო მეთოდის დროს.
- 2.2.5 დარიცხვის სსბასს-ების გამოყენებისას, კონსოლიდაციიდან გამორიცხვისას კონტროლირებული ერთეული უნდა იყოს ოფიციალური გეგმის მტკიცედ მიმდევარი, დროებითი კონტროლის საგნად ქცეული ერთეულის გასვლასთან ან კონტროლის გადაცემასთან დაკავშირებით. გამორიცხვის გამოსაყენებლად ერთზე მეტი შემდგომი საანგარიშგებო თარიღისათვის, კონტროლირებულმა ერთეულმა უნდა აჩვენოს მიმდინარე მიზანი დროებითი კონტროლის საგნად ქცეული ერთეულის გასვლასთან ან კონტროლის გადაცემასთან დაკავშირებით. ერთეული მტკიცედ უჭერს მხარს სხვა ერთეულის გასვლას ან კონტროლის გადაცემას, როდესაც ამის გასაკეთებლად ოფიციალურ გეგმას ფლობს და ამ გეგმის გაუქმების რეალური მიზეზი არ არსებობს.
- 2.2.6 ერთეულები, რომლებიც დარიცხვის მეთოდზე გადადიან, უნდა აცნობიერებდნენ დარიცხვის და საკასო მეთოდის სსბასს-ების კონსოლიდაციის მოთხოვნებს და შემოსულობების და გადასახდელების კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში ჩართული

ნებისმიერი კონტროლირებული ერთეულისთვის
განსაზღვრავდნენ, არის თუ არა კონტროლი დროებითი.

დანართი 2

წინამდებარე სტანდარტის მე-2 ნაწილით რეკომენდებული ცალკეული განმარტებითი შენიშვნების ილუსტრაციები

დანართი მხოლოდ საილუსტრაციოაა წარმოდგენილი. დანართის მიზანია რეკომენდაციების ილუსტრირება და მათი მნიშვნელობების კლასიფიკაციაში წვლილის შეტანა.

ამონარიდი ABC ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნებიდან**ადმინისტრირებული ოპერაციები (2.1.15 პუნქტი)**

ადმინისტრირებული ოპერაციები მოიცავს ერთეულის მიერ, მთავრობის აგენტის და გარკვეული სამთავრობო სტრუქტურების სახელით, განხორციელებული ოპერაციებიდან წარმოქმნილ ფულად სახსრებს. აგენტის შესაძლებლობის შესაბამისად აკრებილი ფულადი სახსრები დეპონირდება შემოსავლის კონსოლიდირებულ ფონდში და/ან მიზნობრივ ანგარიშზე (ანგარიშის სახელი). ერთეული ამ ანგარიშებს არ აკონტროლებს და არც მათზე განთავსებულ ფულად სახსრებს უნდა იყენებდეს შესაბამისი სამთავრობო სტრუქტურის სპეციალური ავტორიზაციის გარეშე.

(ფულადი ერთეული ათასებში)	ოპერაციის ხასიათი	200X	200X-1
ფულადი სახსრები აკრებილი აღმასრულებელი/სამთავრობო	გადასახადების აკრება	X	X
სააგენტოს EF სახელით	კომუნალური მომსახურების საფასურის აკრეფა	<u>X</u>	<u>X</u>
შესაბამის ერთეულებზე გადაცემული ფულადი სახსრები		X (X)	X (X)
		—	—

დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები (2.1.31)

ABC ერთეულის მენეჯმენტის წამყვანი პერსონალია (როგორც სსბასს 20-ით, „დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები“, არის განსაზღვრული) მინისტრი, მმართველობითი ორგანოს წევრები და უფროსი მმართველობის გუნდის წევრები. მმართველობითი ორგანო შედგება A მთავრობის მიერ

დანიშნული წევრებისგან. მთავარი აღმასრულებელი ოფიცერი და მთავარი ფინანსური ოფიცერი ესწრებიან მმართველობითი ორგანოს შეხვედრებს, მაგრამ არ წარმოადგენენ მმართველობითი ორგანოს წევრებს. მინისტრის საქმიანობა არ ანაზღაურდება ABC ერთეულის მიერ. მმართველობითი ორგანოს წევრების აგრეგირებული ანაზღაურება და სრული განაკვეთის ეკვივალენტურ საფუძველზე განსაზღვრული წევრების რაოდენობა, რომლებიც ამ კატეგორიის ფარგლებში იღებენ ანაზღაურებას, არის:

აგრეგირებული ანაზღაურება AX მილიონი
პირთა რაოდენობა AY ადამიანი

მმართველობის უმაღლესი რგოლიმედება ერთეულის მთავარი აღმასრულებელი ოფიცრის, მთავარი ფინანსური ოფიცრის და სამმართველოს უფროსებისგან. მმართველობის უფროსი ჯგუფის წევრების აგრეგირებული ანაზღაურება და სრული განაკვეთის ეკვივალენტურ საფუძველზე განსაზღვრული წევრების რაოდენობა, რომლებიც ამ კატეგორიის ფარგლებში იღებენ ანაზღაურებას, არის:

აგრეგირებული ანაზღაურება AP მილიონი
პირთა რაოდენობა AQ ადამიანი

ამონარიდი X მთავრობის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნებიდან

აქტივები და ვალდებულებები (2.1.33 (ა))

ძირითადი საშუალებები

მთავრობამ დაიწყო თავისი ძირითადი საშუალებების ძირითადი კლასების იდენტიფიცირება და შეფასება. აქტივები განსაზღვრული იყო ისტორიული ღირებულებით ან შეფასებით. შეფასებები შესრულდა დამოუკიდებელი პროფესიონალი შემფასებლის მიერ. აქტივების თითოეული კლასისთვის გამოყენებული შეფასების საფუძველი არის შემდეგი:

მოწყობილობა და დანადგარები თვითღირებულება
მიწა მიმდინარე ღირებულება
შენობები თვითღირებულება ან საბაზრო ღირებულება

(ათას ფულად ერთეულში)	200X	200X-1
მოწყობილობა და დანადგარები	X	X
მიწა და შენობები		
უძრავი ქონება ქალაქის ფარგლებში	X	X

შენიშვნები თვითღირებულებებით	X	X
შენიშვნები გადაფასებული ღირებულებებით	X	X
	X	X

(ამონარიდი X მთავრობის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი
შენიშვნებიდან: აქტივები და ვალდებულებები (2.1.33 (ა) პუნქტის
გაგრძელება)

სესხები

მთავრობის სესხები ქვემოთ არის ჩამოთვლილი:

	200X	200X-1
(ათას ფულად ერთეულში)		
წლის დასაწყისისთვის არსებული ნაშთი	X	X
მიღებები		
შიდა კომერციული ინსტიტუტი	X	X
ოფშორული კომერციული ინსტიტუტი	X	X
განვითარების ბანკი და მსგავსი სესხის გამცემი სააგენტოები	X	X
სულ სესხები	X	X
დაფარვები		
შიდა კომერციული ინსტიტუტი	(X)	(X)
ოფშორული კომერციული ინსტიტუტი	(X)	(X)
განვითარების ბანკი და მსგავსი სესხის გამცემი სააგენტოები	(X)	(X)
სულ დაფარვები	(X)	(X)
წლის ბოლოსათვის არსებული ნაშთი	X	X

(ამონარიდი X მთავრობის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნებიდან - გაგრძელება)

ბიუჯეტთან შედარება, როდესაც ერთეული თავის ბიუჯეტს საჯაროდ ხელმისაწვდომს არ ხდის (2.1.33 (ზ) პუნქტი)

(ათას ფულად ერთეულში)	ფაქტობრივი	დაგეგმილი	გადახატული
შემოსულობები			
გადასახადები			
საშემოსავლო გადასახადი	X	X	X
დამატებული ღირებულების გადასახადი	X	X	(X)
ქონების გადასახადი	X	X	X
სხვა გადასახადები	<u>X</u>	<u>X</u>	(X)
	X	X	X
დახმარების შეთანხმებები			
საერთაშორისო სააგენტოები	X	X	-
სხვა გრანტები და დახმარებები	<u>X</u>	<u>X</u>	=
	X	X	-
სესხები			
სესხებიდან შემოსულობები	X	X	(X)
კაპიტალური შემოსულობები			
ძირითადი საშუალებების გასვლიდან მიღებული შემოსულობები	X	X	X
სავაჭრო საქმიანობები			
სავაჭრო საქმიანობიდან შემოსულობები	X	X	X
სხვა შემოსულობები			
	X	X	X
სულ შემოსულობები	X	X	X
გადასახდელები			
ოპერაციები			
ხელფასები, სარგო და დაქირავებულთა სარგებელი	(X)	(X)	(X)
სახარჯი მასალები	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
ტრანსფერები			
გრანტები	(X)	(X)	-
სხვა ტრანსფერები	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	-
კაპიტალური დანახარჯები			
ძირითადი საშუალებების შესყიდვა/აშენება	(X)	(X)	(X)
ფინანსური ინსტრუმენტების შესყიდვა	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	(X)
სესხის და პროცენტის დაფარვა			
სესხების დაფარვა	(X)	(X)	-
პროცენტის გადახდა	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	-
სხვა გადასახდელები			
	(X)	(X)	X

(ათას ფულად ერთეულში)	ფაქტობრივი	დაგეგმილი	გადახრა
სულ გადასახდელები	(X)	(X)	(X)
წმინდა შემოსულობები/(გადასახდელები)	X	X	X

ამონარიდი XYZ ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნებიდან

კონტროლირებული ერთეულები (2.1.41, 2.1.44 და 2.1.45 პუნქტები)

XYZ ერთეულს აქვს უფლებამოსილება, ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკა ისე მართოს, რომ სხვა ერთეულების საქმიანობებიდან სარგებელი მიიღოს. ასეთებია კონტროლირებული ერთეულები. ყველა კონტროლირებული ერთეული ჩართულია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში (ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.6.20 (ა) პუნქტი მნიშვნელოვანი კონტროლირებული ერთეულების სიის გამჟღავნებას მოითხოვს).

სამთავრობო ერთეულების კონტროლი კანონით ან სხვა უფლების მიმნიჭებელი ნორმატიული აქტის გზით წარმოიქმნება. სახელმწიფო კომერციული საწარმოების კონტროლი წარმოიქმნება კანონის გზით და, C და D საწარმოების შემთხვევაში, საკუთრების წილიდან გამომდინარე. XYZ ერთეული E საწარმოს კონტროლის უფლებას საკანონმდებლო აქტის მეშვეობით იტოვებს, E საწარმოს აქციების უმრავლესობის კერძო ინვესტორებზე გაყიდვის მიუხედავად.

საწარმო	მფლობელობის წილი (%)	ხმის უფლება (%)
საწარმო E	XX	XX

კონტროლირებული ერთეულების და საოპერაციო ერთეულების შეძენა

შეძენილი საწარმოების დასახელება	შეძენილი აქციების წილი %	შესყიდვის საფუძველი (ფულადი ერთეულები ათასებში)	შესყიდვის საფუძველში ფულადი სახსრების წილი (ფულადი ერთეული ათასებში)	შეძენის შედეგად ფულადი სახსრების ნაშთი (ფულადი ერთეული ათასებში)
საწარმო C	XX	X	X	X
საწარმო D	XX	X	X	X
		X	X	X

(ამონარიდი XYZ ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნებიდან - გაგრძელება)

კონტროლირებული ერთეულების და სხვა საოპერაციო ერთეულების გასხვისებები

გასხვისებული საწარმოების დასახელება	გასხვისებული აქციების წილი %	გასხვისების საფუძველი (ფულადი ერთეულები ათასებში)	გასხვისების საფუძველში ფულადი სახსრების წილი (ფულადი ერთეულები ათასებში)	გასხვისების შედეგად ფულადი სახსრების ნაშთი (ფულადი ერთეულები ათასებში)
საწარმო F	XX	X	X	X

მნიშვნელოვანი ერთობლივი საქმიანობა (2.1.49 პუნქტი)

ერთობლივი საქმიანობის დასახელება	ძირითადი საქმიანობა	მწარმოებლურობის წილი	
		200X %	200X-1 %
წყლის რეგიონული საბჭო	წყლით უზრუნველყოფა	XX	XX
ელექტროენერგიის რეგიონული საბჭო	კომუნალური მომსახურებებით უზრუნველყოფა	XX	XX

ამონარიდი B მთავრობის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნებიდან:

ორწლიანი ბიუჯეტი საკასო მეთოდის საფუძველზე — 200X წლის 31 დეკემბრისთვის დასრულებული წლისთვის (2.1.38 პუნქტი)

(ათას ფულად ერთეულში)	თავდაპირველი ორწლიანი საბიუჯეტო წელი	სამიზნე ბიუჯეტი პირველი წლისთვის	შესწორებული ბიუჯეტი პირველი წლისთვის	პირველი წლისთვის ფაქტობრივი ბიუჯეტი, შედარებით საფუძველზე	ნაშთი მეორე წლისთვის	მეორე წლისთვის სამიზნე ბიუჯეტი	შესწორებული ბიუჯეტი მეორე წლისთვის	მე-2 წლისთვის ფაქტობრივი ბიუჯეტი, შედარებით საფუძველზე	* დაგეგმილსა და ფაქტობრივს შორის ცვლილება საბიუჯეტო პერიოდისთვის
ფულადი სახსრების შემოდინება									
გადასახადები	X	X	X	X	X	X	X	X	X
დახმარების შეთანხმებები	X	X	X	X	X	X	X	X	X
შემოსულობები: სესხები	X	X	X	X	X	X	X	X	X
შემოსულობები: ძირითადი	X	X	X	X	X	X	X	X	X

* ეს სვეტი არ მოითხოვება. თუმცა, შესაბამისად, ფაქტობრივსა და თავდაპირველ ან საბოლოო ბიუჯეტს შორის მკაფიოდ განსაზღვრული შედარება, შესაძლებელია იქნეს ჩართული.

რეკომენდებული დამატებითი განმარტებები

(ათას ფულად ერთეულში)	თავდაპირველი ორწლიანი საბიუჯეტო წელი	სამიზნე ბიუჯეტი პირველი წლისთვის	შესწორებული ბიუჯეტი პირველი წლისთვის	პირველი წლისთვის ფაქტობრივი ბიუჯეტი, შედარებით საფუძველზე	ნაშთი მეორე წლისთვის	მეორე წლისთვის სამიზნე ბიუჯეტი	შესწორებული ბიუჯეტი მეორე წლისთვის	მე-2 წლისთვის ფაქტობრივი ბიუჯეტი, შედარებით საფუძველზე	* დაგეგმილსა და ფაქტობრივს შორის ცვლილება საბიუჯეტო პერიოდისთვის
საშუალებების გასვლა სხვა შემოსულობები	X	X	X	X	X	X	X	X	X
სულ ფულადი სახსრების შემოდინება	X	X	X	X	X	X	X	X	X
ფულადი სახსრების გადინება									
ჯანმრთელობა	(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)
ბინით უზრუნველყოფა,	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

რეკომენდებული დამატებითი განმარტებები

(ათას ფულად ერთეულში)	თავდაპირველი ორწლიანი საბიუჯეტო წელი	სამიზნე ბიუჯეტი პირველი წლისთვის	შესწორებული ბიუჯეტი პირველი წლისთვის	პირველი წლისთვის ფაქტობრივი ბიუჯეტი, შედარებით საფუძველზე	ნაშთი მეორე წლისთვის	მეორე წლისთვის სამიზნე ბიუჯეტი	შესწორებული ბიუჯეტი მეორე წლისთვის	მე-2 წლისთვის ფაქტობრივი ბიუჯეტი, შედარებით საფუძველზე	* დაგეგმილსა და ფაქტობრივს შორის ცვლილება საბიუჯეტო პერიოდისთვის
საზოგადოებრივი კეთილდღეობა									
დასვენება, კულტურა, რელიგია	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ეკონომიკური საქმიანობები	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
სხვა	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
სულ ფულადი სახსრების გადინება	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადები	X	X	X	X	X	X	X	X	X

ამონარიდი C მთავრობის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნებიდან**არასამთავრობო იურიდიული პირებიდან (აიპ-ებიდან) მიღებული დახმარება (2.1.64 პუნქტი)**

აიპ-ებიდან მიღებული დახმარება ჩართულია ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებაში, „სხვა გრანტების და დახმარების“ თანხაში. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აიპ-ებიდან მიღებული დახმარების თანხები საანგარიშგებო ვალუტაში არის:

	200X		200X-1	
	ფულადი სახსრების შემოსულობები	მესამე მხარეების მიერ გადახდები	ფულადი სახსრების შემოსულობები	მესამე მხარეების მიერ გადახდები
გრანტების ფონდები	X	X	X	–
სესხების ფონდები	–	–	–	–
სულ	X	X	X	–

აიპ-ებიდან დახმარება იმ შეთანხმებების საფუძველზე იქნა მიღებული, რომელთა მიხედვით, დახმარება შემდეგი მიზნებისათვის დაიხარჯება:

	განვითარების დახმარება		გადაუდებელი დახმარება		სხვა	სულ	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X-1	200X-1	200X-1
აიპ 1	X	X	–	–	–	X	X
აიპ 2	–	–	X	–	–	–	X
აიპ 3	X	X	X	–	–	–	X
სულ	X	X	X	–	–	X	X
US დოლარი	X	X	X	X	–	X	X
ევრო	X	X	X	–	–	–	X
იენი	–	–	X	X	–	–	X

ვალუტა, რომელშიც საგარეო დახმარება იქნა მოწოდებული, არის შემდეგი:

- აიპ 1 – YYY თანხა US დოლარში და X თანხა სხვა ვალუტაში (ვალუტის მითითება)
- აიპ 2 – YYY თანხა ევროში
- აიპ 3 – YYY თანხა იენში

დახმარება მთლიანად გამოყენებული იქნა განსაზღვრული მიზნებისათვის.

ვინაიდან პირველმა, მე-2 და მე-3 აიპ-ებმა გამოხატეს მიმდინარე გადაუდებელი დახმარების უზრუნველყოფის სურვილი, რადგან საჭიროებებიც ჩნდება და რესურსებიც ამის საშუალებას იძლევა, დახმარების დონე დაკავშირებული წერილობითი შეთანხმებების საგანი არ არის. ის საჭიროებების მიხედვით, მიმდინარე დახმარების უზრუნველსაყოფად, თითოეული აიპ-ის შესაძლებლობის შეფასების საფუძველზე განისაზღვრება.

200X წლის განმავლობაში აიპ 1-ი ექიმთა ჯგუფს ZZZ რეგიონში მიწისძვრის შედეგად დაზარალებულთა დასახმარებლად სამედიცინო მოწყობილობებით უზრუნველყოფდა. აიპ 2-მა დაზარალებულებს დროებითი საცხოვრებლები, საკვები და ტანსაცმელიც მიაწოდა. მიღებული საქონლის და მომსახურების ღირებულება შეფასდა XX თანხად, ადგილობრივ ფულად ერთეულში. სპეციალიზებული გადაუდებელი დახმარების ღირებულება მომწოდებელი აიპ-ის მიერ წარმოდგენილი მიახლოებითი დანახარჯების საფუძველზე განისაზღვრა.

პირობების შეუსრულებლობის შემთხვევები, რაც გრანტების სახით მიღებული დახმარების შეწყვეტას გამოიწვევდა, არ ყოფილა.

200X ან 200X–1 წლებში დახმარების თანხები გამოუყენებელი არ დარჩენილა.

ამონარიდი C მთავრობის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნებიდან

საგარეო დახმარების კლასები (2.1.66 და 2.1.70 პუნქტები)

საგარეო დახმარების სააგენტოების მხრიდან, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საგარეო დახმარება მიღებული იყო იმ მრავალმხრივი და ორმხრივი ხელშეკრულებების საფუძველზე, რომლებიც განსაზღვრავენ, რომ დახმარება შემდეგი მიზნებისათვის უნდა დაიხარჯოს:

	განვითარების დახმარება		გადაუდებელი დახმარება		სხვა		სულ	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
სესხების ფონდები	X	X	–	–	X	–	X	X
გრანტების ფონდები	X	–	X	X	–	–	X	X
სულ	X	X	X	X	X	–	X	X
Amount utilized	X	X	X	X	X	–	X	X

	სააგენტო 1		სააგენტო 2		სააგენტო 3		სააგენტო 4	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
სესხების ფონდები	X	X	–	–	X	–	X	X
გრანტების ფონდები	X	–	X	X	–	X	X	X
სულ	X	X	X	X	X	X	X	X
ვალუტა US დოლარი	X	X	–	–	–	–	–	–
ევრო	–	–	X	X	–	–	–	–
იენი	–	–	–	–	X	X	–	–

რეკომენდებული დამატებითი განმარტებები

სხვა

-	-	-	-	-	-	X	X
---	---	---	---	---	---	---	---

გამოუყენებელი საგარეო დახმარება (2.1.72 პუნქტი)

სესხების და გრანტების სახით მიღებული საგარეო დახმარების გამოუყენებელი თანხები მოიცავს საგარეო დახმარების სააგენტოებთან დაკავშირებულ შეთანხმებებში განსაზღვრულ, მაგრამ ანგარიშგების თარიღისათვის დაუხარჯავ სახსრებს. აღნიშნული თანხები დაექვემდებარებიან წარსულში დაკმაყოფილებულ და, როგორც მოსალოდნელია, მომავალშიც შესასრულებელ პირობებს. გაუქმებული ან ვადაგასული საგარეო დახმარების სესხები განვითარების პროექტების ხარჯების ხარჯთაღრიცხვის ზრდას გამოიწვევს. სესხების და გრანტების სახით მიღებული გამოუყენებელი დახმარების თანხებში შეტანილი ცვლილებები ერთეულის საანგარიშგებო ვალუტაშია წარმოდგენილი.

	განვითარების დახმარება		გადაუღებელი დახმარება		სხვა		სულ	
	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
<i>საწყისი ნაშთი</i>								
სესხები	X	X	–	–	X	X	X	X
გრანტები	X	X	–	X	–	–	X	X
<i>პერიოდის განმავლობაში დამტკიცებული</i>								
სესხები	X	X	–	–	X	–	X	X
გრანტები	X	X	X	X	X	X	X	X
<i>სულ ხელმისაწვდომი</i>	X	X	X	X	X	X	X	X
გამოყენებული სესხები	(X)	(X)	–		(X)	(X)	(X)	–
გამოყენებული გრანტები	(X)	(X)	(X)	(X)	–	–	(X)	(X)
გაუქმებული/ვადაგასული სესხები	(X)	(X)	–	–	–	–	(X)	(X)

რეკომენდებული დამატებითი განმარტებები

გაუქმებული/ვადაგასული გრანტები	–	–	–	–	–	–	–	–
კურსთა შორის სხვაობები	X	X	–	–	X	X	X	X
საბოლოო ნაშთი - სესხები	X	X	–	–	X	X	X	X
საბოლოო ნაშთი - გრანტები	X	X	–	–	X	X	X	X

საბოლოო ნაშთი ფლობილი ვალუტების მიხედვით	განვითარების დახმარება		გადაუღებელი დახმარება		სხვა		სულ	
	<u>200X</u>	<u>200X–1</u>	<u>200X</u>	<u>200X–1</u>	<u>200X</u>	<u>200X–1</u>	<u>200X</u>	<u>200X–1</u>
US დოლარი	X	X	–	X	X	X	X	X
ევრო	X	X	–	X	X	X	X	X
იენი	X	X	–	–	X	X	X	X
სხვა	X	X	–	–	–	–	X	–
საანგარიშგებო ვალუტის მიხედვით								
სესხები								
სააგენტო 1	X	X	–	–	X	X	X	X
სააგენტო 4	X	X	–	–	X	X	X	X
გრანტები								
სააგენტო 2	X	X	–	X	X	X	X	X
სააგენტო 4	X	X	–	X	X	X	X	X
სულ	X	X	–	X	X	X	X	X

მნიშვნელოვანი ვადები და პირობები (2.1.76 პუნქტი)*ზოგადი შეზღუდვები*

ვალდებულებებისა და საგარეო დახმარების გამოუყენებელ ნაშთებზე გავლენას ახდენს, ან მას ზღუდავს შეთანხმებული ქმედებების შედეგები ან შეთანხმებული ეკონომიკური ან ფინანსური მწარმოებლურობის დონის მხარდაჭერა.

განვითარების დახმარების მისაღებად მთავრობამ ეკონომიკური განვითარების გეგმა მოამზადა. გეგმა მოიცავს სიღარიბის შემცირების სტრატეგიას, რომელსაც დონორთა საზოგადოება უჭერს მხარს. მთავრობა და დონორები, სიღარიბის შემცირების სტრატეგიის ფარგლებში, შეთანხმდნენ შემდეგ ძირითად მიზნებზე (ძირითად მიზნებს ერთეული განსაზღვრავს):

მთავრობა და დონორთა საზოგადოება ძირითადი მიზნების მისაღწევად საჭირო წინსვლის მონიტორინგის მეთოდებზე შეთანხმდნენ. ამ წინსვლის შესასწავლად ისინი ყოველწლიურად შეხვედებიან.

სპეციფიკური პროექტების მხარდამჭერი სესხები და გრანტები მოიცავს ფინანსური შედეგების სამიზნე მაჩვენებლებს ყველა ტიპის ელექტროენერგიის და წლის კომუნალური მომსახურებებისთვის, მომსახურების მოწოდების ხარჯების დასაფარად გამიზნული შესაბამისი შემოსავლების უზრუნველყოფისთვის, არსებული კომუნალური აქტივების სათანადოდ შენარჩუნებისათვის და აქტივების ჩანაცვლების და განახლების პროგრამაში მონაწილეობისთვის.

შესყიდვის შეზღუდვები

მიღებული განსაზღვრული განვითარების დახმარებები შეზღუდვას ექვემდებარება. შეზღუდვა დამოკიდებულია საქონლის ტიპსა და მომსახურების ხასიათზე ან იმ ქვეყანაზე, სადაც საქონელი და მომსახურება შეისყიდება. ყველა მრავალმხრივი განვითარების ბანკის სესხები და გრანტები შეზღუდულია შემდეგნაირად: (ა) ისინი ზღუდავენ თავიანთი ფონდების გამოყენებას სამხედრო საქონლის ან მომსახურების, ფუფუნების საგნების ან გარემოსთვის მავნე საქონლის შესასყიდად; და (ბ) საქონელი ან მომსახურება შესაბამისი წვერი ქვეყნებისგან უნდა შეისყიდებოდეს. ორმხრივი სააგენტოებისგან მიღებული საგარეო დახმარება ან შეუზღუდავია ან იმ პირობით შეზღუდული, რომ საქონლის ან მომსახურების შესყიდვა ფონდების უზრუნველმყოფი ქვეყნიდან უნდა

განხორციელდეს. „სპეციფიკური მიზნების მქონე ყველა სესხი და გრანტი“ სპეციფიკურად განსაზღვრულ პროექტებს აფინანსებს და, შედეგად, საქონლის ან მომსახურების შესყიდვა თითოეული პროექტისთვის შეთანხმებული შენატანის ოდენობით იზღუდება.

სხვა მნიშვნელოვანი ვადების და პირობების დაუცველობა (2.1.83 პუნქტი)

განათლების სექტორისთვის განსაზღვრული სამთავრობო დანახარჯები გამიზნულ დონეს არ შეესაბამებოდა, რაც, ძირითადად, მიწისძვრის გამო მშენებლობის შეფერხებამ გამოიწვია. დანახარჯები სამიზნე მაჩვენებელზე X პროცენტით ნაკლებს შეადგენდა. განათლების სექტორში არასაკმარისი ინვესტირების შესასწორებლად ნაბიჯები გადაიდგა. მთავრობამ და შესაბამისმა დონორებმა მხარი დაუჭირეს კორექტირებულ სამოქმედო გეგმას. მთავრობამ დაიცვა შესყიდვის ყველა წესი, რომლებიც სესხების და გრანტების სახით აუთვისებელი საგარეო დახმარების ფარგლებში გამოიყენება.

სესხების და გრანტების სახით მიღებული საგარეო დახმარების გარანტიები (2.1.80 პუნქტი)

YYYY მთავრობამ ექსპორტისთვის ფინანსურ სესხზე ფულადი ერთეულის თანხით გარანტია წარმოადგინა XXX (200X-1: ნული). ძირითადი თანხა გადახდილ უნდა იქნეს 5 წელიწადში. გადაუხდელი ნაშთისთვის გამოყენებული საპროცენტო განაკვეთია Y პროცენტი. ყოველწლიურად მხოლოდ პროცენტის სახით მომსახურების გადახდები ხორციელდება. გარანტიიდან არანაირი დამატებითი პირობა არ წარმოიშობა. სესხების ან გრანტების სახით არსებული არც ერთი სხვა საგარეო დახმარება არ ექვემდებარება მესამე მხარის მხრიდან გარანტიას.

გადახდის პირობები - ვალების მომსახურების ვალდებულებები (2.1.86 პუნქტი)

განვითარების დახმარების სესხების პირობები მოიცავს საშელავათო პერიოდს, რომელიც მერყეობს 0-დან, მაქსიმუმ, 7 წლამდე. საპროცენტო განაკვეთი მოიცავს ორივეს: ფიქსირებულ და ცვალებად განაკვეთებს. განვითარების დახმარების ყველა სესხი გამოხატულია US დოლარში ან ევროში. ფიქსირებული განაკვეთის სესხებზე საპროცენტო განაკვეთები ფისკალური წლისათვის, რომელიც სრულდება 200X წელს, მერყეობს X პროცენტიდან Y პროცენტამდე, საშუალოშეწონილი Z პროცენტით. ცვალებადი განაკვეთის სესხებზე საპროცენტო განაკვეთი მერყეობს LIBOR-ს პლუს X პროცენტამდე, საშუალოშეწონილი Z პროცენტით, ფისკალური წლისათვის, რომელიც სრულდება 200X წელს და 200X-1 ფისკალური წლის ბოლოსათვის - Z პროცენტით.

საგარეო დახმარების სხვა სესხები არ მოიცავს საშელავათო პერიოდებს და ისინი გამოხატულნი არიან შემდეგ ვალუტებში: US დოლარში, ევროში ან იენში.

200X

გადაუხდელი ვალები საშელავათო
პერიოდის დარჩენილი წლების
მიხედვით

	გადასული	0-4	5-7	სულ
განვითარების დახმარება	X	X	X	X
სხვა	X	-	-	X
სულ	X	X	X	X

200X-1

გადაუხდელი ვალები საშელავათო
პერიოდის დარჩენილი წლების
მიხედვით

	გადასული	0-4	5-7	სულ
განვითარების დახმარება	X	X	X	X
სხვა	X	-	-	X
სულ	X	X	X	X

განვითარების დახმარების სესხებს აქვთ გადახდის პერიოდები, რომლებიც მერყეობს X-დან Y წლებამდე, საშელავათო პერიოდების შესაბამისად, გადაუხდელი ვალის საშუალოშეწონილი Z წლით, საშელავათო პერიოდთან ერთად. ყველა შემთხვევაში, ვალის მომსახურება ეფუძნება ძირითადი თანხის ფიქსირებულ გადახდას და დარიცხულ პროცენტს.

განვითარების დახმარების სხვა სესხებს აქვთ გადახდის პერიოდები, რომლებიც მერყეობს X-დან Y წლებამდე, საშუალოშეწონილი Z წლით. ვალის მომსახურება ეფუძნება ძირითადი თანხის ფიქსირებულ გადახდას და დარიცხულ პროცენტს.

200X

**ვალის მომსახურების გადახდები, მ. შ
პროცენტი**

	US დოლარი	ევრო	იენი	სხვა	სულ
განვითარების დახმარება	X	X	X	X	X
სხვა	X	X	–	–	X
სულ	X	X	X	X	X

200X–1

**ვალის მომსახურების გადახდები, მ. შ
პროცენტი**

	US დოლარი	ევრო	იენი	სხვა	სულ
განვითარების დახმარება	X	X	X	X	X
სხვა	X	X	–	–	X
სულ	X	X	X	X	X

შესაბამისი წლებისთვის ვალის მომსახურების ყველა გადახდა ეფუძნება ფიქსირებულ თანხას, რომელიც შედგება ძირითადი თანხისგან და დარიცხული პროცენტისგან. საპროცენტო გადახდა ან მომსახურების საკომისიოს კომპონენტი თითოეული სესხისთვის მიმდინარე წლის ბოლოს გადაუხდელ ძირითად თანხას და ცვალებადი პროცენტის სესხებისთვის ამ დროს მიღებულ საპროცენტო განაკვეთს ემყარება. ვალების მომსახურების უცხოურ ვალუტაში გამოხატული გადახდები საბოლოო გაცვლითი კურსის გამოყენებით, ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო თარიღისათვის განისაზღვრა.

200X + 1 და X შესაბამისი წლები

**ვალის მომსახურების გადახდები, მ. შ
პროცენტი**

	US დოლარი	ევრო	იენი	სხვა	სულ
განვითარების დახმარება	X	X	X	X	X
სხვა	X	X	–	–	X
სულ	X	X	X	X	X

საქონლის და მომსახურების მიღებები (2.1.90 და 1.10.21 პუნქტები)

200X წლის განმავლობაში ZZZ რეგიონში მოხდა რამდენიმე მიწისძვრა, რომელმაც სახელმწიფო და კერძო ქონების სერიოზული დაზიანება გამოიწვია და რომელსაც მოჰყვა მსხვერპლი. რამდენიმე ქვეყნის მრავალმხრივმა და ორმხრივმა სააგენტოებმა მიწისძვრის რეგიონებში, ნანგრევებქვეშ მოყოლილი ადამიანების საპოვნელად და საშველად შესაბამისი მოწყობილობებით აღჭურვილი პერსონალი გაგზავნა. მათ დაემატა სამედიცინო მოწყობილობებით უზრუნველყოფილ, ტრავმატოლოგიაში გადამზადებულ, სპეციალიზებულ მედიკოსთა ჯგუფი. დაზარალებულებს დროებითი საცხოვრებლები მიუჩინეს და საკვები მიაწოდეს. მიღებული საქონლის და მომსახურების ღირებულება XX ადგილობრივ ფულად ერთეულად შეფასდა. უზრუნველყოფილი გადაუდებელი დახმარების ღირებულება მონაწილე ორმხრივი დახმარების სააგენტოებმა მოწოდებული მიახლოებითი შეფასების საფუძველზე განსაზღვრეს, ვინაიდან ადგილობრივი ფასები ექვივალენტური საქონლის შესაძენად და მომსახურების გასაწევად ხელმისაწვდომი არ იყო.

წლის განმავლობაში ორმოცდაათი ათასი ტონა ბრინჯი იქნა მიღებული. ის XX ადგილობრივ ფულად ერთეულად შეფასდა, რაც საშინაო საბითუმო ბაზრებზე მსგავსი ბრინჯის შესაძენად დაწესებული საბითუმო ფასია.

წლის განმავლობაში მიღებული საქონელი და მომსახურება არ აღრიცხულა ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადახდების ანგარიშგებაში, რომელიც მხოლოდ მიღებულ (პირდაპირ ან არაპირდაპირ) ან მთავრობის მიერ გადახდილ ფულად სახსრებს ასახავს. საქონელი და მომსახურება, როგორც გადაუდებელი დახმარების ნაწილი, ნატურით იქნა მიღებული და აისახება ამ განმარტებით შენიშვნებში.

დანართი 3

ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგების წარდგენა სსბასს 2-ით ფულადი სახსრების ნაკადების ანგარიშგებით მოთხოვნილი ფორმატის შესაბამისად

ამ სტანდარტის მე-2 ნაწილის 2.2.1 პუნქტი აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე გადასვლის მსურველ ერთეულს ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგების იმავე ფორმატით წარმოდგენის რეკომენდაციას აძლევს, რაც მოთხოვნილია სსბასს 2-ით - ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება. სსბასს 2-ს იყენებს ერთეული, რომელიც ანგარიშგებას ამზადებს აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდით, საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

დანართი წარმოადგენს სსბასს 2-ის ძირითადი ასპექტების შეჯამებას და, ამ სტანდარტის შესაბამისად, აღრიცხვის საკასო მეთოდის საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად გამოსაყენებელ წესებს. ერთეულებმა, რომლებიც ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადახდების ანგარიშგების წარდგენას სსბასს 2-ის მოთხოვნების შესაბამისად აპირებენ, რამდენადაც მიზანშეწონილია, ეს სტანდარტი უნდა მიუთითონ.

სსბასს 2 - ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებით მოთხოვნილი ფორმატის მიხედვით წარდგენა

1. სსბასს 2 ერთეულისგან, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდის შესაბამისად ამზადებს და წარადგენს, პერიოდის განმავლობაში საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობების მიხედვით კლასიფიცირებული ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ანგარიშგების მომზადებას მოითხოვს, როგორც ქვემოთ არის განსაზღვრული.

განმარტებები

2. საფინანსო ჰქვია ერთეულის კაპიტალის შენატანების და სესხების მოცულობის და შემადგენლობის ცვლილებების გამომწვევ საქმიანობებს.

საინვესტიციო საქმიანობები არის გრძელვადიანი აქტივების და იმ ინვესტიციების შეძენები და გასვლები, რომლებიც ფულადი სახსრების ექვივალენტებში არ არის ჩართული.

საოპერაციო ჰქვია ერთეულის ისეთ საქმიანობებს, რომლებიც საინვესტიციო ან ფინანსური საქმიანობა არ არის.

ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები

3. ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადახდების ამ ფორმატით წარდგენისას შესაძლოა აუცილებელი იყოს ერთი ოპერაციიდან წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადების სხვადასხვა გზით კლასიფიცირება (ტერმინი - „ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება“ - გამოყენებულია ამ დანართის დარჩენილ ნაწილში, სსბას 2-ით მოთხოვნილი ფორმატის შესაბამისად წარდგენილი ფულადი სახსრების შემოსულობების და გადასახდელების ანგარიშგებისთვის). მაგალითად, როდესაც სესხის ფულადი სახსრებით გადახდა მოიცავს ორივეს, პროცენტის და ძირითადი თანხის გადახდას, პროცენტის წილი შეიძლება კლასიფიცირდეს საოპერაციო საქმიანობად და ძირითადი თანხის წილი - ფინანსურ საქმიანობად. ერთეული, რომელიც ინფორმაციას ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების სახით წარმოადგენს, საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობებიდან მიღებული ფულადი სახსრების ნაკადებს მისი საქმიანობისთვის უფრო მიზანშეწონილი მეთოდით ასახავს.
4. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება მოიცავს მწკრივის ელემენტებს, რომლებიც შემდეგ თანხებს წარმოადგენენ:
 - (ა) საოპერაციო საქმიანობებიდან მიღებულ მთლიან შემოსულობას;
 - (ბ) საოპერაციო საქმიანობებზე განხორციელებულ მთლიან გადახდებს;
 - (გ) საოპერაციო საქმიანობებიდან მიღებული წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადებს;
 - (დ) საინვესტიციო საქმიანობებიდან წარმოქმნილი წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადებს;
 - (ე) საფინანსო საქმიანობებიდან წარმოქმნილი წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადებს;
 - (ვ) ფულადი სახსრების საწყის და საბოლოო ნაშთებს; და

(ზ) ფულადი სახსრების წმინდა ზრდას ან კლებას.

დამატებითი მწკრივის ელემენტები, სათაურები და ქვეთანხები ასევე წარდგენილი იქნება ანგარიშგების სახით, როდესაც ასეთი წარდგენა ერთეულის ფულადი სახსრების ნაკადების სამართლიანი წარდგენისთვის აუცილებელია.

5. ერთეული ფულადი სახსრების ნაკადების ანგარიშგების სახით ან განმარტებით შენიშვნებში ასევე წარადგენს:

(ა) საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობებიდან წარმოქმნილი ფულადი სახსრების მთლიანი შემოსულობების და ფულადი სახსრების მთლიანი გადასახდელების ძირითად კლასებს, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.3.13 პუნქტი წმინდა საფუძველზე აღრიცხვის ნებას რთავს;

(ბ) ოპერაციებიდან ფულადი სახსრების მთლიანი შემოსულობების ქვეკლასიფიკაციას, ერთეულის საქმიანობებისთვის მიზანშეწონილი მეთოდით;

(გ) საოპერაციო საქმიანობებზე განხორციელებული გადახდების ანალიზს, შესაბამისად, გადახდების ხასიათზე ან ერთეულის შიგნით მათ ფუნქციებზე დაფუძნებული კლასიფიკაციის გამოყენებით.

კაპიტალური შეძენებისთვის, პროცენტის და დივიდენდისთვის გადახდების ცალკე გამჟღავნება ასევე შესაბამისობაშია სსბასს 2-ის მოთხოვნებთან.

6. ინფორმაციის გამჟღავნება იმ საკითხთან დაკავშირებით, არის თუ არა ფულადი სახსრები წარმოქმნილი გადასახადებიდან, ჯარიმებიდან, მოსაკრებლებიდან (საოპერაციო საქმიანობებიდან), კაპიტალური აქტივების გაყიდვებიდან (საინვესტიციო საქმიანობებიდან) და/ან სესხებიდან (ფინანსური საქმიანობებიდან) და იყო თუ არა ის დახარჯული საოპერაციო საქმიანობების ხარჯების, კაპიტალური აქტივების შეძენების (საინვესტიციო საქმიანობების) ან ვალების გადახდის (საფინანსო საქმიანობების) დასაფინანსებლად, გაზრდის გამჭვირვალობას და ანგარიშვალდებულებას. ეს გამჟღავნებები ასევე ხელს შეუწყობს ერთეულის მიმდინარე ფულადი სახსრების რესურსების და შესაძლო წყაროების და ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების მდგრადობის უფრო მეტად ინფორმირებულ ანალიზსა და შეფასებას. შესაბამისად, ეს სტანდარტი ყველა ერთეულს რეკომენდაციას აძლევს, ეს ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებაში და/ან დაკავშირებულ განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს.

საოპერაციო საქმიანობები

7. საოპერაციო საქმიანობებიდან წარმოშობილი ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადები ძირითადი ინდიკატორია იმ დონის განსასაზღვრად, რითაც ერთეულის საქმიანობები ფინანსდება:

- (ა) გადასახადების (პირდაპირი და არაპირდაპირი) გზით; და
- (ბ) ერთეულის მიერ მიწოდებული საქონლის და მომსახურების მიმღებებისგან.

საოპერაციო საქმიანობებიდან წარმოშობილი ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადების თანხების გამჟღავნება ასევე ხელს უწყობს იმ დონის განსაზღვრას, რომლითაც ერთეულის საქმიანობები გარკვეულ ფულად სახსრებს წარმოქმნის. ეს სახსრები შეიძლება განაწილდეს ვალდებულების დასაფარად, დივიდენდის/მფლობელებზე კაპიტალის განაწილების გადასახდელად და, დაფინანსების საგარეო წყაროების რესურსების გარეშე, ახალი ინვესტიციების განსახორციელებლად. კონსოლიდირებული მთლიანი სამთავრობო საოპერაციო ფულადი სახსრების ნაკადები იმ დონის მაჩვენებელია, რომლითაც მთავრობა თავის მიმდინარე საქმიანობებს გადასახადების და მოსაკრებლების მეშვეობით აფინანსებს. ისტორიული ფულადი სახსრების ნაკადების სპეციფიკური კომპონენტების შესახებ ინფორმაცია გამოსადეგია, სხვა ინფორმაციებთან ერთად, სამომავლო საოპერაციო ფულადი სახსრების ნაკადების პროგნოზირებისას.

8. საოპერაციო საქმიანობებიდან წარმოშობილი ფულადი სახსრების ნაკადები უმთავრესად მიიღება ერთეულის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ძირითადი საქმიანობებიდან. საოპერაციო საქმიანობებიდან წარმოშობილი ფულადი სახსრების ნაკადების მაგალითებია:

- (ა) გადასახადებიდან, მოსაკრებლებიდან და ჯარიმებიდან ფულადი სახსრების შემოსულობები;
- (ბ) ერთეულის მიერ უზრუნველყოფილი საქონლისა და მომსახურების ფულადი სახსრების საფასურიდან შემოსულობები;
- (გ) გრანტებიდან ან ტრანსფერებიდან და ცენტრალური მთავრობის ან საჯარო სექტორის სხვა ერთეულების მიერ განხორციელებული სხვა ასიგნებებებიდან ან ბიუჯეტის ავტორიზაციებიდან ფულადი სახსრების შემოსულობები, მათ შორის, კაპიტალური აქტივების შესაძენად;

- (დ) როიალტებიდან, მოსაკრებლებიდან, საკომისიოებიდან ფულადი სახსრების შემოსულობები;
 - (ე) საჯარო სექტორის სხვა ერთეულებისთვის ფულადი სახსრების გადახდები, მათი ოპერაციების დასაფინანსებლად (არ მოიცავს სესხებს და კაპიტალის დაბანდებას);
 - (ვ) საქონლის და მომსახურების მომწოდებლებზე ფულადი სახსრების გადახდები;
 - (ზ) დაქირავებულებისთვის და დაქირავებულების სახელით გადახდილი ფულადი სახსრები;
 - (თ) ფულადი სახსრების შემოსულობები და საჯარო სექტორის სადაზღვევო ერთეულის მიერ ფულადი სახსრების გადახდები პრემიისთვის და მოთხოვნებისთვის, ანუიტეტისთვის და პოლიტიკის სხვა სარგებლისთვის;
 - (ი) საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებით ადგილობრივი ქონების ან საშემოსავლო გადასახადის (როდესაც მიზანშეწონილია) ფულადი სახსრების გადახდები;
 - (კ) ფულადი სახსრების შემოსულობები და გადახდები კომერციული ან გაყიდვის მიზნებისათვის ფლობილი კონტრაქტებიდან;
 - (ლ) ფულადი სახსრების შემოსულობები ან გადახდები შეწყვეტილი ოპერაციებიდან;
 - (მ) დავების გადაწყვეტასთან დაკავშირებით ფულადი სახსრების შემოსულობები და გადახდები.
9. ერთეული შეიძლება ფლობდეს ფასიან ქაღალდებს და სესხებს კომერციული ან გაყიდვის მიზნებისათვის. ეს სპეციალურად გაყიდვის მიზნებისათვის შეძენილი მატერიალური მარაგების შემთხვევის მსგავსია. ამიტომაც კომერციული ან გასაყიდი ფასიანი ქაღალდების შესყიდვის ან გაყიდვის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადები კლასიფიცირდება საოპერაციო საქმიანობებად. მსგავსად ამისა, საჯარო ფინანსური ინსტიტუტების მიერ განხორციელებული ფულადი სახსრების ავანსები და სესხები, ჩვეულებრივ, კლასიფიცირდება საოპერაციო საქმიანობებად, ვინაიდან ისინი უკავშირდება ამ ერთეულის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ძირითად საქმიანობას.
10. ზოგიერთ იურისდიქციაში მთავრობები ან საჯარო სექტორის სხვა ერთეულები ფონდებს ანაწილებენ ან უფლებამოსილებას გასცემენ მათ ხარჯვაზე ერთეულის საქმიანობების დასაფინანსებლად. ამ დროს მკაფიოდ არ განისაზღვრება განსხვავება ფონდების განსაკარგავად მიმდინარე საქმიანობებს, კაპიტალურ სამუშაოებს და კაპიტალის

შენატანებს შორის. როდესაც ერთეულს არ შეუძლია დამოუკიდებლად განსაზღვროს განაწილებები ან საბიუჯეტო ასიგნებები, როგორც მიმდინარე საქმიანობები, კაპიტალური სამუშაოები (საოპერაციო საქმიანობები) და კაპიტალის შენატანები (საინვესტიციო საქმიანობები), სსბასს 2-ის მიხედვით, ერთეულმა უნდა უზრუნველყოს განაწილებების ან საბიუჯეტო ასიგნებების კლასიფიცირება ფულადი სახსრების ნაკადებად ოპერაციებიდან და გაამჟღავნოს ეს ფულადი სახსრების ნაკადების ანგარიშების განმარტებით შენიშვნებში.

საინვესტიციო საქმიანობები

11. საინვესტიციო საქმიანობებიდან წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადების ცალკე გამჟღავნება განსაზღვრავს იმ დონეს, რომელზეც ფულადი სახსრების გადინება განხორციელდა ერთეულის მომავალი მომსახურების მიწოდების უზრუნველსაყოფად გამიზნული რესურსებისთვის. საინვესტიციო საქმიანობებიდან წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადების მაგალითებია:
 - (ა) ფულადი სახსრების გადახდები ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად. ეს გადახდები მოიცავს კაპიტალიზებულ საცდელ-საკონსტრუქტორო ხარჯებს და საკუთარი ძალებით ძირითადი საშუალებების აშენებას;
 - (ბ) ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული ფულადი სახსრების შემოსულობები;
 - (გ) ფულადი სახსრების გადახდები სხვა ერთეულების წილობრივი ან სავალო ინსტრუმენტების შესაძენად და წილები ერთობლივ ერთეულებში (გარდა ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად მიჩნეულ ან კომერციული ან სავაჭრო მიზნებისათვის ფლობილ ინსტრუმენტებზე გადახდებისა);
 - (დ) ფულადი სახსრების შემოსულობები სხვა ერთეულების წილობრივი ან სავალო ინსტრუმენტების გაყიდვიდან და წილები ერთობლივ ერთეულებში (გარდა ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად მიჩნეული ან კომერციული ან სავაჭრო მიზნებისათვის ფლობილი ინსტრუმენტებიდან შემოსულობებისა);
 - (ე) სხვა მხარეებისთვის განხორციელებული ფულადი სახსრების ავანსები და სესხები (გარდა საჯარო ფინანსური ინსტიტუტების მიერ გაცემული ავანსებისა და სესხებისა);
 - (ვ) სხვა მხარეებისთვის განხორციელებული ავანსების და სესხების უკან დაბრუნებებიდან წარმოქმნილი ფულადი

სახსრების შემოსულობები (გარდა საჯარო ფინანსური ინსტიტუტების მიერ განხორციელებული ავანსებისა და სესხებისა);

- (ზ) ფულადი სახსრების გადახდები ფიუჩერსული, ფორვარდული, ოფციონური და სვოპ კონტრაქტებისთვის, კომერციული ან სავაჭრო მიზნებისათვის ფლობილი ან იმ კონტრაქტების გარდა, რომელთა გადახდები ფინანსურ საქმიანობებად არის კლასიფიცირებული; და
- (თ) ფულადი სახსრების შემოსულობები ფიუჩერსული, ფორვარდული, ოფციონური და სვოპ კონტრაქტებიდან, კომერციული ან სავაჭრო მიზნებისათვის ფლობილი ან იმ ხელშეკრულებების გარდა, რომელთა შემოსულობები ფინანსურ საქმიანობებად არის კლასიფიცირებული.

როდესაც ხელშეკრულება იდენტიფიცირებადი პოზიციის ჰეჯირების მიზნით არის განკუთვნილი, კონტრაქტის ფულადი სახსრების ნაკადები იმავე ხერხით არის კლასიფიცირებული, რითაც ჰეჯირებული პოზიციის ფულადი სახსრების ნაკადები.

საფინანსო საქმიანობები

12. ფინანსური საქმიანობებიდან წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადების ცალკე გამჟღავნება სასარგებლოა ერთეულში კაპიტალის შემომტანების მიერ ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების მოთხოვნების წინასწარ განსაზღვრისას. ფინანსური საქმიანობებიდან წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადების მაგალითებია:

- (ა) ფულადი სახსრების შემოსულობები ობლიგაციების, სესხების, ვექსილების, აქციების, გირაოს და სხვა მოკლევადიანი ან გრძელვადიანი სესხების გამოშვებიდან;
- (ბ) ნასესხები თანხების ფულადი სახსრების გადახდები;
- (გ) მოიჯარის მიერ ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებით გადაუხდელი ვალდებულების შესამცირებლად გამიზნული ფულადი სახსრების გადახდები;
- (დ) ვალუტის გამოცემასთან ან ამოღებასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების შემოსულობები და გადახდები.

პროცენტი და დივიდენდი

13. სსბასს 2 ითხოვს პროცენტებიდან და დივიდენდებიდან მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრების ნაკადების ცალკე გამჟღავნებას. სსბასს 2 ასეთი გამჟღავნებების შესაბამისი ხერხით, პერიოდიდან

პერიოდამდე, საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობებზე კლასიფიცირებასაც ითხოვს.

14. პერიოდის განმავლობაში პროცენტების და დივიდენდების სახით გადახდილი და მიღებული მთლიანი თანხები გამჟღავნებულია ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში. გადახდილი პროცენტები და მიღებული პროცენტები და დივიდენდები საჯარო ფინანსური ინსტიტუტისთვის, ჩვეულებრივ, კლასიფიცირდება ფულადი სახსრების საოპერაციო ნაკადებად. თუმცა, არ არსებობს რაიმე კონსენსუსი მიღებულ და სხვა ერთეულებისთვის გადახდილ პროცენტებთან და დივიდენდებთან დაკავშირებულ ფულადი სახსრების ნაკადების კლასიფიკაციაზე. გადახდილი და მიღებული პროცენტები და დივიდენდები შესაძლოა კლასიფიცირდეს ფულადი სახსრების საოპერაციო ნაკადებად. ალტერნატიულად, გადახდილი და მიღებული პროცენტები და დივიდენდები შესაძლოა კლასიფიცირდეს, შესაბამისად, ფულადი სახსრების ფინანსურ ნაკადებად და ფულადი სახსრების საინვესტიციო ნაკადებად, ვინაიდან ისინი ფინანსური რესურსების მოსაპოვებლად გაწეული დანახარჯები ან ინვესტიციებიდან ამონაგებებია.

შემოსულობების და გადახდების ძირითადი კლასების ანგარიშგებაში ასახვა

15. შემოსულობების ქვეკლასიფიკაცია დამოკიდებულია დაკავშირებული თანხების მოცულობაზე, ხასიათსა და ფუნქციაზე. ერთეულის ხასიათიდან გამომდინარე, შემდეგი ქვეკლასიფიკაციები შეიძლება იყოს მიზანშეწონილი:
 - (ა) გადასახადებიდან შემოსულობები (ეს შესაძლოა შემდგომში ქვეკლასიფიცირდეს გადასახადების სახეებად);
 - (ბ) მოსაკრებლებიდან, სანქციებიდან, ჯარიმებიდან და ლიცენზიებიდან შემოსულობები;
 - (გ) გაცვლითი ოპერაციებიდან შემოსულობები, მათ შორის, საქონლისა და მომსახურების გაყიდვებიდან მიღებული შემოსულობები და მომხმარებელთა საფასური (როდესაც ისინი გაცვლით ოპერაციებად კლასიფიცირდება);
 - (დ) გრანტებიდან, ტრანსფერებიდან ან ბიუჯეტის განაწილებებიდან (თუ შესაძლებელია, წყაროების მიხედვით კლასიფიცირებული) შემოსულობები; და
 - (ე) პროცენტებიდან და დივიდენდებიდან შემოსულობები.

16. გადახდის მუხლები ქვეკლასიფიცირდება ანგარიშვალდებული ერთეულის განსაზღვრული პროგრამების, საქმიანობების ან სხვა შესაბამისი სეგმენტების დანახარჯების და დანახარჯების აღდგენის ხაზგასასმელად. გადახდების ხასიათის და ფუნქციის მიხედვით კლასიფიცირების მაგალითები მოცემულია ამ სტანდარტის პირველ ნაწილში.

ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები

ამ სტანდარტის პირველი ნაწილის 1.3.32 პუნქტი მოითხოვს, რომ ფინანსურმა ანგარიშგებამ რიგი ხარისხობრივი მახასიათებლების შესაბამისი ინფორმაციის მიწოდება უზრუნველყოს. ეს დანართი აჯამებს ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივ მახასიათებლებს.

ხარისხობრივი მახასიათებლები თვისებებია, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ ინფორმაციას მომხმარებლებისთვის სასარგებლოს ხდიან. ფინანსური ანგარიშგებისათვის მათი გამოყენებისას მნიშვნელობა არ აქვს აღრიცხვის მეთოდს, რომლის გამოყენებითაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადდა. არსებობს ოთხი ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებელი: აღქმადობა, შესაბამისობა, სანდოობა და შედარებითობა.

აღქმადობა

ინფორმაცია აღქმადია, როდესაც მომხმარებლებს შეუძლიათ მისი მნიშვნელობის გაგება. ნავარაუდევია, რომ მომხმარებლები ფლობენ ერთეულის საქმიანობის, მისი საქმიანობის ადგილისა და გარემოს შესახებ დასაბუთებულ ცოდნას და აქვთ ამ ინფორმაციის შესწავლის სურვილი.

რთულ საკითხებთან დაკავშირებული ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგებიდან მხოლოდ იმ მიზეზით არ უნდა გამოირიცხოს, რომ ის განსაზღვრული მომხმარებლებისთვის შესაძლოა ძალიან რთული გასაგები იყოს.

შესაბამისობა

ინფორმაცია მომხმარებლებისთვის შესაბამისია, თუ მისი გამოყენება შესაძლებელია წარსული, ახლანდელი ან მომავალი მოვლენების შესაფასებლად ან წარსული შეფასებების დასადასტურებლად ან შესაცვლელად. ინფორმაციის შესაბამისობა მის დროულობასაც ნიშნავს.

არსებითობა

ინფორმაციის შესაბამისობა დამოკიდებულია მის ხასიათსა და არსებითობაზე.

ინფორმაცია არსებითია, თუ მისი გამოტოვება ან არასწორად წარმოდგენა გავლენას მოახდენს მომხმარებელთა გადაწყვეტილებებზე ან ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე გაკეთებულ შეფასებებზე. არსებითობა დამოკიდებულია ინფორმაციის გამოტოვების ან არასწორად წარმოდგენის განსაზღვრულ შემთხვევებში წარმოქმნილი მუხლების ან შეცდომების ხასიათზე ან ზომაზე. ამიტომაც არსებითობა არის ზღურბლი ან გამყოფი პუნქტი და არა ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებელი, რომელიც ინფორმაციისთვის აუცილებელია, რომ ის სასარგებლო იყოს.

სანდოობა

სანდო ინფორმაცია თავისუფალია არსებითი შეცდომებისა და გადახრებისაგან და მომხმარებლები, შესაძლებელია მას დაეყრდნონ სამართლიანი წარმოდგენისათვის - რომელსაც ადასტურებს, რომ წარმოადგენს ან გონივრულად მოსალოდნელია რომ წარმოადგენდეს.

სამართლიანი წარდგენა

ოპერაციებსა და სხვა მოვლენებზე სამართლიანი წარმოდგენის შესაქმნელად ინფორმაცია წარდგენილი უნდა იყოს ოპერაციების და სხვა მოვლენების შინაარსის შესაბამისად და არა მხოლოდ იურიდიული ფორმის მიხედვით.

შინაარსისთვის ფორმაზე აღმატებულება

თუ ინფორმაცია გასაშუქებელი ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების სამართლიანად წარდგენას ისახავს მიზნად, ისინი არა მხოლოდ იურიდიული ფორმის მიხედვით, არამედ შინაარსის და ეკონომიკური რეალობის შესაბამისად უნდა აღრიცხოს და წარადგინოს. ოპერაციების და სხვა მოვლენების შინაარსი ყოველთვის არ არის მათი იურიდიული ფორმების შესაბამისი.

ნეიტრალობა

ინფორმაცია ნეიტრალურია, თუ თავისუფალია გადაცდომებისაგან. ფინანსური ანგარიშგება ნეიტრალური არ არის, თუ ინფორმაცია, რომელსაც შეიცავს, შერჩეულია ან წარდგენილია გადაწყვეტილების მიღებაზე ან მსჯელობაზე გავლენის მოსახდენად გამოყენებული ხერხით, წინასწარგანსაზღვრული შედეგის მისაღწევად.

წინდახედულება

წინდახედულება არის განსაზღვრული პირობების არსებობის ან გაურკვევლობის შემთხვევაში, რაიმეს მიახლოებით შესაფასებლად მსჯელობისას სიფრთხილის იმდენად გამოჩენა, რომ აქტივები და შემოსავლები გადამეტებულად არ იქნეს წარმოდგენილი, ვალდებულებები და ხარჯები კი - შემცირებულად.

სისრულე

ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია უნდა იყოს სრული, არსებითობის და დანახარჯების გათვალისწინებით.

შესადარისობა

ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია შესადარისია, როდესაც მომხმარებლებს ამ ინფორმაციასა და სხვა ანგარიშების ინფორმაციებს შორის მსგავსებებისა და განსხვავებების განსაზღვრა შეუძლიათ.

შესადარისობა გამოიყენება:

- სხვადასხვა ერთეულების ფინანსური ანგარიშგებების შესადარებლად; და
- ერთი და იმავე ერთეულის სხვადასხვა პერიოდების ფინანსური ანგარიშგებების შესადარებლად.

შესადარისობის მახასიათებლის ძირითადი აზრი არის ის, რომ მომხმარებლებს სჭირდებათ, ინფორმირებულები იყვნენ ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად გამოყენებული პოლიტიკის, ამ პოლიტიკის ცვლილებების და ამ ცვლილებების ეფექტების შესახებ.

ვინაიდან მომხმარებლებს დროის განმავლობაში ერთეულის მწარმოებლურობის შედარება სურთ, მნიშვნელოვანია, ფინანსურმა ანგარიშგებამ წინა პერიოდების ინფორმაცია აჩვენოს.

შეზღუდვები შესაბამის და საიმედო ინფორმაციაზე

დროულობა

თუ ანგარიშგებაში ინფორმაციის წარმოდგენა მეტისმეტად დაგვიანდება, ინფორმაცია შესაძლოა შესაბამისი აღარ იყოს. ინფორმაციის დროულად წარმოსადგენად ხშირად შესაძლოა აუცილებელი იყოს მისი ანგარიშგებაში ასახვა მანამ, სანამ ოპერაციის ყველა ასპექტი ცნობილი გახდება, რაც ამცირებს მის შესაბამისობას. პირიქით, თუკი ანგარიშგება გადაიდება

მანამ, სანამ ყველა ასპექტი ცნობილი გახდება, ინფორმაცია შესაძლოა იყოს მეტად სანდო, მაგრამ ნაკლებად გამოსადეგი მომხმარებლებისათვის, რომლებმაც ამ დროისათვის გადაწყვეტილებები უნდა მიიღონ. შესაბამისობას და საიმედოობას შორის ბალანსის მისაღწევად მთავარი ფაქტორი არის ის, თუ რამდენად ოპტიმალურად დაკმაყოფილება მომხმარებელთა საჭიროებები გადაწყვეტილების მიღებასთან დაკავშირებით.

სარგებელსა და დანახარჯებს შორის ბალანსი

.სარგებელსა და დანახარჯებს შორის ბალანსი გავრცელებულ შეზღუდვას წარმოადგენს. ინფორმაციიდან მიღებული სარგებელი უნდა აღემატებოდეს მის მიწოდებასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს. თუმცა, სარგებლის და დანახარჯების შეფასება არსებითად მსჯელობის საკითხია. ამასთან, დანახარჯებს ყოველთვის არ გასწევენ მომხმარებლები, რომლებიც სარგებელს ღებულობენ. სარგებელი ასევე შეიძლება მიიღონ არა იმ მომხმარებლებმა, რომლებისთვისაც ინფორმაცია მომზადდა. ამ მიზეზების გამო, ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში, რთულია სარგებელი-დანახარჯის ტესტის გამოყენება. მიუხედავად ამისა, სტანდარტის შემმუშავებლები, ისევე როგორც ფინანსური ანგარიშგების შედგენაზე პასუხისმგებლები და ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები, უნდა იყვნენ ამ შეზღუდვაში გაცნობიერებულები.

ხარისხობრივ მახასიათებლებს შორის ბალანსი

პრაქტიკაში ხარისხობრივ მახასიათებლებს შორის ბალანსი ან კომპრომისი ხშირად აუცილებელია. ზოგადად, საჭიროა მახასიათებლებს შორის შესაბამისი ბალანსის მიღწევა, ფინანსური ანგარიშგების მიზნების დასაკმაყოფილებლად. განსხვავებულ შემთხვევებში, მახასიათებლების დაკავშირებული მნიშვნელობების განსაზღვრა პროფესიული მსჯელობის საგანია.

ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის სხვა ერთეულზე კონტროლის დაწესება

1. ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის, საკითხი, აკონტროლებს თუ არა ერთეული სხვა ერთეულს, მსჯელობას საჭიროებს, ამ სტანდარტში კონტროლის განსაზღვრების და, თითოეულ შემთხვევაში, პრაქტიკული გარემოებების შესაბამისად. ანუ, აუცილებელია, გადაიხედოს ორ ერთეულს შორის ურთიერთობის ხასიათი. განსაკუთრებით ამ სტანდარტში კონტროლის განსაზღვრების ორი ელემენტი საჭიროებს გადახედვას. ეს არის უფლებამოსილების ელემენტი (სხვა ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილება) და სარგებლის ელემენტი (რომელიც არის მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ სხვა ერთეულის საქმიანობების შედეგად სარგებლის მიღების უნარი).
2. კონტროლის დასაწესებლად მაკონტროლებელი ერთეული სხვა ერთეულის საქმიანობების შედეგად სარგებელს უნდა ღებულობდეს. მაგალითად, ერთეულს შეუძლია მიიღოს სარგებელი სხვა ერთეულის საქმიანობების შედეგად მისი მოგების განაწილების სახით (როგორც არის დივიდენდი) და ექვემდებარება პოტენციური ზარალის რისკს. სხვა შემთხვევებში, ერთეულმა შეიძლება არ მიიღოს ნებისმიერი ფინანსური სარგებელი სხვა ერთეულისაგან, მაგრამ შეიძლება ისარგებლოს საკუთარი მიზნების მისაღწევად სხვა ერთეულის საქმიანობის მართვის უნარით. ერთეულისთვის ასევე შესაძლებელია ფინანსური და არაფინანსური სარგებლის წარმოქმნა სხვა ერთეულის საქმიანობების შედეგად. მაგალითად, სახელმწიფო კომერციული საწარმო (სკს) შეიძლება მაკონტროლებელი ერთეულისთვის დივიდენდს უზრუნველყოფდეს და ასევე მაკონტროლებელ ერთეულს ზოგიერთი სოციალური მიზნის მიღწევის საშუალებას აძლევდეს.

კონტროლი ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის

3. ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის კონტროლი წარმოიქმნება ერთეულის მიერ სხვა ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილებიდან, რაც ერთეულისაგან აუცილებლად არ მოითხოვს აქციების უმრავლესობის ან სხვა ერთეულში სხვა აქციების წილის ფლობას. კონტროლის უფლებამოსილება რეალურად უნდა გამოიყენებოდეს, ანუ ერთეულს უკვე უნდა ჰქონდეს კანონმდებლობით ან სხვა იურიდიული შეთანხმებით მინიჭებული ასეთი უფლებამოსილება. კონტროლის უფლებამოსილება რეალურად არ გამოიყენება, თუ ის ეფექტურობის მისაღწევად კანონმდებლობის ცვლილებას ან შეთანხმებების

გადახედვას ითხოვს. ეს უნდა განსხვავდებოდეს იმ შემთხვევისგან, როცა სხვა ერთეულის კონტროლის უფლებამოსილების არსებობა არ არის დამოკიდებული ამ უფლებამოსილების გამოყენების ალბათობასა და მოსალოდნელობაზე.

4. კონტროლის არსებობა არ მოითხოვს ერთეულის მხრიდან სხვა ერთეულის ყოველდღიური საქმიანობის მართვის (ან მასში ჩართვის) პასუხისმგებლობას. ბევრ შემთხვევაში, ერთეული შესაძლოა სხვა ერთეულის კონტროლის უფლებამოსილებას მხოლოდ მაკონტროლებელ და კონტროლირებულ ერთეულებს შორის შეთანხმების დარღვევისას ან გაუქმებისას იყენებდეს.
5. მაგალითად, სამთავრობო დეპარტამენტს შესაძლოა ჰქონდეს მფლობელობის წილი სარკინიგზო ორგანოში, რომელიც სკს-ს სახით ფუნქციონირებს. სარკინიგზო ორგანოს აქვს ავტონომიურად საქმიანობის უფლება. ის, დაფინანსების მხრივ, მთავრობაზე დამოკიდებული არ არის, მაგრამ კაპიტალი გაზარდა სესხების გზით, რომლის გარანტორი არის მთავრობა. სარკინიგზო ორგანოს მთავრობისთვის დივიდენდი რამდენიმე წლის განმავლობაში არ გადაუხდია. მთავრობას აქვს სარკინიგზო ორგანოს მმართველობითი ორგანოს წევრების უმრავლესობის დანიშვნის ან მოხსნის უფლებამოსილება. მთავრობას არასოდეს გამოუყენებია მმართველობითი ორგანოს წევრების მოხსნის უფლება და იძულებული იქნება, ეს გააკეთოს, წინა მთავრობის სარკინიგზო ქსელის საქმიანობაში ჩართულობასთან დაკავშირებით, ამომრჩეველთა მგრძნობელობიდან გამომდინარე. ამ შემთხვევაში, კონტროლის უფლებამოსილება რეალურად გამოყენებულა, მაგრამ კონტროლირებულ და მაკონტროლებელ ერთეულებს შორის არსებული ურთიერთობის ფარგლებში, მაკონტროლებლის მიერ კონტროლირებულ ერთეულზე თავისი უფლებამოსილების გამოყენების ფაქტი არ მომხდარა. შესაბამისად, კონტროლის უფლებამოსილება საკმარისია, მიუხედავად იმისა, რომ მაკონტროლებელ ერთეულს მის გამოყენებაზე უარის თქმა შეუძლია.
6. ცალკე საკანონმდებლო უფლებამოსილებების არსებობა, თავისთავად, არ გამორიცხავს სხვა ერთეულისგან ამ ერთეულის კონტროლს. მაგალითად, მთავრობის სტატისტიკის ოფისს, ჩვეულებრივ, აქვს მთავრობისგან დამოუკიდებლად მოქმედების კანონმდებლობით მინიჭებული უფლებამოსილება, ანუ, მთავრობის სტატისტიკის ოფისს შესაძლოა ჰქონდეს ინფორმაციის მოპოვების და მთავრობის ან ნებისმიერი სხვა ორგანოს რესურსების გარეშე მის მიერ მოზადებულ მონაცემებზე ანგარიშის მომზადების უფლებამოსილება. კონტროლის არსებობა ერთეულისგან არ მოითხოვს სხვა ერთეულის ყოველდღიურ საქმიანობაზე ან ამ ერთეულის პროფესიული ფუნქციების განხორციელების მეთოდებზე პასუხისმგებლობის აღებას.

7. ერთეულის მიერ, ფინანსურ და საოპერაციო პოლიტიკასთან დაკავშირებით, სხვა ერთეულის გადაწყვეტილების მიღების პროცესის მართვის უფლებამოსილება, თავისთავად, ამ სტანდარტით განსაზღვრული კონტროლის არსებობაში დასაბუთებლად არასაკმარისია. მაკონტროლებელ ერთეულს უნდა შესწევდეს გადაწყვეტილების მიღების პროცესის მართვის უნარი ისე, რომ საქმიანობებიდან სარგებელი მიიღოს, მაგალითად, სხვა ერთეულს, როგორც ეკონომიკური ერთეულის ნაწილს, მისი მიზნების განსახორციელებლად, მასთან საქმიანობის ნება დართოს. ეს გამოიწვევს „მაკონტროლებელი ერთეულის“ და „კონტროლირებული ერთეულის“ განსაზღვრებებიდან იმ ურთიერთობების გამორიცხვას, რომელიც ჩარჩოებს არ სცილდება. მაგალითად, ლიკვიდატორსა და ლიკვიდირებულ ერთეულს შორის ურთიერთობა, ჩვეულებრივ, გამორიცხება მსესხებელსა და მოვალეს შორის ურთიერთობა. მსგავსად ამისა, ნდობით აღჭურვილი პირი, რომლის ურთიერთობა მიზნობრივ ფონდთან ნდობით აღჭურვილი პირის ჩვეულებრივი პასუხისმგებლობების ჩარჩოებს გარეთ არ ვრცელდება, ამ სტანდარტის მიზნებისათვის, მიზნობრივი ფონდის მაკონტროლებელ პირად არ განიხილება.

მარეგულირებელი და შესყიდვის უფლებამოსილება

8. მთავრობებს და სამთავრობო ერთეულებს, სუვერენული და კანონმდებლობით განსაზღვრული უფლებამოსილების შესაბამისად, მრავალი ერთეულის საქმიანობის მოწესრიგების უფლებამოსილება აქვთ. მარეგულირებელი და შესყიდვის უფლებამოსილება არ ადგენს კონტროლს ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის. საჯარო სექტორის ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება მხოლოდ იმ რესურსებს (ფულად სახსრებს, მათ შორის, ფულადი სახსრების ექვივალენტებს) რომ მოიცავდეს, რომელსაც აკონტროლებს და რომლისგანაც შეიძლება სარგებელი მიიღოს, ამ სტანდარტის მიზნებისათვის, კონტროლის მნიშვნელობა არ ვრცელდება:

- (ა) საკანონმდებლო ხელისუფლების მიერ მარეგულირებელი ჩარჩოს, რომლის ფარგლებშიც ერთეულები საქმიანობენ, დაწესების და მათ საქმიანობებზე პირობების და სანქციების შემოღების უფლებამოსილებაზე. ასეთი უფლებამოსილება არ ადგენს ამ ერთეულების მიერ გადაცემულ აქტივებზე საჯარო სექტორის ერთეულის მხრიდან კონტროლს. მაგალითად, დაბინძურების კონტროლის ორგანოს შესაძლოა ჰქონდეს იმ ერთეულების დახურვის უფლებამოსილება, რომლებიც გარემოს დაცვასთან დაკავშირებულ კანონმდებლობას არ ემორჩილებიან. თუმცა, ეს უფლებამოსილება არ ადგენს კონტროლს, ვინაიდან დაბინძურების კონტროლის ორგანოს მხოლოდ რეგულირების უფლებამოსილება აქვს.

- (ბ) საჯარო სექტორის ერთეულზე ეკონომიკურად დამოკიდებულ ერთეულებზე, ანუ, მათზე, რომელთაც შეუძლიათ გადაწყვიტონ, საჯარო სექტორის ერთეულისგან დაფინანსებას მიიღებენ ან მასთან ერთად საქმიანობას განახორციელებენ თუ არა. მათ ფინანსური ან საოპერაციო პოლიტიკის მართვის აბსოლუტური უფლებამოსილება აქვთ. შესაბამისად, საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ არ კონტროლდებიან. მაგალითად, სამთავრობო დეპარტამენტს შესაძლებელია შესწევდეს ერთეულის ფინანსურ და საოპერაციო პოლიტიკაზე გავლენის მოხდენის უნარი. რომელიც დამოკიდებულია მასზე დაფინანსებასთან დაკავშირებით (როგორიცაა, საქველმოქმედო ორგანიზაცია) ან მოგებაზე ორიენტირებული ერთეული, რომელიც ეკონომიკურად დამოკიდებულია მის საქმიანობაზე. შესაბამისად, სამთავრობო დეპარტამენტს შემსყიდველის უფლებამოსილება აქვს, მაგრამ ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის მართვა არ შეუძლია.

განსაზღვრა იმისა, არსებობს თუ არა კონტროლი, ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის

9. საჯარო სექტორის ერთეულებმა შესაძლოა შექმნან სხვა ერთეულები ზოგიერთი თავიანთი მიზნის მისაღწევად. ზოგ შემთხვევაში, შესაძლოა ცხადი იყოს, რომ ერთეული კონტროლირებულია და ამიტომაც კონსოლიდირებული უნდა იყოს. სხვა შემთხვევებში, შესაძლოა ცხადი არ იყოს. ჩვემთ მოცემული მე-10 და 11-ე პუნქტები განსაზღვრავს, არსებობს თუ არა კონტროლი ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის.
10. ორ ერთეულს შორის ურთიერთობის შემოწმებისას იგულისხმება, რომ კონტროლი უფლებამოსილების და სარგებლის შემდეგი პირობებიდან, სულ მცირე, ერთის არსებობის შემთხვევაში ხორცილდება, თუ ერთეულის მიერ გაკონტროლების ცხადი საფუძველი არ შექმნილა.

უფლებამოსილების პირობები

- (ა) ერთეული, კონტროლირებული ერთეულის მეშვეობით, სხვა ერთეულში ხმის უფლების მქონე წილის საკონტროლო პაკეტს პირდაპირ ან არაპირდაპირ ფლობს;
- (ბ) ერთეულს აქვს არსებული კანონმდებლობის ფარგლებში მინიჭებული ან გამოყენებული უფლებამოსილება, დანიშნოს ან მოხსნას სხვა ერთეულის მმართველი ორგანოს წევრების უმრავლესობა;
- (გ) ერთეულს, სავარაუდოდ, სხვა ერთეულის გენერალურ მენეჯერზე ხმის ან ხმათა უმრავლესობის მიცემის რეგულირების უფლება აქვს.

- (დ) ერთეულს დირექტორთა საბჭოს ან მსგავსი მმართველობითი ორგანოს სხდომებზე ხმის უმრავლესობის მიცემის უფლება აქვს.

სარგებლის პირობები

- (ა) ერთეულს სხვა ერთეულის დაშლის და ნარჩენი ეკონომიკური სარგებლის მნიშვნელოვანი წილის მიღების, ან ვალდებულების მნიშვნელოვანი ნაწილის თავის თავზე აღების უფლებამოსილება აქვს. მაგალითად, სარგებლის პირობა დაცემყოფილდება, თუ ერთეულს სხვა ერთეულის ნარჩენი ვალდებულების აღებაზე პასუხისმგებლობა აქვს.
- (ბ) ერთეულს სხვა ერთეულიდან განაწილებული აქტივების ამოღების უფლებამოსილება აქვს და/ან შესაძლებელია მას სხვა ერთეულის განსაზღვრული ვალდებულების დაფარვა ევალებოდეს.

11. თუ მე-10 პუნქტში ჩამოთვლილი პირობებიდან ერთი ან მეტი არ არსებობს, შემდეგი ფაქტორები შესაძლებელია ინდივიდუალურად ან კოლექტიურად კონტროლის არსებობის ინდიკატორი იყოს.

უფლებამოსილების ინდიკატორები

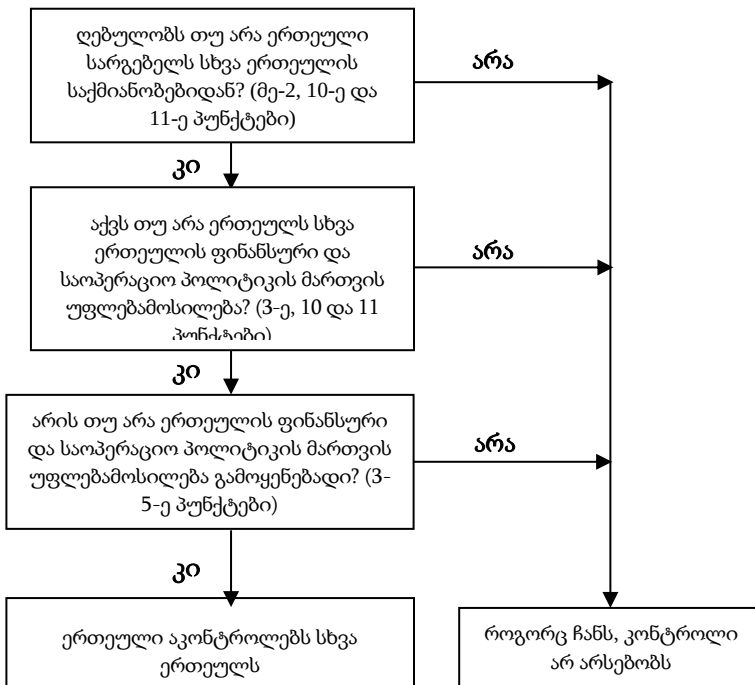
- (ა) ერთეულს სხვა ერთეულის საოპერაციო და კაპიტალურ ბიუჯეტზე ვეტოს დადების უნარი აქვს;
- (ბ) ერთეულს სხვა ერთეულის მმართველი ორგანოს გადაწყვეტილებებზე ვეტოს დადების, ამ გადაწყვეტილებების უარყოფის ან მოდიფიცირების უნარი აქვს;
- (გ) ერთეულს სხვა ერთეულის ძირითადი კადრების დაქირავების, სხვა თანამდებობაზე გადაყვანის და გათავისუფლების დამტკიცების შესაძლებლობა აქვს;
- (დ) ერთეულის სხვა უფლებები დაწესებულია და შეზღუდულია კანონმდებლობით;
- (ე) ერთეული ფლობს „ოქროს აქციას“¹ (ან ექვივალენტს) სხვა ერთეულში, რომელიც ამ სხვა ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის მართვის უფლებას ანიჭებს..

სარგებლის ინდიკატორები

¹ „ოქროს აქცია“ გულისხმობს აქციების კლასს, რომელიც მფლობელებს განსაკუთრებულ უფლებამოსილებებს ან უფლებებს აძლევს, ჩვეულებრივ აჭარბებს იმათ, რაც დაკავშირებულია მფლობელის საკუთრების წილთან ან მმართველობით ორგანოში წარმომადგენლობასთან.

- (ა) ერთეულს სხვა ერთეულის წმინდა აქტივების/კაპიტალის პირდაპირ ან არაპირდაპირ მუდმივად გამოყენების უფლება აქვს;
 - (ბ) ერთეულს აქვს უფლება სხვა ერთეულის წმინდა აქტივების/კაპიტალის მნიშვნელოვან წილზე, ლიკვიდაციისას ან, ლიკვიდაციის გარდა, სხვა განაწილებისას;
 - (გ) ერთეულს შეუძლია, თავისი მიზნების მისაღწევად, სხვა ერთეულს მასთან თანამშრომლობა აიძულოს;
 - (დ) ერთეული იღებს სხვა ერთეულის ნარჩენ ვალდებულებას.
12. შემდეგი დიაგრამა აჩვენებს სხვა ერთეულზე კონტროლის დასაწესებლად გადადგმულ ძირითად ნაბიჯებს. ის წაკითხული უნდა იქნეს ამ დანართის 1-11-ე პუნქტებთან კავშირში..

**სხვა ერთეულზე კონტროლის დაწესება
ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის**



13. ზოგჯერ კონტროლირებული ერთეული კონსოლიდაციიდან გამოირიცხება, როდესაც მისი საქმიანობები ეკონომიკური ერთეულის შიგნით სხვა ერთეულების საქმიანობებისგან განსხვავებულია, მაგალითად, საბიუჯეტო სექტორში სკს-ების კონსოლიდაცია. ამ მიზეზით გამოირიცხვა გამართლებული არ არის, რადგან ასეთი

კონტროლირებული ერთეულების კონსოლიდირებით და დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნებით, კონტროლირებული ერთეულების განსხვავებული საქმიანობების შესახებ მეტი ინფორმაცია მიიღება.

გლოსარი - ტერმინთა განმარტებანი

წინამდებარე გლოსარი მოიცავს ტერმინთა სრულ ჩამონათვალს, რომელიც განმარტებულია 2012 წლის 15 იანვრის მდგომარეობით დამტკიცებულ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებულ 32 საერთაშორისო სტანდარტში (სსბასს). აღნიშნულ სტანდარტთა ჩამონათვალი გლოსარის ბოლო გვერდზეა განთავსებული. წინამდებარე გლოსარი არ მოიცავს იმ ტერმინებს, რომელიც განმარტებულია საკასო მეთოდზე დაფუძნებულ სსბასს-ში, *ფინანსური ანგარიშგება ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებით*. ამ ტერმინების განმარტებებისათვის მკითხველი უნდა გაეცნოს საკასო მეთოდზე დაფუძნებულ სსბასს-ს.

განმარტებები

დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებულ სსბასს-ს მითითებული აქვს სტანდარტისა და პუნქტის ნომერი. მაგალითად, '1.7' აღნიშნავს სსბასს 1-ს, „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ - პუნქტი 7. ფრჩხილებში აღნიშნული მითითებები ნიშნავს, რომ მათი ფორმულირება მცირედენ არის შეცვლილი.

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი	დარიცხვის ან საკასო ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი, როგორც ეს განმარტებულია დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებულ სსბასს-ში, და საკასო მეთოდზე დაფუძნებულ სსბასს-ში.	24.7
სააღრიცხვო პოლიტიკა	განსაზღვრული პრინციპების, საფუძვლების, დაშვებების, წესებისა და პრაქტიკული მეთოდების ერთობლიობა, რომლებიც გამოიყენება ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის დროს. .	3.7
ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდი	ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი, რომელიც გულისხმობს ოპერაციების შედეგებისა და სხვა მოვლენების აღიარებას მათი მოხდენისთანავე (და არა მხოლოდ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების მიღებისა და გადახდის შემდეგ). ასეთი ოპერაციები და მოვლენები აისახება იმ პერიოდის	1.7

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
	ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერებში და ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელთაც ისინი განეკუთვნება. ის ელემენტები, რომელთა აღიარებაც ხდება დარიცხვის მეთოდით, არის: აქტივები, ვალდებულებები, წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი, შემოსავალი და ხარჯები.	
აქტიური ბაზარი	ბაზარი, სადაც არსებობს ყველა შემდეგი პირობა: (ა) საქონელი, რომლითაც ბაზარზე ვაჭრობენ, ერთგვაროვანია; (ბ) როგორც წესი, ყიდვისა და გაყიდვის სურვილის მქონე მხარეების მოძებნა შესაძლებელია ნებისმიერ დროს;და (გ) ფასები ხელმისაწვდომია საზოგადოებისათვის.	21.14
აქტუარული მოგება და ზარალი	მოიცავს: (ა) კორექტირებას გამოცდილების საფუძველზე (წარსულში გაკეთებულ აქტუარულ დაშვებებსა და რეალურ მოვლენებს შორის არსებული განსახვავებები); და (ბ) აქტუარულ დაშვებებში მომხდარი ცვლილებების შედეგებს.	25.10
სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა	ერთეულის მიერ ბიოლოგიური აქტივების ტრანსფორმაციისა და მოსავლის აღების მართვა • გაყიდვის მიზნით; • უსასყიდლოდ, ან ნომინალური ღირებულებით დისტრიბუციის მიზნით; • სოფლის მეურნეობის პროდუქციად, ან დამატებით	27.9

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
	ბიოლოგიურ აქტივებად გარდასაქმნელად გაყიდვის მიზნით, ან უსასყიდლოდ, ან ნომინალური ღირებულებით დისტრიბუციის მიზნით	
სოფლის მეურნეობის პროდუქცია	ერთეულის ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული მოსავალი.	27.9
ამორტიზაცია	არამატერიალური აქტივის ცვეთადი თანხის სისტემატური დარიცხვა მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.	31.16
ფინანსური აქტივის, ან ფი-ნანსური ვალდებულების ამორტიზებული ღირებულება	პირველადი აღიარების დროს შეფასებული ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების ღირებულებას გამოკლებული ძირითადი გადასახდელები, დამატებული ან გამოკლებული დაგროვილი ამორტიზაცია თავდაპირველ ღირებულებასა და დაფარვის დროინდელ ღირებულებას შორის ნებისმიერი სხვაობის ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით და გამოკლებული (უშუალოდ ან რეზერვის ანგარიშის გამოყენებით) გაუფასურებისა და ამოუღებლობის ნებისმიერი დანაკარგები.	29.10
წლიური ბიუჯეტი	მოცემული ერთი წლის პერიოდისათვის დამტკიცებული ბიუჯეტი. მასში არ შედის იმ პერიოდების წინასწარი შეფასებები, ან პროგნოზები, რომლებიც არ განეკუთვნებიან მოცემულ საბიუჯეტო პერიოდს.	24.7
ასიგნება	საკანონმდებლო ორგანოს, ან ანალოგიური ორგანოს მიერ განსაზღვრული მიზნების მისაღწევად სახსრების განაწილების უფლებამოსილება.	24.7
დამტკიცებული ბიუჯეტი	მოცემული საბიუჯეტო პერიოდისათვის განკუთვნილი	24.7

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
აქტივები	შემოსავლების ან შემოსულობების შესახებ კანონებით, ასიგნებათა შესახებ კანონპროექტებით, მთავრობის დადგენილებებით და სხვა გადაწყვეტილებებით მინიჭებული ხარჯის გაწევის უფლებამოსილება. ერთეულის მიერ წარსულში განხორციელებული მოვლენების შედეგად კონტროლირებული რესურსები რომლისგანაც მოსალოდნელია მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოდინება, ან მომსახურების პოტენციალის შექმნა.	1.7
მომუშავეთა გრძელვადიანი სოციალური უზრუნველყოფის დახმარებების ფონდის მფლობელობაში არსებული აქტივები	აქტივები (ანგარიშვალდებული ერთეულის მიერ გამოშვებული არატრანსფერული ფინანსური ინსტრუმენტების გარდა), რომელსაც: (ა) ფლობს ანგარიშვალდებული ერთეულისაგან იურიდიულად დამოუკიდებელი ერთეული (ფონდი), მხოლოდ მომუშავეთა სოციალური უზრუნველყოფის დახმარებების გადასახდელოდ ან დასაფინანსებლად; (ბ) ხელმისაწვდომია მხოლოდ მომუშავეთა სოციალური უზრუნველყოფის დახმარებების გადასახდელოდ ან დასაფინანსებლად, და არა ანგარიშვალდებული ერთეულის საკუთარი კრედიტორებისათვის (გაკოტრების შემთხვევაშიც კი), და არ უბრუნდება ანგარიშვალდებულ ერთეულს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც: (i) ფონდში დარჩენილი აქტივები საკმარისია	25.10

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

	პროგრამის, ან ანგარიშ- ვალდებული ერთეულის მომუშავეთა სოციალური უზრუნველყოფის დახმარებების შესაბამისი ვალდებულებების დასაფა- რად;	
	(ii) აქტივები უზრუნდება ან- გარიშვალდებულ ერთეულს მომუშავისათვის უკვე გადახდილი სოციალური უზრუნველყოფის დახმარებების ასანაზღაურებლად	
მეკავშირე ერთეული	ერთეული, მათ შორის არაკორპორაცი- ული ერთეული - როგორიცაა ამხანა- გობა - რომელზეც ინვესტორს გააჩნია მნიშვნელოვანი გავლენა, მაგრამ იგი არ არის მის კონტროლს დაქვემდებარებული ერთეული და არც მის ინტერესს წარმოადგენს ერთობლივ საქმიანობაში.	7.7
გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები	არის არაწარმოებული ფინანსური აქ- ტივები, რომლებიც განიხილება, რო- გორც გასაყიდად არსებული, ან არ კლასიფიცირდება, როგორც (ა) სესხები და მოთხოვნები, (ბ) დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები ან (გ) რეალური ღირებულებებით აღრიცხული ფინანსური აქტივები ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით.	29.10
დამავალდებულებელ ი შეთანხმება (შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებისათვის)	აღწერს კონტრაქტებსა და სხვა შეთანხმებებს, რომელიც მხარეებს ანიჭებს იმავე უფლებებს და აკისრებს იმავე მოვალეობებს, თითქოსდა ისინი კონტრაქტის ფარგლებში იყვნენ მოქცეულნი.	32.8
ბიოლოგიური აქტივი	ცხოველი ან მცენარე.	27.9
ბიოლოგიური	მოიცავს ზრდას, დეგენერაციას, წარმო-	27.9

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
ტრანსფორმაცია	ებას და გამრავლებას, რაც იწვევს ბიო-ლოგიური აქტივის ხარისხობრივ ან რაოდენობრივ ცვლილებებს.	
სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები	ნასესხები სახსრებისათვის ერთეულის მიერ გაწეული საპროცენტო ხარჯი და სხვა დანახარჯები.	5.5
ბიუჯეტის შედგენის მეთოდი	ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის, საკასო, ან სხვა მეთოდი, რომელიც საკანონმდებლო ორგანოს მიერ გამოყენებული იქნა დამტკიცებულ ბიუჯეტში.	24.7
საბალანსო ღირებულება (არამატერიალური აქტივი)	თანხა, რომლითაც აქტივი აღიარებულია დაგროვილი ამორტიზაციის და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლების შემდეგ.	31.16
საბალანსო ღირებულება (საინვესტიციო ქონების)	თანხა, რომლითაც აქტივი აღიარებულია ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.	16.7
საბალანსო ღირებულება (ძირითადი საშუალებების)	თანხა, რომლითაც აქტივი აღიარებულია დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლების შემდეგ.	17.13
ვალდებულების საბალანსო ღირებულება	თანხა, რომლითაც ვალდებულება აღიარებულია ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.	10.7
აქტივის საბალანსო ღირებულება	თანხა, რომლითაც აქტივი აღიარებულია ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლების შემდეგ.	10.7
ფულადი სახსრები	ნაღდი ფული და დეპოზიტები მოთხოვნამდე.	2.8
ფულადი სახსრების ეკვივალენტები	მოკლევადიანი, მაღალლიკვიდური ინვესტიციები, რომლებიც დაუბრკოლებლად გადაიცვლება ფულადი	2.8

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
	სახსრების წინასწარ ცნობილ ოდენობაზე და მათი ღირებულების შეცვლის რისკი უმნიშვნელოა.	
ფულადი სახსრების ნაკადები	ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემოსვლა და გასვლა.	2.8
ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები	აქტივები, რომელთა ფლობის ძირითადი მიზანია კომერციული მოგების მიღება.	21.14
ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული	აქტივების უმცირესი იდენტიფიცირებადი ჯგუფი, რომლის ფლობის ძირითადი მიზანია კომერციული მოგების მიღება და რომლის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ხდება ფულადი სახსრების ნაკადების შემოსვლა ერთეულში, რაც უმეტესწილად დამოკიდებული არაა სხვა აქტივებიდან ან აქტივების ჯგუფებიდან მიღებულ ფულადი სახსრების ნაკადებზე.	26.13
სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება	აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების, ან აქტივის პერიოდული გამოყენების თანხის შესწორება, რომელიც გამომდინარეობს აქტივების და ვალდებულებების მიმდინარე სტატუსის შეფასებიდან, და აქტივებთან და ვალდებულებებთან დაკავშირებული სამომავლო ეკონომიკური სარგებლის ან ვალდებულების შეფასებიდან. სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებები გამოწვეულია ახალი ინფორმაციით ან ახალი მოვლენებით, და შესაბამისად, არ წარმოადგენს შეცდომების გასწორებას.	3.7
ძირითადი საშუალებების ჯგუფი	ერთეულში ერთნაირი ბუნებისა და ფუნქციის აქტივების გაერთიანება, რომელიც ერთ მუხლადაა მოცემული ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით.	17.13
პირის ოჯახის	პირის ახლო ნათესავები, ან პირის	20.4

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
წევრები	ოჯახის წევრები, რომლებსაც შესაძლოა გავლენა ჰქონდეთ, ან თავად იყვნენ პირის გავლენის ქვეშ ერთეულის საქმიანობასთან მიმართებაში.	
საბოლოო სავალუტო კურსი	ანგარიშგების თარიღისათვის არსებული გაცვლითი (სპოტ) სავალუტო კურსი.	4.10
იჯარის ვადის დასაწყისი	თარიღი, რომლიდანაც მოიჯარეს შეუძლია განახორციელოს საიჯარო აქტივის გამოყენების უფლება. ეს არის იჯარის თავდაპირველი აღიარების თარიღი (ე.ი. იჯარის შედეგად წარმოქმნილი აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება).	13.8
შედარების საფუძველი	დამტკიცებული ბიუჯეტის პერიოდისათვის ერთი და იმავე ერთეულებისათვის ერთი და იგივე სააღრიცხვო მეთოდით და კლასიფიკაციით ასახული ფაქტობრივი თანხის ოდენობები.	24.7
სოციალური უზრუნველყოფის ერთობლივი პროგრამები	კანონმდებლობით გათვალისწინებული პროგრამები, რომლებიც (ა) ფუნქციონირებენ როგორც დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამები შრომითი საქმიანობის შემდგომი სოციალური უზრუნველყოფის დახმარებების უზრუნველსაყოფად; (ბ) იმ სოციალური უზრუნველყოფის დახმარებების უზრუნველსაყოფად, რომელიც არ არის გათვალისწინებული დაქირავებულ მუშაშავეთა მიერ გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ.	25.10
გადაცემული აქტივის	შეთანხმების პირობები, რომლის	23.7

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
მიმართ განსაზღვრული პირობები	მიხედვითაც აქტივში განივთებული ეკონომიკური სარგებლის, ან მომსახურების პოტენციალის გამოყენება მოეთხოვება აქტივის მიმღებს შეთანხმების პირობების შესაბამისად, ან უნდა დაუბრუნდეს აქტივის გადამცემს.	
კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება	ეკონომიკური ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც წარმოდგენილია როგორც ერთი ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება.	6.7
სამშენებლო ხელშეკრულება	კონტრაქტი, ან ანალოგიური დამავალდებულებელი შეთანხმება, რომელიც სპეციალურად გაფორმდა აქტივის ან აქტივთა ისეთი ჯგუფის შესაქმნელად, რომლებიც ერთმანეთთან მჭიდროდ არის დაკავშირებული, ან ურთიერთდამოკიდებულია კონსტრუქციულად, ტექნოლოგიურად და ფუნქციურად, ან მათი საბოლოო გამოყენების მიზნის ან დანიშნულების მიხედვით.	11.4
კონსტრუქციული ვალდებულება	ვალდებულება, რომელიც წარმოიქმნება ერთეულის საქმიანობის შედეგად, როდესაც: (ა) წარსულში დამკვიდრებული პრაქტიკის, ერთეულის პოლიტიკის ამსახველი გამოქვეყნებული დოკუმენტების, ან საკმარისად კონკრეტული მიმდინარე განცხადების საშუალებით ერთეულმა სხვა მონაწილე მხარეებს აჩვენა, რომ იგი მომავალში აღიარებს გარკვეულ ვალდებულებას; (ბ) შედეგად ერთეულმა შექმნა სამართლიანი მოლოდინი იმისა, რომ იგი მხარეთა წინაშე დააკმაყოფილებს ამ ვალდებულებას.	19.18

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
პირობითი აქტივი	შესაძლო აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად და მისი არსებობა დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი ისეთი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება ერთეულის კონტროლს.	19.18
პირობითი ვალდებულება	წარმოადგენს: (ა) შესაძლო ვალდებულებას, რომელიც წარმოიქმნება წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად და მისი არსებობა დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება ერთეულის კონტროლს; ან (ბ) მიმდინარე ვალდებულებას, რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად, მაგრამ აღიარებული არ არის, რადგან: (i) მოსალოდნელი არ არის, რომ ვალდებულების დასაფარად საჭირო იქნება ერთეულის ეკონომიკურ სარგებელში, ან მომსახურების პოტენციალში განივთებული რესურსების გავლა; (ii) ვალდებულების თანხის საკმარისად საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია.	19.18
პირობითი საიჯარო ქირა	საიჯარო გადასახდელების ის ნაწილი, რომლის ოდენობაც არ არის ფიქსირებული და ეფუძნება ისეთ ფაქ-	13.8

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

კონტრაქტორი

ტორს, რომელიც იცვლება დროის მსვლელობით გამოწვეული ცვლილების გარდა სხვა მიზეზებით (მაგალითად, მომავალი გაყიდვების ხვედრითი წილი, მომავალი გამოყენების მოცულობა, მომავალი ფასების ინდექსი, მომავალი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი).

ერთეული, რომელიც სამშენებლო სამუშაოებს ახორციელებს სამშენებლო კონტრაქტის შესაბამისად. 11.4

მფლობელთა შენატანები

გარეშე მხარეების მიერ ერთეულში შეტანილი მომავალი ეკონომიკური სარგებელი, ან მომსახურების პოტენციალი, რომელიც არ წარმოშობს ვალდებულებებს ან ფინანსურ ინტერესს წმინდა აქტივებში/კაპიტალში, და: 1.7

- (ა) რითაც უფლებამოსილება ენიჭება (i) ერთეულს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის განაწილებაზე მისი არსებობის განმავლობაში; ამგვარი განაწილების უფლება აქვს ერთეულის მფლობელებს, ან მათ წარმომადგენლებს, და ასევე (ii) ვალდებულებებთან შედარებით აქტივების ნებისმიერი ნაშთის განაწილებაზე ერთეულის გაუქმების შემთხვევაში;
- (ბ) რომელიც შეიძლება გაიყიდოს, გაიცვალოს, გადაცემულ ან გამოყენებულ იქნეს ვალდებულებების დასაფარავად.

კონტროლი

სხვა ერთეულის ფინანსური, ასევე საოპერაციო პოლიტიკის მართვის უფლება მისი საქმიანობიდან სარგებლის 2.8

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
აქტივის კონტროლი	მისაღებად. როდესაც ერთეულს თავისი ამოცანების შესრულებისას შეუძლია გამოიყენოს, ან სხვაგვარი სარგებელი მიიღოს აქტივიდან, და შეუძლია გამორიცხოს სხვა მხარეთა მიერ ამ სარგებლის მიღება, ან სხვაგვარად დაარეგულიროს მათი წვდომა აქტივიდან მიღებულ სარგებელზე.	23.7
კონტროლირებული ერთეული	ერთეული, მათ შორის არაკორპორაციული ერთეულიც, როგორცაა ამხანაგობა, რომელიც ექვემდებარება სხვა ერთეულის (რომელსაც უწოდებენ მაკონტროლებელ ერთეულს) კონტროლს.	6.7
მაკონტროლებელი ერთეული	ერთეული, რომელსაც ექვემდებარება ერთი ან მეტი კონტროლირებული ერთეული.	6.7
თვითღირებულება	აქტივის შეძენის, ან შექმნის დროს გადახდილი ფულადი სახსრების, ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების, ან სხვა სახის კომპენსაციის რეალური ღირებულების თანხა.	16.7
თვითღირებუ-ლების მეთოდი	ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი, რომლის მიხედვითაც ინვესტიციები თვითღირებულებით აღირიცხება. ინვესტორი ინვესტიციებიდან მიღებულ შემოსავალს აღიარებს მხოლოდ იმ ოდენობით, რამდენის მიღების უფლებაც აქვს მას თავისი წილის შესაბამისად ინვესტიციის განხორციელების თარიღიდან ერთეულის დაგროვილი გაუნაწილებელი მოგებიდან, გაუნაწილებელი მოგების გარდა მისაღები, ან მიღებული თანხა განიხილება როგორც ინვესტიციების დაბრუნება და ინვესტიციების თავდაპირვე-	6.7

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
	ლი თვითღირებულების შემცირებად აისახება.	
ხელშეკრულება დანახარჯებს დამატებული ანაზღაურებით	ისეთი ტიპის სამშენებლო ხელშეკრულება, რომლის მიხედვითაც მენარდეს მთლიანად აუნაზღაურდება დასაშვები ან სხვაგვარად განსაზღვრული დანახარჯები, ხოლო კომერციული კონტრაქტის შემთხვევაში - ამ დანახარჯების პროცენტიც, ან ფიქსირებული სარგებელი, თუ ამგვარი რამ იქნება გათვალისწინებული.	11.4
აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები	აქტივის გასვლასთან პირდაპირ დაკავშირებული დანახარჯები ფინანსური დანახარჯებისა და მოგების გადასახადის გამოკლებით.	21.14
გაყიდვის დანახარჯები	დამატებითი დანახარჯები, რომლებიც პირდაპირ კავშირშია აქტივის გასვლასთან, ფინანსური დანახარჯებისა და მოგების გადასახადების გამოკლებით. აქტივის გასვლა შესაძლოა განხორციელდეს მისი გაყიდვის, ან მისი უფასო, ან ნომინალური ღირებულებით განაწილების გზით.	27.9
საკრედიტო რისკი	რისკი, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტის ერთი მხარის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობა გამოიწვევს მეორე მხარის მიერ ფინანსური დანაკარგების მიღებას.	30.8
სავალუტო რისკი	რისკი, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება ან მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ნაკადები შეიძლება მერყეობდეს უცხოური სავალუტო კურსის ცვლილების შესაბამისად.	30.8
ჩანაცვლების მიმდინარე ღირებულება	ღირებულება, რომელსაც ერთეული ანგარიშგების თარიღისათვის გადაიხდიდა აქტივების შესაძენად.	12.9

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
მიმდინარე მომსახურების ღირებულება	მიმდინარე პერიოდში მომუშავის მიერ გაწეული მომსახურების შედეგად ფიქსირებული სოციალური უზრუნველყოფის დახმარების პროგრამის ვალდებულების მიმდინარე ღირებულების ზრდა.	25.10
ფიქსირებული სარგებლის პროგრამა	მუშაობის შემდგომი პერიოდის სოციალური უზრუნველყოფის პროგრამა, გარდა ფიქსირებული შენატანების პროგრამისა.	25.10
ფიქსირებული შენატანების პროგრამა	შრომითი საქმიანობის შემდგომი პერიოდის სოციალური უზრუნველყოფის პროგრამა, რომლის მიხედვით დამოუკიდებელ ერთეულში (ფონდში) ერთეულს შეაქვს შენატანების ფიქსირებული ოდენობა და მომავალში არ ეკისრება ფონდში დამატებით შენატანების გადარიცხვის იურიდიული, ან კონს-ტრუქციული ვალდებულება, თუ მიმდინარე ან წინა პერიოდებში მომუშავეების მიერ გაწეული მომსახურებისათვის განკუთვნილი დახმარებების გასაცემად ფონდში არ აღმოჩნდება საკმარისი აქტივი.	25.10
ცვეთადი ღირებულება	აქტივის თვითღირებულება, ან აქტივის ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული სხვა თანხა, ნარჩენი ღირებულების გამოკლებით.	17.13
ცვეთა	აქტივის ცვეთადი ღირებულების მოხმარებული ნაწილის სისტემატური გა-ნაწილება, მისი მომსახურების ვადის განმავლობაში.	17.13
აღიარების შეწყვეტა	ერთეულის მიერ ადრე აღიარებული ფინანსური აქტივისა თუ ფინანსური ვალდებულების ამოღება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან.	29.10
წარმოებული ფინანსური	ქვემოთ ჩამოთვლილი სამივე მახასია-თებლის მქონე ფინანსური ინსტრუმენტი ან სხვა კონტრაქტი, რო-	29.10

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

ინსტრუმენტი

მელიც განეკუთვნება [სსბასს 29-ის] მოქმედების სფეროს (იხ. 2-6 პუნქტი):

- (ა) მისი ღირებულება იცვლება რაიმე განსაზღვრული საპროცენტო განაკვეთის, ფინანსური ინსტრუმენტის ღირებულების, სასაქონლო ფასის, უცხოური ვალუტის გაცვლის კურსის, ფასებისა და განაკვეთების ინდექსის, საკრედიტო რეიტინგისა და საკრედიტო ინდექსის ან სხვა ცვლადის ცვლილების შესაბამისად, იმ პირობით, რომ არაფინანსური ცვლადის შემთხვევაში ცვლადი არ არის კონტრაქტის რომელიმე მხარისთვის დამახასიათებელი ('ზოგჯერ ეწოდება 'ძირითადი' ფინანსური ინსტრუმენტი).
- (ბ) იგი არ მოითხოვს საწყის წმინდა ინვესტიციას ან ისეთ საწყის წმინდა ინვესტიციას, რომელიც უფრო მცირეა, ვიდრე ამას მოითხოვდა სხვა სახის ხელშეკრულებები, რომლებიც, სავარაუდოდ, მსგავს რეაგირებას მოახდენდა საბაზრო ფაქტორების ცვლილებაზე;
- (გ) მისი განაღდება ხდება მომავალი თარიღით.

საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები

სამეცნიერო გამოკვლევების შედეგების, ან სხვა ცოდნის გამოყენება ახალი, ან არსებითად გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობის, საქონლის, პროცესების, სისტემების, ან მომსახურების წარმოების დაგეგმვასა და პროგნოზირებაში, მათი კომერციული წარმოების, ან გამოყენების დაწყებამდე.

31.16

მფლობელებზე

ერთეულის მიერ ყველა, ან ზოგიერთ მფლობელზე მომავალში მისაღები

1.7

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
განაწილება	ეკონომიკური სარგებლის, ან მომსახურების პოტენციალის განაწილება ინვესტიციებზე უკუგების, ან ინვესტიციის დაბრუნების სახით.	
ეკონომიკური ერთეული	ერთეულთა ჯგუფი, რომელიც შედგება ერთი მაკონტროლებელი ერთეულისაგან და ერთი ან მეტი კონტროლირებული ერთეულისაგან.	1.7
ეკონომიკური მომსახურების ვადა	განისაზღვრება როგორც: (ა) პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია, რომ აქტივიდან ეკონომიკურ სარგებელს მიიღებს, ან მომსახურებების პოტენციალით ისარგებლებს ერთი ან ერთზე მეტი მომხმარებელი; ან (ბ) პროდუქციის ან ანალოგიური ერთეულების რაოდენობა, რომელთა მიღება მოსალოდნელია აქტივიდან ერთი ან მეტი მომხმარებლის მიერ.	13.8
ეფექტური საპროცენტო მეთოდი	ფინანსური აქტივისა თუ ფინანსური ვალდებულების (ან ფინანსური აქტივებისა თუ ფინანსური ვალდებულებების ჯგუფის) ამორტიზებული ღირებულების გამოთვლისა და საპროცენტო შემოსულობების ან ხარჯების შესაბამის პერიოდში გადანაწილების მეთოდი. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი არის განაკვეთი, რომელიც ზუსტად ადისკონტებს მომავალში მისაღებ ან გადასახდელ სავარაუდო ფულად სახსრებს ფინანსური ინსტრუმენტის მოსალოდნელი მომსახურების ვადის განმავლობაში,	29.10

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

ან უფრო ხანმოკლე პერიოდის განმავლობაში ფინანსური აქტივისა ან ფინანსური ვალდებულების წმინდა საბალანსო ღირებულებად. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის გამოანგარიშების დროს, ერთეულმა ფინანსური ინსტრუმენტებიდან ფულადი სახსრების ნაკადები უნდა შეაფასოს ყველა საკონტრაქტო პირობის გათვალისწინებით (მაგ., წინასწარი გადახდები, ქოლი და მსგავსი ოფციონები), მაგრამ არ უნდა გაითვალისწინოს მომავალი საკრედიტო დანაკარგები. გაანგარიშება შეიცავს ყველა საზღაურსა და გადახდილ ან მიღებულ ერთეულს (აქტივის ნომინალური ღირებულების ცვლილების ყოველი ერთეული) კონტრაქტის მხარეებს შორის, რომლებიც შეადგენს ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის განუყრელ ნაწილს (იხ. სსბასს 9, *შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან*), აგრეთვე გარიგების დანახარჯებსა და ნებისმიერ წინასწარ გადახდებს, პრემიებსა თუ ფასდათმობებს. არსებობს დაშვება, რომ ერთგვაროვანი ფინანსური ინსტრუმენტების ჯგუფის სავარაუდო მომსახურების ვადა და ფულადი სახსრების ნაკადები შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს. თუმცა, იმ იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც ფულადი სახსრების ნაკადების ან ფინანსური ინსტრუმენტების (ან ფინანსური ინსტრუმენტების ჯგუფის) სავარაუდო მომსახურების ვადის საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია, ერთეულმა საკონტრაქტო ფულადი სახსრების ნაკადები უნდა განიხილოს ფინანსური ინსტრუმენტის (ან

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
დაქირავებულთა სარგებელი	ფინანსური ინსტრუმენტების ჯგუფის) სრული საკონტრაქტო ვადისათვის. გულისხმობს ერთეულის მიერ გაცემულ ყველა სახის ანაზღაურებას მომუშავეთა მიერ გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ.	25.10
ერთეულის სპეციფიკური ღირებულება	იმ ფულადი სახსრების ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება, რომელსაც ერთეული ელოდება აქტივის უწყვეტი გამოყენებიდან და მისი ლიკვიდაციიდან სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს ან რომელსაც ელოდება ვალდებულებების დაფარვის შემთხვევაში.	17.13
წილობრივი ინსტრუმენტი ვრცელდება 2012 წლის 31 დეკემბერს, ან ამ თარიღამდე დასრულებული პერიოდების მიმართ	ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც ადასტურებს ერთეულის აქტივებში ყველა მისი ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლებას.	15.9
წილობრივი ინსტრუმენტი ვრცელდება 2013 წლის 1 იანვარს, ან ამ თარიღამდე დაწყებული პერიოდების მიმართ	ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც ადასტურებს ერთეულის აქტივებში ყველა მისი ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლებას.	28.9
კაპიტალ-მეთოდი (ერთობლივ საქმიანობებში არსებულ წილებთან დაკავშირებით)	სააღრიცხვო მეთოდი, რომელიც გულისხმობს ერთობლივად კონტროლირებული საქმიანობის აღრიცხვას თვითღირებულების საფუძველზე, ხოლო შემდეგ მის კორექტირებას სრულუფლებიანი მონაწილის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში არსებული წილის შეძენის შემდგომი ცვლილების შესაბამისად. სრულუფლებიანი მონაწილის წმინდა ღირებულება	7.7

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

კაპიტალ-მეთოდი (მეკავშირე ერთეულში ინვესტიციებთან დაკავშირებით)	მოიცავს სრულუფლებიანი მონაწილის წილს ერთობლივი საქმიანობის წმინდა ღირებულებაში ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი, რომელიც გულისხმობს ინვესტიციის თავდაპირველ აღრიცხვას თვითღირებულების საფუძველზე, ხოლო შემდეგ მის კორექტირებას მეკავშირე ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში არსებული ინვესტორის წილის შემენის შემდგომი ცვლილების შესაბამისად. ინვესტორის წმინდა ღირებულება მოიცავს მის წილს კონტროლირებული ერთეულის წმინდა ღირებულებაში	8.6
საანგარიშგებო თარიღის შემდგომი მოვლენები	საანგარიშგებო თარიღსა და ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღს შორის მომხდარი ხელსაყრელი და არახელსაყრელი მოვლენები. შეიძლება გამოვყოთ ორი ტიპის მოვლენა: (ა) მოვლენები, რომლებიც მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებულ პირობებზე (ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მაკორექტირებელი მოვლენები); (ბ) ის მოვლენები, რომლებიც მიგვანიშნებს იმ პირობებზე, რომლებიც ანგარიშგების თარიღის შემდგომ წარმოიშვა (ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არაკორექტირებადი მოვლენები).	14.5
საკურსო სხვაობა	განსხვავებული გაცვლითი კურსით, ერთი ვალუტის მოცემული ოდენობის ერთეულთა სხვა ვალუტაზე გადაცვლის შედეგად წარმოშობილი	4.10

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
	სხვაობა.	
გასაცვლელი სავალუტო კურსი	გასაცვლელი სავალუტო კურსი არის თანაფარდობა, რომლის მიხედვითაც ორი სხვადასხვა ვალუტა იცვლება ერთმანეთზე.	4.10
გაცვლითი ოპერაციები	ოპერაციები, როდესაც ერთეული იღებს აქტივებს, ან მოსახურებას, ან ფარავს ვალდებულებებს, და გაცვლითი ოპერაციაში მონაწილე მეორე მხარეს პირდაპირ გადასცემს დაახლოებით იმავე ღირებულებას (უმთავრესად ფულადი სახსრების, საქონლის, მომსახურების, ან აქტივების გამოყენების ფორმით).	9.11
აღსასრულებელი ხელშეკრულებები	კონტრაქტები, რომელთა პირობებიც არც ერთ მხარეს არ შეუსრულებია, ან ორივე მხარემ ნაწილობრივ, თანაბრად შეასრულა კონტრაქტით ნაკისრი ვალდებულებები.	19.18
ხარჯები	ერთეულის ეკონომიკური სარგებლის, ან მომსახურების პოტენციალის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების ერთეულიდან გასვლის, ან მათი მოხმარების ან ვალდებულებების ზრდის შედეგად, რაც გამოიხატება ერთეულის წმინდა აქტივების/კაპიტალის შემცირებით, რომელიც არ არის დაკავშირებული მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.	1.7
საგადასახადო სისტემის მეშვეობით გადახდილი ხარჯები	თანხები, რომელიც ხელმისაწვდომია ბენეფიციარებისათვის მიუხედავად იმისა ისინი იხდიან თუ არა გადასახადებს..	23.7
რეალური ღირებუ- ლება	თანხა, რომლითაც შეიძლება აქტივი გაიყვალოს ან ვალდებულება დაიფაროს საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის `გაშლილი ხელის` მანძილის	9.11

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება	პრინციპით. თანხა, რომელიც მიიღება დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის“ მანძილის პრინციპით აქტივის რეალიზაციის შედეგად, შემცირებული გაყიდვაზე გაწეული დანახარჯების თანხით;	21.14
საბოლოო ბიუჯეტი	თავდაპირველი ბიუჯეტი, რომელიც კორექტირებულია ყველა სარეზერვო თანხის, მომდევნო საბიუჯეტო პერიოდში გადასატანი თანხების, ტრანსფერების, გამოყოფილი თანხების, დამატებითი ასიგნებების და საკანონმდებლო, ან ანალოგიური ორგანოს მიერ მოცემულ საბიუჯეტო პერიოდთან დაკავშირებით დამტკიცებული ცვლილებების გათვალისწინებით.	24.7
ფინანსური იჯარა	გულისხმობს აქტივთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას მოიჯარეზე. საკუთრების უფლება შეიძლება გადაეცეს ან არა.	13.8
ფინანსური აქტივი ვრცელდება 2012 წლის 31 დეკემბერს, ან ამ თარიღამდე დასრულებული პერიოდების მიმართ	ნებისმიერი აქტივი, რომელიც არის: (ა) ფულადი სახსრები; (ბ) სხვა ერთეულიდან ფულადი სახსრების, ან სხვა ფინანსური აქტივის მიღების სახელშეკრულებო უფლება; (გ) სახელშეკრულებო უფლება სხვა ერთეულს პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით გაუცვალოს ფინანსური ინსტრუმენტები ან ვალდებულებები; (დ) სხვა ერთეულის წილობრივი ინსტრუმენტი.	15.9

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
ფინანსური აქტივი ვრცელდება 2013 წლის 1 იანვარს, ან ამ თარიღამდე დაწყებული პერიოდების მიმართ	ნებისმიერი აქტივი, რომელიც არის: (ა) ფულადი სახსრები (ბ) სხვა ერთეულის წილობრივი ინსტრუმენტი; (გ) სახელშეკრულებო უფლება: (i) მიიღოს ფულადი სახსრები, ან სხვა ფინანსური აქტივი სხვა ერთეულიდან; (ii) სხვა ერთეულს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები, ან ფინანსური ვალდებულებები პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით; ან (დ) ხელშეკრულება, რომელიც ანაზღაურდება, ან შესაძლებელია ანაზღაურდეს ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და წარმოადგენს: (i) არაწარმოებულ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც ერთეული მიიღებს, ან შესაძლოა ვალდებული იყოს მიიღოს ცვლადი რაოდენობის ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან (ii) წარმოებულს, რომელიც დაიფარება, ან შეიძლება დაიფაროს ნებისმიერი ფორმით, გარდა ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების	28.9

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

გაცვლით ერთეულის
საკუთარი წილობრივი
ინსტრუმენტების
ფიქსირებულ
რაოდენობაზე.

ამ მიზნებისათვის ერთეულის
საკუთარი წილობრივი
ინსტრუმენტები არ
მოიცავს დაბრუნებად
ფინანსურ
ინსტრუმენტებს,
რომლებიც მე-15 და მე-16
პუნქტების შესაბამისად
კლასიფიცირებულია
როგორც წილობრივი
ინსტრუმენტები;
ინსტრუმენტებს,
რომლებიც ერთეულს
აკისრებს მოვალეობას
მეორე მხარეს გადასცეს
ერთეულის წმინდა
აქტივების პროპორციული
წილი, მხოლოდ
ლიკვიდაციის
შემთხვევაში, და მე-17 და
მე-18 პუნქტების
შესაბამისად
კლასიფიცირებულია
როგორც წილობრივი
ინსტრუმენტები, ან
ინსტრუმენტებს,
რომლებიც წარმოადგენს
ერთეულის საკუთარი
წილობრივი
ინსტრუმენტების
მისაღებად, ან
გადასაცემად
გაფორმებულ
კონტრაქტებს.

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივი და ფინანსური ვალდებულება, ნამეტში, ან ზარალში ასახვით	ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება, რომელიც აკმაყოფილებს შემდეგი პირობებიდან ერთ-ერთს: (ა) იგი კლასიფიცირებულია, როგორც სავაჭროდ გამიზნული. ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება, კლასიფიცირდება როგორც სავაჭროდ გამიზნული, თუ: (i) შეძენილია ან აღებულია მხოლოდ უახლოეს ვადებში გაყიდვის ან გამოსყიდვის მიზნით; (ii) თავდაპირველი აღიარებისას იგი არის განსაზღვრული ფინანსური ინსტრუმენტების პორტფელის ნაწილი, რომლებიც ერთად იმართება და რომლისთვისაც უახლოეს წარსულში მოკლევადიანი მოგების მიღების მტკიცებულება არსებობს; ან (iii) წარმოებული ინსტრუმენტია (იმ წარმოებულის გამოკლებით, რომელიც ფინანსური გარანტიის კონტრაქტად, ან ჰეჯირების განსაზღვრულ, ეფექტურ ინსტრუმენტადაა მიჩნეული); (ბ) თავდაპირველი აღიარებისას ერთეულის მიერ იგი კლასიფიცირებულია რეალური	29.10

ღირებულებით ნამეტში ან ზარალში ასახვის მეშვეობით. ერთეულს ამგვარი კლასიფიკაციის გამოყენება შეუძლია მხოლოდ მე-13 პუნქტით ნებადართულ შემთხვევაში, ან მაშინ, როდესაც შედეგად მიიღება უფრო მნიშვნელოვანი ინფორმაცია, რადგან:

- (i) ეს მთლიანად აღმოფხვრის ან მნიშვნელოვნად შეამცირებს შეფასებით ან აღიარებით გამოწვეულ შეუსაბამოებს (რასაც ზოგჯერ „სააღრიცხვო შეუსაბამობას“ უწოდებენ), რაც სხვა შემთხვევაში წარმოიქმნებოდა განსხვავებულ სააღრიცხვო საფუძველზე აქტივების ან ვალდებულებების შეფასებიდან ან მათი შესაბამისი მოგების და ზარალის აღიარებიდან; ან
- (ii) ფინანსური აქტივების ჯგუფი, ფინანსური ვალდებულებების ჯგუფი, ან ორივე იმართება და მისი შედეგის შეფასება რეალური ღირებულების საფუძველზე ხდება დოკუმენტირებული რისკის მართვის, ან საინვესტიციო სტრატეგიის შესაბამისად და აღნიშნული ჯგუფის შესახებ ამავე სააღრიცხვო მეთოდით მომზადებული ინფორმაცია ერთეულის შიგნით მიეწოდება

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

ერთეულის ზედა რგოლის ხელმძღვანელობას (როგორც ეს განმარტებულია სსბასს 20-ში, დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები), მაგალითად ერთეულის მმართველ ორგანოს და აღმასრულებელ დირექტორს.

ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულება

ხელშეკრულება, რომლითაც ემიტენტს მოეთხოვება განსაზღვრული თანხის გადახდა მფლობელისათვის იმ ზარალის ასანაზღაურებლად, რომელსაც მიიღებს იმის გამო, რომ გარკვეული დებიტორი ვერ გადაუხდის ვალს სავალო ინსტრუმენტისთვის თავდაპირველად დადგენილი ან შეცვლილ იპირობების შესაბამისად.

29.10

ფინანსური ინსტრუმენტი

ვრცელდება 2012 წლის 31 დეკემბერს, ან ამ თარიღამდე დასრულებულ პერიოდებზე.

ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი ერთეულის ფინანსურ აქტივს, ასევე მეორე ერთეულის ფინანსურ ვალდებულებას, ან წილობრივ ინსტრუმენტს.

15.9

სასაქონლო ხელშეკრულებები, რომელიც რომელიმე მხარეს ფულადი სახსრებით, ან რაიმე სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით გადახდის უფლებას აძლევს, და რომლებიც უნდა აღირიცხოს, როგორც ფინანსური ინსტრუმენტები, გარდა იმ სასაქონლო ხელშეკრულებებისა, რომლებიც (ა) გაფორმდა და კვლავ აკმაყოფილებს ერთეულის მოთხოვნებს შესყიდვის, რეალიზაციის, ან გამოყენების კუთხით, (ბ) თავიდანვე შედგენილი იქნა ამ მიზნით, და (გ) მოსალოდნელია, რომ დასრულდება

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

საქონლის მიწოდებისთანავე.

**ფინანსური
ინსტრუმენტი**

ვრცელდება 2013
წლის 1 იანვარს, ან ამ
თარიღის შემდეგ
დაწყებულ
პერიოდებზე.

ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი ერთეულის ფინანსურ აქტივს, ასევე მეორე ერთეულის ფინანსურ ვალდებულებას, ან წილობრივ ინსტრუმენტს.

28.9

**ფინანსური
ვალდებულება**

ვრცელდება 2012
წლის 31 დეკემბერს,
ან ამ თარიღამდე
დასრულებულ
პერიოდებზე.

ნებისმიერი ვალდებულება, რომელიც არის ერთეულის სახელშეკრულებო ვალდებულება:

15.9

- (ა) ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივი გადასცეს სხვა ერთეულს; ან
- (ბ) ფინანსური ინსტრუმენტები პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით გაუცვალოს სხვა ერთეულს .

ერთეულს შესაძლოა ჰქონდეს სახელშეკრულებო ვალდებულება, რომელიც შეუძლია დაფაროს ფინანსური აქტივებით, ან საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით. ასეთ შემთხვევაში, თუ ვალდებულების დასაფარად საჭირო წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობა იცვლება მათი რეალური ღირებულების ცვლილების შესაბამისად იმისათვის, რომ გადახდილი წილობრივი ინსტრუმენტების მთლიანი რეალური ღირებულება ყოველთვის ტოლი იყოს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მოვალეობისა, მოვალეობის მქონე ერთეულზე ზეგავლენას არ ახდენს წილობრივი ვალდებულების ფასის ცვლილებებით განპირობებული მოგება ან ზარალი. ამგვარი მოვალეობა უნდა აღირიცხოს

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

ფინანსური

ვალდებულება

ვრცელდება 2013 წლის 1 იანვარს, ან ამ თარიღის შემდეგ დაწყებულ პერიოდებზე.

ერთეულის ფინანსურ ვალდებულებად.

ნებისმიერი ვალდებულება, რომელიც არის:

28.9

- (ა) ერთეულის სახელშეკრულებო ვალდებულება:
 - (i) ფულადი სახსრები, ან სხვა ფინანსური აქტივი გადასცეს სხვა ერთეულს; ან
 - (ii) ფინანსური აქტივები ან ფინანსური ვალდებულებები პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით გაუცვალოს სხვა ერთეულს; ან
- (ბ) ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება, ან შეიძლება დაიფაროს ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების გამოყენებით და წარმოადგენს:
 - (i) არაწარმოებულ ხელშეკრულებას, რომლისთვისაც ერთეული ვალდებულია, ან შეიძლება იყოს ვალდებული გადასცეს ერთეულის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ცვლადი რაოდენობა; ან
 - (ii) წარმოებულ ხელშეკრულებას, რომელიც დაიფარება, ან შეიძლება დაიფაროს ნებისმიერი სხვა გზით, ვიდრე ერთეულის საკუთარი წილობრივი

ინსტრუმენტების
ფიქსირებულ
რაოდენობაზე ფულადი
სახსრების, ან სხვა
ფინანსური აქტივის
ფიქსირებული
რაოდენობის გაცვლით. ამ
მიზნებისათვის
ერთეულის საკუთარი
წილობრივი
ინსტრუმენტები არ
მოიცავს: დაბრუნებად
ფინანსურ
ინსტრუმენტებს,
რომლებიც მე-15 და მე-16
პუნქტების შესაბამისად
კლასიფიცირებულია
წილობრივ
ინსტრუმენტებად;
ინსტრუმენტებს,
რომლებიც ერთეულს
აკისრებს მოვალეობას
სხვა მხარეს გადასცეს მისი
წმინდა აქტივების
პროპორციული წილი
მხოლოდ ლიკვიდაციის
შემთხვევაში, და
რომლებიც მე-17 და მე-18
პუნქტების შესაბამისად
კლასიფიცირებულია
წილობრივ
ინსტრუმენტებად; ან
ინსტრუმენტებს,
რომლებიც წარმოადგენენ
ერთეულის საკუთარი
წილობრივი
ინსტრუმენტების
მისაღებად ან გადასაცემად
გაფორმებულ
ხელშეკრულებებს.

გამონაკლისის სახით, ის
ინსტრუმენტი, რომელიც

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
	აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, თუ მას გააჩნია ყველა განსაზღვრული მახასიათებელი და აკმაყოფილებს მე-15 და მე-16, ან მე-17 და მე-18 პუნქტებით გათვალისწინებულ პირობებს.	
საფინანსო საქმიანობა	საქმიანობა, რომლის შედეგად რაოდენობრივად და სტრუქტურულად იცვლება ერთეულის შენატანებით ფორმირებული კაპიტალი და ნასესხები საშუალებები.	2.8
ჯარიმები	საჯარო სექტორის ერთეულების მიერ მიღებული, ან მისადები ეკონომიკური სარგებელი, ან მომსახურების პოტენციალი, როგორც ამას დაადგენს სასამართლო, ან სამართალდამცავი სხვა ორგანო კანონების, ან მარეგულირებელი წესების დარღვევის შემთხვევაში.	23.7
მყარი ვალდებულება	მავალდებულებელი შეთანხმება მომავალში რესურსების განსაზღვრული რაოდენობით, ფასით და ვადაში, ან ვადებში გაცვლის შესახებ.	29.10
ფიქსირებულ-ფასიანი კონტრაქტი	სამშენებლო ხელშეკრულება, რომელშიც მენარდე თანხმდება ფიქსირებულ საკონტრაქტო ფასზე, ან შესრულებული სამუშაოს ერთეულის ფიქსირებულ განაკვეთზე, რომელიც ზოგიერთ შემთხვევაში შეიძლება ექვემდებარებოდეს კონტრაქტის მუხლებით გათვალისწინებული ფასის გაზრდას დანახარჯების გაზრდის შემთხვევაში.	11.4
პროგნოზირებული გარიგება	პროგნოზირებული გარიგება, რომლის შესრულებაზეც ვალდებულება არ არის აღებული.	29.10

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
უცხოური ვალუტა	ნებისმიერი სხვა ვალუტა, რომელიც არ წარმოადგენს ერთეულის სამუშაო ვალუტას.	4.10
უცხოური ქვეგანაყოფი	ანგარიშვალდებული ერთეულის კონტროლს დაქვემდებარებული ერთეული, მეკავშირე ერთეული, ერთობლივი საქმიანობა ან ფილიალი, რომლის საქმიანობა დაფუძნებულია და ხორციელდება სხვა ქვეყნის ტერიტორიაზე, ან ანგარიშვალდებული ერთეულის ვალუტისაგან განსხვავებული ვალუტით.	4.10
სამუშაო ვალუტა	ძირითადი ეკონომიკური გარემოს ვალუტა, სადაც ერთეული ეწევა საქმიანობას.	4.10
სახელმწიფო მმართველობის სექტორი	მოიცავს სახელმწიფო მმართველობის ყველა ორგანიზაციულ ერთეულს, როგორც ეს არის განსაზღვრული ფინანსური ანგარიშგების სტატისტიკურ საფუძვლებში.	22.15
სახელმწიფო კომერციული საწარმო	ერთეული, რომელსაც გააჩნია ყველა შემდეგი მახასიათებელი: (ა) საკუთარი სახელით შეუძლია გააფორმოს ხელშეკრულებები; (ბ) გააჩნია ფინანსური და საოპერაციო საქმიანობის წარმართვის უფლებამოსილება; (გ) ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში ყიდის საქონელს და მომსახურებას სხვა სუბიექტებზე მოგებით, ან ისე, რომ სრულად აინაზღაუროს ყველა დანახარჯი; (დ) არ არის დამოკიდებული უწყვეტ სახელმწიფო დაფინანსებაზე იმისათვის, რომ იყოს მომქმედი ერთეული (გარდა 'გაშლილი ხელის მანძილის' პრინციპით	1.7

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
	პროდუქციის შეძენისა).	
	(ე) კონტროლდება საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ.	
უფლების გადამცემი (შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებებში)	ერთეული, რომელიც ოპერატორს უფლებას აძლევს ისარგებლოს კონცესიური მომსახურების აქტივით.	32.8
მთლიანი საიჯარო ინვესტიცია	არის ერთობლიობა: (ა) მეიჯარის მიერ ფინანსური იჯარისათვის მისაღები მინიმალური საიჯარო გადასახდელების ; და (ბ) მეიჯარის სასარგებლოდ დარიცხული ნებისმიერი არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების.	13.8
ბიოლოგიური აქტივების ჯგუფი	ბიოლოგიური აქტივების ჯგუფი არის მსგავსი ცხოველების ან მცენარეების ერთობლიობა.	27.9

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება	(ა) მოიჯარისათვის არის ნარჩენი ღირებულების ის ნაწილი, რომელიც გარანტირებულია მოიჯარის მიერ, ან მოიჯარესთან დაკავშირებული მხარის მიერ (გარანტიის თანხა წარმოადგენს მაქსიმალურ თანხას, რომელიც ნებისმიერ შემთხვევაში გახდება გადასახდელი); და (ბ) მეიჯარისათვის არის ნარჩენი ღირებულების ის ნაწილი, რომელიც გარანტირებულია მოიჯარის მიერ, ან მეიჯარისგან დამოუკიდებელი მესამე მხარის მიერ, რომელსაც გარანტიით გათვალისწინებული ვალდებულებების შესრულების ფინანსური შესაძლებლობა გააჩნია.	13.8
მოსავლის მიღება	ბიოლოგიური აქტივიდან პროდუქციის მოცილება ან ბიოლოგიური აქტივის სიცოცხლის პროცესის შეწყვეტა.	27.9
ჰეჯირებული მუხლი	აქტივი, ვალდებულება, მყარი ვალდებულება, მაღალი ალბათობის მქონე პროგნოზირებული გარიგება, ან წმინდა ინვესტიციები უცხოურ ქვედანაყოფში, რომელიც (ა) ერთეულს უქმნის ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების რეალური ღირებულების ცვლილების რისკს და (ბ) კლასიფიცირდება, როგორც ჰეჯირებული ([სსბასს 29] 87-ე-94-ე პუნქტებში და დანართი „ა“-ს მგ131-ე-141-ე პუნქტებში უფრო ვრცლად არის განმარტებული ჰეჯირებული მუხლი).	29.10
ჰეჯირების ეფექტურობა	ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების, ან ფულადი სახსრების ნაკადების ცვლილებით ჰეჯირების	29.10

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

**ჰეჯირების
ინსტრუმენტი**

რისკს მიკუთვნებული ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების, ან ფულადი სახსრების ნაკადების ცვლილების გადაფარვის ხარისხი. (იხილეთ [სსფასს 29], დანართი „ა“-ს, პუნქტები მგ145-მგ156).

29.10

განსაზღვრული წარმოებული ან (უცხოური ვალუტის ცვლილების რისკის ჰეჯირებისათვის მხოლოდ ვალუტის გაცვლითი კურსი) განსაზღვრული არაწარმოებული ფინანსური აქტივი, ან არაწარმოებული ფინანსური ვალდებულება, რომელთა რეალური ღირებულება ან ფულადი ნაკადები, სავარაუდოდ, გადაფარავს ჰეჯირებული მუხლის რეალური ღირებულების, ან ფულადი სახსრების ნაკადების ცვლილებებს. ([სსბასს 29] 81-86-ე პუნქტებში და დანართი „ა“-ს მგ127-მგ130-ე პუნქტებში უფრო ვრცლად არის განმარტებული ჰეჯირების ინსტრუმენტი).

**დაფარვის ვადამდე
ფლობილი
ინვესტიციები**

არაწარმოებული ფინანსური აქტივები, ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადასახდელებითა და ფიქსირებული დაფარვის ვადით, რომლის დაფარვის ვადამდე შენარჩუნების სურვილი და პოტენციური შესაძლებლობაც გააჩნია ერთეულს (იხილეთ [სსფასს 29], დანართი „ა“-ს პუნქტებში მგ29-მგ38) გარდა იმისა:

29.10

- (ა) რომლებსაც ერთეული თავდაპირველად აღიარებისას რეალური ღირებულებით ასახავს ნამეტში ან დეფიციტში;
- (ბ) რომლებსაც ერთეული განიხილავს როგორც გასაყიდად არსებულს; და
- (გ) რომლებიც შეესაბამება სესხების

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

და მოთხოვნების განმარტებას.
ერთეულმა ფინანსური აქტივების კლასიფიცირება დაფარვის ვადამდე ფლობილ ინვესტიციებად არ უნდა მოახდინოს, თუ მას მიმდინარე საანგარიშგებო წელს ან გასული ორი საანგარიშგებო წლის განმავლობაში გაყიდული ან რეკლასიფიცირებული აქვს დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების უმნიშვნელოზე მეტი რაოდენობა დაფარვის ვადაზე ადრე (მეტი, ვიდრე უმნიშვნელო, დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციების მთლიან რაოდენობასთან შედარებით), გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც გაყიდვები ან რეკლასიფიკაცია:

- (ა) ძალიან ახლოს არის ფინანსური აქტივის დაფარვის ვადასთან (მაგ., დაფარვის ვადამდე სამ თვეზე ნაკლები), რის გამოც საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებები მნიშვნელოვან გავლენას ვერ ახდენს ფინანსური აქტივის რეალურ ღირებულებაზე;
- (ბ) წარმოიშვა მას შემდეგ, როდესაც ერთეულმა განახორციელა არსებითად ყველა ფინანსური აქტივის თავდაპირველი ძირითადი თანხის ამოღება დაგეგმილი გადახდების ან წინასწარი გადახდების მეშვეობით; ან
- (გ) შესაძლებელია მიეკუთვნებოდეს იზოლირებულ მოვლენას, რომელზეც არ ვრცელდება ერთეულის კონტროლი, რომელიც ერთჯერადია და არ შეიძლება ყოფილიყო ერთეულის მიერ გონივრულად წინასწარ განსაზღვრული.

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
გაუფასურება	ზარალი აქტივიდან მომავალში მისაღებ ეკონომიკურ სარგებელში, ან აქტივის მომსახურების პოტენციალში იმ ოდენობით, რომელიც აღემატება აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის ცვთის შედეგად სისტემატურად აღიარებულ შემცირებას.	21.14
ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის გაუფასურების ზარალი	თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის აღდგენით ღირებულებას.	17.13
არაფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის გაუფასურების ზარალი	თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება აქტივის მომსახურების აღდგენით ღირებულებას.	17.13
პრაქტიკულად შეუძლებელი (1)	სტანდარტის მოთხოვნის დაკმაყოფილება პრაქტიკულად შეუძლებელია იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული ვერ შეძლებს მის დაკმაყოფილებას ყოველგვარი გონივრული ძალისხმევის გამოყენების მიუხედავად.	1.7
პრაქტიკულად შეუძლებელი (2)	სტანდარტის მოთხოვნის დაკმაყოფილება პრაქტიკულად შეუძლებელია იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული ვერ შეძლებს მის დაკმაყოფილებას ყოველგვარი გონივრული ძალისხმევის გამოყენების მიუხედავად. გარკვეული წინა პერიოდის მიმართ პრაქტიკულად შეუძლებელია საადრიცხო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილების რეტროსპექტულად გამოყენება, ან რეტროსპექტიული გადააანგარიშება შეცდომის გასასწორებლად, როდესაც:	3.7

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

- (ა) რეტროსპექტული გამოყენების, ან რეტროსპექტული გადაანგარიშების შედეგები დაუდგენელია;
- (ბ) რეტროსპექტული გამოყენების, ან რეტროსპექტულად გადაანგარიშებისათვის საჭიროა დაშვების გაკეთება იმის შესახებ, თუ როგორი იქნებოდა ხელმძღვანელობის განზრახვა მოცემულ პერიოდში; ან
- (გ) რეტროსპექტული გამოყენების, ან რეტროსპექტულად გადაანგარიშებისათვის საჭიროა თანხების მნიშვნელოვანი შეფასებები და შეუძლებელია ობიექტურად განვასხვაოთ ინფორმაცია იმ შეფასებების შესახებ, რომლებიც:
 - (i) შეიცავს გარემოებათა შესახებ მტკიცებულებებს, რომლებიც არსებობდა იმ თარიღისათვის (თარიღებისათვის), როდესაც ამ თანხების აღიარება, შეფასება და ახსნა-განმარტებებში ასახვა უნდა მოხდეს;
 - (ii) ხელმისაწვდომი იქნებოდა იმ დროს, როდესაც მოცემული წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების გამოცემა ნებადართული იყო;

სხვა ინფორმაციიდან

იჯარის დასაწყისი

საიჯარო ხელშეკრულების დადების თარიღსა და მხარეების მიერ იჯარის ძირითადი პირობების შესრულებაზე ვალდებულების აღების თარიღს შორის უფრო ადრინდელი. ამავე

13.8

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
	თარიღით:	
	(ა) საიჯარო ხელშეკრულება კლასიფიცირდება როგორც ფინანსური, ან საოპერაციო იჯარა; და	
	(ბ) ფინანსური იჯარის შემთხვევაში განისაზღვრება ის თანხები, რომელიც უნდა აღიარდეს იჯარის ვადის დასაწყისში.	
თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები	უშუალოდ იჯარის ხელშეკრულების პირობების განხილვასა და შეთანხმებასთან დაკავშირებით გაწეული დამატებითი დანახარჯები, გარდა მწარმოებლის, ან დილერი მეიჯარეების დანახარჯებისა.	13.8
სადაზღვევო ხელშეკრულება	ხელშეკრულება, რომელიც მზღვეველს აყენებს კონკრეტულ პერიოდში მომხდარი, ან გამოვლენილი მოვლენების, ან გარემოებების შედეგად წარმოქმნილი ზარალის იდენტიფიცირებადი რისკების წინაშე, მათ შორის პირის გარდაცვალება (ანუიტეტის შემთხვევაში ანუიტეტის ცოცხლად დარჩენილი მიმღები), ავადმყოფობა, ჯანმრთელობის დაზიანება, ქონებრივი ზიანი, სხვა პირებისათვის მიყენებული ზარალი და საქმიანობის შეწყვეტა.	15.9
არამატერიალური აქტივი	იდენტიფიცირებადი არამონეტარული აქტივი ფიზიკური ფორმის გარეშე.	31.16
საპროცენტო ღირებულება	ამა თუ იმ სააღრიცხვო პერიოდში ფიქსირებული სოციალური პროგრამით გათვალისწინებული მოვალეობის ახლანდელი ღირებულების ზრდა, რაც გამოიწვია იმან, რომ დაფარვის ვადა ერთი სააღრიცხვო პერიოდით მიუახლოვდა დაფარვის თარიღს.	25.10
საიჯარო	დისკონტირების განაკვეთი, რომელიც იჯარის დასაწყისში განაპირობებს	13.8

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი	(ა) მინიმალური საიჯარო გადასახდელებისა და (ბ) არაგარანტირებული წარჩენი ღირებულების ახლანდელ ღირებულებათა ჯამის ტოლობას (i) იჯარით გაცემული აქტივის რეალური ღირებულებისა (ii) და მეიჯარის ნებისმიერი თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯების ჯამთან.	
საპროცენტო განაკვეთის რისკი	რისკი, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება, ან ფინანსური ინსტრუმენტიდან მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ნაკადები შეიცვლება საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების ცვლილების შესაბამისად.	30.8
მასშტაბური- მატერიალური ფასეულობები	აქტივები, რომლებიც: (ა) წარმოდგენილია მასალების, ან მარაგების სახით და განკუთვნილია წარმოების პროცესში გამოსაყენებლად; (ბ) წარმოდგენილია მასალების, ან მარაგების სახით და განკუთვნილია მომსახურების პროცესში გამოსაყენებლად, ან გასაბაწილებლად; (გ) გათვალისწინებულია გასაყიდად, ან განაწილებისათვის ჩვეულებრივი საქმიანობისას; ან (დ) წარმოების პროცესში გასაყიდად, ან განაწილებისათვის.	12.9
საინვესტიციო საქმიანობა	გრძელვადიანი აქტივებისა და სხვა ინვესტიციების, რომლებიც არ შედის ფულადი სახსრების ექვივალენტებში, შემენა და გასვლა.	2.8
საინვესტიციო ქონება	ქონება (მიწა ან შენობები, ან შენობის ნაწილი, ან ორივე), რომელსაც ფლობენ საიჯარო შემოსავლების	16.7

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
	მიღების ან კაპიტალის ღირებულების ზრდის, ან ორივე ამ მიზნით, გარდა ისეთი მიზნებისა, როგორიცაა:	
	(ა) საქონლის ან მომსახურების წარმოებაში ან მიწოდებაში, ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის გამოყენება; ან	
	(ბ) გაყიდვა ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში.	
ერთობლივი კონტროლი	მავალდებულებელი შეთანხმება საქმიანობაზე კონტროლის ფუნქციების განაწილების შესახებ.	8.6
ერთობლივი საქმიანობა	მავალდებულებელი შეთანხმება, რომლითაც ორი ან მეტი მონაწილე მხარე ერთობლივად კონტროლირებადი ეკონომიკური საქმიანობის წარმართვის ვალდებულებას იღებს.	8.6
ზედა რგოლის ხელმძღვანელობა	(ა) ერთეულის ყველა დირექტორი, ან მისი მმართველი ორგანოს წევრები; და (ბ) სხვა პირები, რომლებიც უფლებამოსილნი და პასუხისმგებელნი არიან ანგარიშვალდებული ერთეულის საქმიანობის დაგეგმვაზე, მართვასა და კონტროლზე. ზედა რგოლის ხელმძღვანელი პერსონალი, რომელიც აკმაყოფილებს ამ პირობას, შემდეგია: (i) მთლიანი მთავრობის ერთეულის მმართველი ორგანოს წევრი, რომელიც უფლებამოსილი და პასუხისმგებელია ანგარიშვალდებული ერთეულის საქმიანობის დაგეგმვაზე, მართვასა და	20.4

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

	კონტროლზე;	
	(ii) ამ წევრის ნებისმიერი მთავარი მრჩეველი; და	
	(iii) გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც იგი წარმოადგენს პარაგრაფით (ა) განსაზღვრულ პირს, არის ანგარიშვალდებული ერთეულის ზედა რგოლის მენეჯერების ჯგუფის წევრი, მათ შორის ანგარიშვალდებული ერთეულის მთავარი აღმასრულებელი, ან მუდმივი ხელმძღვანელი.	
იჯარა	მხარეთა შეთანხმება, რომლის თანახმად მიიჯარე, საიჯარო გადასახდელის ან გადასახდელების სერიის მიღების მიზნით, მოიჯარეს გადასცემს აქტივის გამოყენების უფლებას შეთანხმებული ვადის განმავლობაში.	13.8
იჯარის ვადა	მოიჯარის მიერ იჯარით აღებული აქტივით სარგებლობის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული დროის მონაკვეთი, რომელიც არ ექვემდებარება შეცვლას ან გაუქმებას, იმ დამატებით დროის მონაკვეთთან ერთად, რომლის განმავლობაში მოიჯარეს, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ოფციის თანახმად, უფლება აქვს გააგრძელოს აქტივის გამოყენება გარკვეული დამატებითი თანხის გადახდის ან გადაუხდელობის პირობით მაშინ, როდესაც იჯარის დასაწყისში გონივრულად მოსალოდნელია, რომ მოიჯარე ისარგებლებს ამ ოფციით.	13.8
იურიდიული	მოვალეობა, რომელიც წარმოიქმნება:	19.18

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
მოვალეობა	(ა) კონტრაქტის (კონტრაქტში მოცემული აშკარა, ან ნაგულისხმევი პირობების შედეგად); (ბ) კანონმდებლობის; ან (გ) კანონის სხვა მოქმედების შედეგად.	
მოიჯარის ნამეტი სასესხო საპროცენტო განაკვეთი	საპროცენტო განაკვეთი, რომლის გადახდაც მოიჯარეს მოუწევდა ანალოგიური იჯარისათვის ან, თუ ამის დადგენა შეუძლებელია, ის საპროცენტო განაკვეთი, რომელსაც იჯარის დასაწყისში მოიჯარე გადაიხდიდა ამ აქტივის შესაძენად საჭირო ოდენობის სესხისათვის, იმავე პერიოდზე და ასეთივე უზრუნველყოფით.	13.8
ვალდებულებები	ერთეულის მიმდინარე მოვალეობები, რომლებიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად და რომელთა დასაფარად მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებელის, ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა.	1.7
ლიკვიდობის რისკი	რისკი, რომ ერთეული დადგება სირთულის წინაშე ფულადი სახსრებით, ან სხვა ფინანსური აქტივით ფინანსური ვალდებულებების დაფარვასთან დაკავშირებული მოვალეობების შესრულებისას.	30.8
სესხები და მოთხოვნები	არაწარმოებული ფინანსური აქტივები, რომლებსაც გააჩნია ფიქსირებული ან განსაზღვრადი გადასახდელები და აქტიურ ბაზარზე მათი ფასი კოტირებული არ არის, გარდა იმ არაწარმოებული აქტივებისა:	29.10
	(ა) რომელთა გაყიდვასაც ერთეული	

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

	დაუყოვნებლივ ან უახლოეს მომავალში ვარაუდობს, რომლებიც კლასიფიცირებული უნდა იყოს, როგორც სავაჭროდ გამიზნული და რომელთაც ერთეული თავდაპირველი აღიარებისას განსაზღვრავს რეალური ღირებულებით აღრიცხვისათვის, ნამეტში ან დეფიციტში ასახვით;	
	(ბ) რომლებსაც ერთეული თავდაპირველი აღიარებისას განიხილავს, როგორც გასაყიდად არსებულს; ან	
	(გ) რომელთათვისაც მფლობელმა შესაძლოა ვერ ამოიღოს მისი მთლიანი საწყისი ინვესტიცია, საკრედიტო ხაზის გაუარესების გარდა, სხვა მიზეზის გამო და კლასიფიცირებული იქნება გასაყიდად არსებულად.	
სასესხო ვალდებულება	ფინანსური ვალდებულებები, გარდა მოკლევადიანი სავაჭრო კრედიტორული დავალიანებისა.	30.8
საბაზრო რისკი	რისკი იმისა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება, ან ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადები განიცდის ცვლილებას საბაზრო ფასების ცვლილებების გამო. საბაზრო რისკი სამი ტიპის რისკისაგან შედგება: სავალუტო რისკი, საპროცენტო განაკვეთის რისკი და სხვა საფასო რისკი.	30.8
საბაზრო ღირებულება	თანხა, რომლის მიღებაც შესაძლებელია ფინანსური ინსტრუმენტის აქტიურ ბაზარზე გაყიდვით, ან რომელიც გადასახდელია ფინანსური ინსტრუმენტის შეძენისას.	15.9

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
არსებითი	აღრიცხვის ელემენტების გამოტოვება, ან დაშვებული უზუსტობები არსებითია, თუ ისინი ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში გავლენას ახდენს მომხმარებლის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ გადაწყვეტილებებზე, ან შეფასებებზე. არსებითობა დამოკიდებულია აღრიცხვის ელემენტების გამოტოვების ან უზუსტობის ბუნებასა და სიდიდეზე, გარემო პირობების გათვალისწინებით. არსებითობის განმსაზღვრელი ფაქტორი შესაძლოა იყოს ელემენტების ბუნება, ან სიდიდე, ან ორივე ერთად.	1.7
მინიმალური საიჯარო გადასახდელები	გადასახდელებია, რომლის გადახდა მოეთხოვება, ან შეიძლება მოეთხოვოს მოიჯარეს იჯარის ვადის გასვლამდე, მეიჯარისათვის ასანაზღაურებელი პირობითი საიჯარო ქირის, გაწეული მომსახურების დანახარჯების, თუ ამგვარი რამ არსებობს, და გადახდილი გადასახადების გარდა, შემდეგ გადასახდელებთან ერთად: (ა) მოიჯარისათვის _მოიჯარის ან მასთან დაკავშირებული რომელიმე მხარის მიერ გარანტირებული თანხები; ან (ბ) მეიჯარისათვის - ნებისმიერი წარჩენი ღირებულება, რომელიც მეიჯარისათვის გარანტირებულია:: (i) მოიჯარის მიერ; (ii) მოიჯარესთან დაკავშირებული მხარის მიერ; ან (iii) მეიჯარისგან დამოუკიდებელი ნებისმიერი მესამე მხარის	13.8

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

მიერ, რომელსაც გააჩნია ამ გარანტიის შედეგად წარმოშობილი მოვალეობების შესრულების ფინანსური შესაძლებლობა.

თუმცა, იმ შემთხვევაში, როდესაც მოიჯარეს აქტივის გამოსყიდვის უფლება აქვს ისეთი ფასით, რომელიც მოსალოდნელია, რომ აქტივის რეალურ ღირებულებაზე გაცილებით დაბალი იქნება უფლების გამოყენების თარიღისათვის და იჯარის დასაწყისისათვის არსებობს გონივრული რწმენა ამ უფლების გამოყენებისა, მაშინ მინიმალური საიჯარო გადასახდელები მოიცავს იჯარის ვადის განმავლობაში გამოსყიდვის უფლების გამოყენების სავარაუდო თარიღამდე გადასახდელ მინიმალურ თანხებს და აქტივის გამოსასყიდ თანხას.

უმცირესობის წილი

კონტროლირებული ერთეულის ნამეტის, ან დეფიციტის და წმინდა აქტივების/კაპიტალის ნაწილი, რომელიც მიეკუთვნება წმინდა აქტივების/კაპიტალის წილს, რომელსაც მაკონტროლებელი ერთეული პირდაპირ, ან არაპირდაპირ არ ფლობს კონტროლირებული ერთეულების მეშვეობით.

6.7

ფულადი მუხლები

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

4.10

ფულადი ფინანსური აქტივები და

ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები, რომლებიც

15.9

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
ფინანსური ვალდებულებები (ასევე ეწოდება ფულადი ფინანსური ინსტრუმენტები)	მიღებული, ან გადახდილი იქნება ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თანხის ოდენობით.	
დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამა	არის ფიქსირებული შენატანის სქემა (სახელმწიფო პროგრამების და შერეული სოციალური უზრუნველყოფის პროგრამის გარდა), ან ფიქსირებული დახმარების სქემა (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 დახმარებების დონე განისაზღვრება იმის გაუთვალისწინებლად, რომელ ერთეულში მუშაობენ ისინი.	25.10
მრავალწლიანი ბიუჯეტი	ერთ წელზე მეტი პერიოდისათვის დამტკიცებული ბიუჯეტი. იგი არ მოიცავს გამოქვეყნებულ წინასწარ შეფასებებს, ან საპროგნოზო მაჩვენებლებს, რომელიც განეკუთვნება მოცემული საბიუჯეტო პერიოდის შემდგომ პერიოდს.	24.7
წმინდააქტივები/კაპი ტალი	ერთეულის აქტივების ის ნაწილი, რომელიც რჩება ერთეულის ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ.	1.7
წმინდა ინვესტიცია უცხოურ ქვეგანაყოფში	ანგარიშვალდებული ერთეულის წილის ოდენობა უცხოური ქვეგანაყოფის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში.	4.10

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
წმინდა საიჯარო ინვესტიცია	მთლიანი საიჯარო ინვესტიცია დისკონტირებული საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთით.	13.8
ნეტო (წმინდა) სარეალიზაციო ღირებულება	საოპერაციო საქმიანობის ჩვეულებრივი მსვლელობისას პროგნოზირებული გასაყიდი ფასი, პროდუქციის დასრულებისათვის გაყიდვის, გაცვლის, ან განაწილებისათვის საჭირო პროგნოზირებული დანახარჯების გამოკლებით.	12.9
შეუქცევადი იჯარა	ისეთი ტიპის იჯარაა, რომლის შეწყვეტა შესაძლებელია მხოლოდ: (ა) გაუთვალისწინებელი მოვლენის შედეგად, რომელსაც პირდაპირი კავშირი არა აქვს იჯარასთან; (ბ) მეიჯარის ნებართვით; ან (გ) თუ მოიჯარე აპირებს იმავე აქტივის იჯარის განახლებას, ან სხვა ანალოგიური აქტივის იჯარით აღებას იმავე მეიჯარისაგან; (დ) მოიჯარის მიერ ისეთი დამატებითი თანხის გადახდა, რომ იჯარის დასაწყისში საკმაოდ დამაჯერებელია იჯარის ვადის გაგრძელება.	13.8
არაფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივები	ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გარდა სხვა აქტივები.	21.14
არაგაცვლითი ოპერაციები	ოპერაცია, რომელიც არ არის გაცვლითი ოპერაცია. არაგაცვლითი ოპერაციაში ერთეული იღებს რესურსს სხვა ერთეულიდან, რომელშიც სანაცვლოდ პირდაპირ არ იხდის დაახლოებით იმავე ღირებულების რესურსს, ან სხვა ერთეულს აწვდის რესურსს	9.11

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
არაფულადი მუხლები	დაახლოებით იმავე ღირებულების რესურსის მიღების გარეშე.	
განმარტებითი შენიშვნები	მუხლები, რომელიც არ არის ფულადი მუხლები. მოიცავს დამატებით ინფორმაციას, გარდა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში, წმინდა აქტივების/საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციისა. განმარტებით შენიშვნებში მოცემულია ამ ანგარიშგებებში წარმოდგენილი მუხლების სიტყვიერი დახასიათება, ან მათ შესახებ დეტალიზებული მონაცემები, ასევე ინფორმაცია იმ მუხლების შესახებ, რომლებიც არ აკმაყოფილებს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების კრიტერიუმებს.	10.7 1.7
მაგალდებულებელი მოვლენა	მოვლენა, რომელიც წარმოშობს იურიდიულ ან კონსტრუქციულ მოვალეობას, რის შედეგად ერთეულს არა აქვს რეალური ალტერნატივა ამ ვალდებულების დაფარვის გარდა.	19.18
წამგებიანი ხელშეკრულება	აქტივების ან მომსახურებების გაცვლის შესახებ კონტრაქტი, რომლის მიხედვით მოვალეობების შესასრულებლად აუცილებელი ხარჯები აღებატება კონტრაქტით გათვალისწინებულ მოსალოდნელ ეკონომიკურ სარგებელს, ან მომსახურების პოტენციალს.	19.18
საოპერაციო საქმიანობა	ერთეულის საქმიანობა, რომელიც არ არის საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობა.	2.8
საოპერაციო იჯარა	ისეთი ტიპის იჯარა, რომელიც არ შეიძლება ჩაითვალოს ფინანსურ	13.8

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
ოპერატორი (შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების შემთხვევაში)	იჯარად. ერთეული, რომელიც შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებით იყენებს აქტივს საზოგადოებრივი მომსახურებების გასაწევად, რომელიც ექვემდებარება უფლების გადამცემის კონტროლს.	32.8
თავდაპირველი ბიუჯეტი	საბიუჯეტო პერიოდისათვის დამტკიცებული საწყისი ბიუჯეტი.	24.7
დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი სარგებელი	დაქირავებულის სარგებელი (შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლისა და შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებლის გარდა), რომელთა გადახდის ვადა არ დგება მომუშავეს მიერ შესაბამისი მომსახურების გაწევის დასრულებიდან თორმეტი თვის განმავლობაში.	25.10
სხვა საფასო რისკი	რისკი, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება ან ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადები შეიძლება მერყეობდეს საბაზრო ფასების ცვლილების (საპროცენტო განაკვეთის რისკის, ან სავალუტო რისკის გარდა) შედეგად, ამგვარი ცვლილებები გამოწვეული იქნება ცალკეული ფინანსური ინსტრუმენტის, ან მისი ემიტენტისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკური ფაქტორებით, თუ სხვა ფაქტორებით, რომლებიც გავლენას ახდენს ბაზარზე მიმოქცევად ყველა მსგავს ფინანსურ ინსტრუმენტზე.	30.8
ზედამხედველობა	ერთეულის საქმიანობაზე თვალყურის დევნება კონტროლის უფლებამოსილებითა და პასუხისმგებლობით, ან ფინანსურ და საოპერაციო გადაწყვეტილებებზე მნიშვნელოვანი ზეგავლენის მოხდენის უფლებით.	20.4

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება	ქონება, რომელსაც ფლობენ (მესაკუთრე ან მოიჯარე ფინანსური იჯარის შემთხვევაში) წარმოებაში საქონლის ან მიწოდების, მომსახურების გაწევის ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის.	16.7
ვადაგადაცილებული	ფინანსური აქტივი ვადაგადაცილებულად მიიჩნევა, თუ კონტრაგენტი დაარღვევს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ გადახდის ვადას.	30.8
წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება	წინა პერიოდებში მომუშავის მიერ გაწეული მომსახურებისათვის ფიქსირებული სოციალური პროგრამის ვალდებულების ახლანდელი ღირებულების ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია მიმდინარე პერიოდში შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის ან მომუშავის სხვა გრძელვადიანი სარგებლის შემოღებით, ან ცვლილებით. წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება შეიძლება იყოს დადებითი (ახალი სარგებლის შემოღების ან გაზრდის შემთხვევაში დადგენილი სარგებლის ვალდებულების ახლანდელი ღირებულების გაზრდით) და უარყოფითი (არსებული სარგებლის შეცვლის შემთხვევაში დადგენილი სარგებლის ვალდებულების ახლანდელი ღირებულების შემცირებით).	25.10
პროგრამის აქტივები	მოიცავს: (ა) მომუშავეთა გრძელვადიანი სარგებლის ფონდის მფლობელობაში არსებულ აქტივებს; და (ბ) მაკვალიფიცირებელ სადაზღვევო პოლისებს.	25.10

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის პროგრამები	ოფიციალური ან არაოფიციალური შეთანხმებები, რომელთა შესაბამისად ერთეული შრომითი საქმიანობის შემდგომ სარგებელს უზდის ერთ ან მეტ მომუშავეს.	25.10
შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი	დაქირავებულთა სარგებელი (შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებლის გარდა), რომლებიც გადასახდელია შრომითი საქმიანობის დასრულების შემდეგ.	25.10
ფიქსირებული სოციალური პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულების დისკონტირებული ღირებულება	ფიქსირებული სოციალური პროგრამით გათვალისწინებული ვალდებულების ახლანდელი ღირებულება არის მომუშავის მიერ მიმდინარე და წინა პერიოდებში გაწეული მომსახურების შედეგად წარმოშობილი ვალდებულების დასაფარად საჭირო თანხების ახლანდელი ღირებულება, პროგრამის აქტივების ჩათვლით.	25.10
წარსადგენი ვალუტა	ვალუტა, რომელიც გამოიყენება ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენად..	4.10
წინა პერიოდის შეცდომები	ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებული უზუსტობა ან ელემენტების გამოტოვება, წარმოქმნილი ერთი ან რამდენიმე პერიოდის წინ იმის გამო, რომ ვერ იქნა, ან არასწორად იქნა გამოყენებული საიმედო ინფორმაცია, რომელიც: (ა) ხელმისაწვდომი იყო, როცა შესაბამისი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება დამტკიცებული იყო გამოსაქვეყნებლად; და (ბ) მართლზომიერად მოსალოდნელი იყო, რომ	3.7

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

მომიებული და
გათვალისწინებული იქნებოდა
ფინანსური ანგარიშგების
მომზადებისა და წარდგენის
დროს.

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

**ძირითადი
საშუალებები**

მატერიალური აქტივები, რომლებიც:

17.13

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

**პროპორციული
კონსოლიდაცია**

სააღრიცხვო მეთოდი, რომლის
თანახმად სრულუფლებიანი
მონაწილის წილი ერთობლივ
კონტროლს დაქვემდებარებული
ერთეულის აქტივებში,
ვალდებულებებში, შემოსავლებსა და
ხარჯებში გაერთიანებულია
სრულუფლებიანი მონაწილის
კონსოლიდირებული ფინანსური
ანგარიშგების მსგავს მუხლში, ან
წარდგენილია ცალკე მუხლად
სრულუფლებიანი მონაწილის
კონსოლიდირებულ ფინანსურ
ანგარიშგებაში.

8.6

**პერსპექტიულად
გამოყენება**

სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების
პერსპექტიულად გამოყენება და
სააღრიცხვო შეფასებაში შეტანილი

3.7

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

ცვლილებების ეფექტის აღიარება
გულისხმობს:

- (ა) ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებას ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და პირობების მიმართ, იმ თარიღის შემდეგ, როცა სააღრიცხვო პოლიტიკა შეიცვალა; და
- (ბ) სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილების ეფექტის აღიარებას მიმდინარე და იმ მომავალ პერიოდებში, რომლებზეც გავლენას ახდენს ეს ცვლილება.

ანარიცხები

ვალდებულებები, რომელთა დაფარვის ვადა ან ოდენობა განუსაზღვრელია. 19.18

მფლობელის მიერ
დაბრუნებადი
ფინანსური
ინსტრუმენტი

ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც მფლობელს უფლებას აძლევს ეს ინსტრუმენტი დაუბრუნოს ემიტანტს ფულადი სახსრების, ან სხვა ფინანსური აქტივის მისაღებად, ან რომელიც ავტომატურად უბრუნდება ემიტანტს მომავალში განუსაზღვრელი მოვლენის მოხდენის, ან ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელის გარდაცვალების, ან პენსიაზე გასვლის შემთხვევაში.. 28.9

კვალიფიცირებადი
აქტივი

აქტივი, რომლის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მომზადებისათვის საჭიროა დროის მნიშვნელოვანი პერიოდი. 5.5

მაკვალიფიცირებელი
სადაზღვევო პოლისი

წარმოადგენს მზღვეველის, რომელიც არ არის ანგარიშვალდებული სამეურნეო ერთეულის დაკავშირებული მხარე (როგორც განსაზღვრულია სსბასს 20-ში), მიერ 25.10

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

გამოშვებულ სადაზღვევო პოლისს¹
თუ პოლისიდან მიღებული
შემოსულობები:

- (ა) გამოიყენება მხოლოდ
ფიქსირებული სოციალური
პროგრამით განსაზღვრული
მომუშავის სარგებლის
გადასახდელად ან
დასაფინანსებლად; და
- (ბ) ხელმისაწვდომი არ არის
ერთეულის საკუთარი
კრედიტორებისათვის
(გაკოტრების შემთხვევაშიც კი)
და არ უბრუნდება
ანგარიშვალდებულ ერთეულს,
იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც:
 - (i) პოლისიდან მიღებული
შემოსულობა
წარმოადგენს ჭარბ
აქტივებს, რომლებიც
საჭირო არ არის
მომუშავის ყველა
შესაბამისი სარგებლის
ვალდებულების
დასაფარად პოლისით;
ან
 - (ii) პოლისიდან მიღებული
შემოსავალი უბრუნდება
ანგარიშვალდებულ
ერთეულს
მომუშავისათვის უკვე
გადახდილი სარგებლის
ასანაზღაურებლად.

**აღდგენითი
ღირებულება
(აქტივის, ან**

აქტივის, ან ფულადი სახსრების
წარმომქმნელი ერთეულის რეალურ
ღირებულებას, შემცირებულს მისი

26.13

¹ მაკვალიფიცირებული სადაზღვევო პოლისი ყველა შემთხვევაში არ წარმოადგენს სადაზღვევო ხელსეკრულებას (იხ. შესაბამისი საერთაშორისო და ეროვნული სტანდარტი სადაზღვევო ხელშეკრულებების აღრიცხვისათვის).

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის)	გაყიდვის დანახარჯებით, და მისი გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი თანხა.	
აღდგენითი ღირებულება (ძირითადი საშუალებები)	ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და მისი გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი თანხა.	17.13
მომსახურების აღდგენითი თანხა	არაფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და მისი გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი თანხა.	21.14
ყიდვა-გაყიდვის ჩვეულებრივი გზა	ფინანსური აქტივის ყიდვა ან გაყიდვა კონტრაქტით, რომლის პირობებიც მოითხოვს აქტივის მოწოდებას, როგორც წესი, რეგულირებით განსაზღვრულ ან ბაზარზე აღიარებულ ვადებში.	29.10
დაკავშირებული მხარე	მხარეები დაკავშირებულად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, თუ ერთ მხარეს შესაძლებლობა აქვს (ა) გააკონტროლოს მეორე მხარე, (ბ) მნიშვნელოვანი ზეგავლენა გაანხორციელოს მეორე მხარეზე ფინანსური და საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიღებისას, ან იმ შემთხვევაში, თუ დაკავშირებული მხარის ერთეული და სხვა მხარე ექვემდებარება საერთო კონტროლს. დაკავშირებული მხარეებია: (ა) ერთეულები, რომლებიც პირდაპირ, ან ერთი ან მეტი შუალედური რგოლის საშუალებით არაპირდაპირ აკონტროლებენ ანგარიშვალდებულ ერთეულს, ან კონტროლდებიან მის მიერ; (ბ) მეკავშირე ერთეულები (იხ.	20.4

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

ფასს 7, ინვესტიციები
მეკავშირე ერთეულებში)

- (გ) პირები, რომლებიც ანგარიშვალდებულ ერთეულში პირდაპირ, ან არაპირდაპირ ფლობენ წილს, რაც მათ მნიშვნელოვანი ზეგავლენის საშუალებას აძლევს მოცემულ ერთეულზე და ნებისმიერი ამ პირის ოჯახის წევრებზე.
- (დ) ზედა რგოლის ხელმძღვანელები და მათი ოჯახის წევრები; და
- (ე) ერთეულები, რომლებიც (გ) ან (დ) ქვეპუნქტებში აღნიშნული ნებისმიერი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ ფლობს მნიშვნელოვან წილს, ან ის ერთეულები, რომლებზეც პირს მნიშვნელოვანი ზეგავლენის მოხდენა შეუძლია.

დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები

რესურსების ან ვალდებულებების გადაცემა დაკავშირებულ მხარეებს შორის, მიუხედავად იმისა, მოითხოვება თუ არა თანხის გადახდა. დაკავშირებულ მხარეთა შორის ოპერაციებს არ განეკუთვნება ის ოპერაციები სხვა ერთეულთან, რომელიც დაკავშირებული მხარეა მხოლოდ მისი ეკონომიკური დამოკიდებულების გამო ანგარიშვალდებულ ერთეულზე, ან სახელმწიფო მმართველობის იმ ერთეულზე, რომლის ნაწილსაც იგი წარმოადგენს.

20.4

ზედა რგოლის ხელმძღვანელობის ანაზღაურება

ნებისმიერი ანაზღაურება ან სარგებელი, რომელიც ზედა რგოლის ხელმძღვანელმა პირებმა პირდაპირ ან არაპირდაპირ მიიღეს ანგარიშვალდებულ ერთეულიდან იმ მომსახურებისათვის, რომელიც მათ გაუწიეს ერთეულს თავიანთ

20.4

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
	ამპლუაში, როგორც მმართველი ორგანოს წევრებმა, ან ანგარიშვალდებული ერთეულის თანამშრომლებმა.	
საანგარიშგებო თარიღი	საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო დღე, რომელსაც განეკუთვნება ფინანსური ანგარიშგება.	2.8
სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოები	ორიგინალური და დაგეგმილი გამოკვლევები, რომლებიც ხორციელდება ახალი სამეცნიერო ან ტექნიკური ცოდნის მისაღებად.	31.16
ნარჩენი ღირებულება (მირითადი საშუალების ან არამატერიალური აქტივის)	შეფასებითი თანხა, რომელსაც ერთეული ამჟამად მიიღებდა აქტივის გაყიდვიდან, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით, აქტივს რომ ჰქონოდა მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოსთვის მოსალოდნელი მდგომარეობა და ასაკი.	17.13
შეზღუდვები გადაცემულ აქტივებზე	პირობები, რომელიც ზღუდავს, ან განსაზღვრავს იმ მიზნებს, რომლისთვისაც გადაცემული აქტივი შეიძლება იქნას გამოყენებული, მაგრამ არ მიუთითებს, რომ მომავალი ეკონომიკური სარგებელი, ან მომსახურების პოტენციალი უნდა დაუბრუნდეს აქტივის გადამცემს იმ შემთხვევაში, თუ აქტივი განსაზღვრული მიზნების შესაბამისად არ იქნება გამოყენებული.	23.7
რესტრუქტურირაცია	ერთეულის ხელმძღვანელობის მიერ შედგენილი და კონტროლირებადი პროგრამა, რომელიც მნიშვნელოვნად ცვლის: (ა) ერთეულის საქმიანობის მასშტაბს; ან (ბ) საქმიანობის წარმართვის ხერხებს.	19.18

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
რეტროსპექტულად გამოყენება	ახალი საადრიცხვო პოლიტიკის იმდაგვარი გამოყენება ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და პირობების მიმართ, თითქოს ეს პოლიტიკა ყოველთვის გამოიყენებოდა.	3.7
რეტროსპექტულად გადაანგარიშება	ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების თანხების აღიარების, შეფასებისა და განმარტებების გასწორება იმგვარად, თითქოს წინა პერიოდში შეცდომა არასოდეს დაშვებულია.	3.7
შემოსავალი პროგრამის აქტივებიდან	პროგრამის აქტივებიდან მიღებული პროცენტები, დივიდენდები, ან ანალოგიური განაწილება და პროგრამის აქტივებიდან მიღებული სხვა სახის შემოსავალი, პროგრამის აქტივებთან დაკავშირებული რეალიზებული თუ არარეალიზებული შემოსულობის ან ზარალის ჩათვლით და პროგრამის ადმინისტრირებისათვის საჭირო დანახარჯებისა (გარდა იმ დანახარჯებისა, რომლებიც გათვალისწინებული იყო აქტუარულ დაშვებებში ფიქსირებული სოციალური პროგრამის ვალდებულების შესაფასებლად) და თვით პროგრამიდან გადასახდელი გადასახადების გამოკლებით.	25.10
შემოსავალი	ერთეულში საანგარიშგებო პერიოდის განამვლობაში შემოსული ეკონომიკური სარგებლის, ან მომსახურების პოტენციალის მთლიანი თანხა, რომელიც გამოიხატება ნეტო აქტივების/კაპიტალის ზრდით, მესაკუთრეთა მხრიდან დამატებითი შენატანების გარეშე.	1.7
სეგმენტი	ერთეულის განსხვავებული საქმიანობა, ან საქმიანობების ჯგუფი,	18.9

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

სეგმენტის
სააღრიცხვო
პოლიტიკა

რომლისთვისაც მართებულია ფინანსური ანგარიშგების ცალკე წარმოდგენა იმ მიზნით, რომ (ა) შეფასდეს ერთეულის წარსული საქმიანობის შედეგები მისი ამოცანების შესრულების თვალსაზრისით, და (ბ) მიღებულ იქნას გადაწყვეტილებები მომავალში რესურსების განაწილების შესახებ.

კონსოლიდირებული ჯგუფის, ან ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენისათვის შემოღებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, ასევე ის სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც კონკრეტულად უკავშირდება სეგმენტის ანგარიშგებას.

18.27

სეგმენტის აქტივები

საოპერაციო აქტივები, რომლებიც გამოიყენება სეგმენტის საოპერაციო საქმიანობის დროს და უშუალოდ მიეკუთვნება სეგმენტს, ან შესაძლოა დასაბუთებულად განაწილდეს მოცემულ სეგმენტზე.

იმ შემთხვევაში, თუ სეგმენტის შემოსავალი მოიცავს პროცენტის ან დივიდენდის სახით მიღებულ შემოსავალს, სეგმენტის აქტივები მოიცავს მასთან დაკავშირებულ დებიტორულ დავალიანებას, სესხებს, ინვესტიციებს ან შემოსავლის მომტან სხვა აქტივებს.

სეგმენტის აქტივები არ მოიცავს მოგების გადასახადს, ან მოგების გადასახადის ექვივალენტურ აქტივებს, რომლებიც აღიარდება მოგების გადასახადის, ან მოგების გადასახადის ექვივალენტური გადასახადების გადახდის ვალდებულების ასახვისათვის შემუშავებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების

18.27

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

შესაბამისად.
 სეგმენტის აქტივები მოიცავს
 კაპიტალმეთოდის მიხედვით
 აღრიცხულ ინვესტიციებს მხოლოდ
 მაშინ, თუ ამგვარი ინვესტიციებიდან
 მიღებული ნეტო ნამეტი (დეფიციტი)
 შედის სეგმენტის შემოსავალში.
 სეგმენტის აქტივები მოიცავს
 კონტროლის უფლების მქონე
 ინვესტორის წილს ერთობლივად
 კონტროლირებული ერთეულის
 საოპერაციო აქტივებში, რომლებიც
 აღირიცხება პროპორციული
 კონსოლიდირებული მეთოდის
 მიხედვით, სსბასს 8-ის, *ერთობლივ
 საქმიანობაში მონაწილეობა*,
 შესაბამისად.
 სეგმენტის აქტივები განისაზღვრება
 შესაბამისი დათმობების
 გამოქვითვების შემდეგ, რომელიც
 ერთეულის ფინანსური
 მდგომარეობის ანგარიშგებაში
 აღირიცხება პირდაპირი
 ურთიერთჩათვლის სახით.

სეგმენტის ხარჯი

ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია
 სეგმენტის საოპერაციო
 საქმიანობასთან და პირდაპირ
 მიეწერება მოცემულ სეგმენტს, და
 ხარჯის შესაბამისი ნაწილი, რომელიც
 შეიძლება დასაბუთებულად
 მიეკუთვნოს მოცემულ სეგმენტს, მათ
 შორის გარე მხარეებისათვის
 მიწოდებულ საქონელთან და
 მომსახურებასთან, ან იმავე
 ერთეულის სხვა სეგმენტებთან
 დადებულ გარიგებებთან
 დაკავშირებული ხარჯები. სეგმენტის
 ხარჯს არ მიეკუთვნება:
 (ა) პროცენტები, მათ შორის სხვა
 სეგმენტების მიერ გაცემულ

18.27

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

- ავანსებსა და სესხებზე, თუ სეგმენტის საქმიანობა უმთავრესად არ არის ფინანსური შინაარსის;
- (ბ) ინვესტიციების გაყიდვით ან ვალის დაფარვიდან მიღებული ზარალი, თუ სეგმენტის საქმიანობა უმთავრესად არ არის ფინანსური შინაარსის;
- (გ) ერთეულის წილი მეკავშირე ერთეულების, ერთობლივი საქმიანობის ან სხვა ინვესტიციების ნეტო დეფიციტში, ან ზარალში, რომელიც აღრიცხულია კაპიტალ-მეთოდის მიხედვით;
- (დ) საშემოსავლო გადასახადი, ან საშემოსავლო გადასახადის ეკვივალენტური ხარჯები, რომელთა აღიარება ხორციელდება საშემოსავლო გადასახადის, ან საშემოსავლო გადასახადის ეკვივალენტური გადასახადების გადახდის ვალდებულების ასახვისათვის შემუშავებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად; ან
- (ე) ზოგადი ადმინისტრაციული ხარჯები, სათაო ოფისის ხარჯები და სხვა ხარჯები, რომლებიც წარმოიშობა ერთეულის დონეზე და მთლიანად უკავშირდება ერთეულს. თუმცა, ზოგჯერ სეგმენტის სახელით დანახარჯები გაიწევა ერთეულის დონეზე. ასეთი დანახარჯები განეკუთვნება სეგმენტის ხარჯებს, თუ ისინი უკავშირდება სეგმენტის

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

ძირითად საქმიანობას და შესაძლოა მათი უშუალოდ მიკუთვნება ან დასაბუთებულად განაწილება სეგმენტზე.

სეგმენტის ხარჯი მოიცავს კონტროლის უფლების მქონე ინვესტორის წილს ერთობლივად კონტროლირებადი საქმიანობის ხარჯებში, რომელიც აღირიცხება პროპორციული კონსოლიდირების მეთოდის მიხედვით, სსბასს 8-ის შესაბამისად.

სეგმენტის იმ საქმიანობისათვის, რომელიც უმთავრესად ფინანსური ხასიათისაა, სეგმენტის ანგარიშგების მიზნებისათვის საპროცენტო შემოსავალი და საპროცენტო ხარჯი შესაძლოა აისახოს ერთ ნეტო თანხად მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნული მუხლები გაერთიანებულია კონსოლიდირებულ ან ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

**სეგმენტის
ვალდებულებები**

საოპერაციო ვალდებულებები, რომლებიც წარმოიშობა სეგმენტის საოპერაციო საქმიანობიდან და უშუალოდ განეკუთვნება სეგმენტს, ან შესაძლოა დასაბუთებულად მიეკუთვნოს მოცემულ სეგმენტს. თუ სეგმენტის ხარჯები მოიცავს საპროცენტო ხარჯს, სეგმენტის ვალდებულებები მოიცავს მასთან დაკავშირებულ საპროცენტო ვალდებულებებს.

სეგმენტის ვალდებულებები მოიცავს ერთობლივად კონტროლირებად ერთეულში კონტროლის უფლების მქონე ინვესტორის წილს, რომელიც აღირიცხება პროპორციული

18.27

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

სეგმენტის
შემოსავალი

კონსოლიდირების მეთოდის მიხედვით, სსბასს 8-ის შესაბამისად. სეგმენტის ვალდებულებები არ მოიცავს მოგების გადასახადს, ან მოგების გადასახადის ექვივალენტურ ვალდებულებებს, რომელთა აღიარება ხორციელდება მოგების გადასახადის, ან მოგების გადასახადის ექვივალენტური გადასახადების გადახდის ვალდებულების ასახვისათვის შემუშავებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად.

შემოსავალი, რომელიც წარმოდგენილია ერთეულის ფინანსური საქმიანობის შედეგების ანგარიშგებაში, რომელიც უშუალოდ მიეკუთვნება სეგმენტს და საწარმოს შემოსავლის შესაბამისი ნაწილი, რომელიც მიღებულია ბიუჯეტის ასიგნებებიდან ან ანალოგიური განაწილებიდან, გრანტებიდან, ტრანსფერებიდან, ჯარიმებიდან, მოსაკრებლებიდან, ან გარე მომხმარებლისათვის მიყიდული პროდუქციიდან, ან იმავე ერთეულის სხვა სეგმენტებთან დადებული გარიგებებიდან და დასაბუთებულად შეიძლება მიეკუთვნოს მოცემულ სეგმენტს. სეგმენტის შემოსავალს არ მიეკუთვნება:

- (ა) პროცენტის ან დივიდენდის სახით მიღებული შემოსავალი, მათ შორის სხვა სეგმენტებისათვის მიცემული ავანსების ან სესხების გაცემიდან მიღებული პროცენტი, თუ სეგმენტის საქმიანობა უმთავრესად არ არის ფინანსური შინაარსის; ან
- (ბ) ინვესტიციების გაყიდვის ან

18.27

ტერმინი

განმარტება

სტანდარტი

ვალის დაფარვიდან მიღებული შემოსულობები, თუ სეგმენტის საქმიანობა უმთავრესად არ არის ფინანსური შინაარსის.

სეგმენტის შემოსავალი მხოლოდ იმ შემთხვევაში მოიცავს ერთეულის ნეტო ნამეტის (დეფიციტის) წილს მეკავშირე საწარმოებში, ერთობლივ საქმიანობაში ან სხვა ინვესტიციებში, რომელიც აღრიცხულია

კაპიტალმეთოდის მიხედვით, თუ აღნიშნული მუხლები ჩართულია კონსოლიდირებულ ან ერთეულის მთლიან შემოსავალში.

სეგმენტის შემოსავალი მოიცავს ერთობლივი საქმიანობის წილს ერთობლივად კონტროლირებადი ერთეულის შემოსავალში, რომელიც აღირიცხება პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდის მიხედვით სსბასს 8-ის შესაბამისად.

**ინდივიდუალური
ფინანსური
ანგარიშგება**

ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც წარდგენილია მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ, მეკავშირე სამეურნეო ერთეულის ინვესტორის მიერ, ან ერთობლივად კონტროლირებადი ერთეულის სრულუფლებიანი მონაწილის მიერ, რომლებშიც ინვესტიციები ასახულია ნეტო აქტივების/კაპიტალში პირდაპირი წილის საფუძველზე და არა ინვესტირებული ერთეულის გამოქვეყნებული შედეგებისა და ნეტო აქტივების საფუძველზე.

6.7

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმება	მავალდებულებელი ხელშეკრულება გრანტის გამცემსა და ოპერატორს შორის, როდესაც: (ა) ოპერატორი შეღავათიანი მომსახურების აქტივს იყენებს დროის გარკვეულ პერიოდში საზოგადოებრივი მომსახურების გასაწევად უფლების გადამცემის სახელით; და (ბ) შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების საფუძველზე გარკვეულ პერიოდში გაწეული მომსახურებისათვის ოპერატორი ღებულობს ანაზღაურებას.	32.8
შეღავათიანი მომსახურების აქტივი	აქტივი, რომელიც გამოიყენება საზოგადოებრივი მომსახურების გასაწევად შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების საფუძველზე, რომელსაც: (ა) უზრუნველყოფს ოპერატორი, და რომელსაც: (i) ოპერატორი აშენებს, ქმნის, ან იძენს მესამე მხარისაგან; ან (ii) რომელიც წარმოადგენს ოპერატორის ამჟამინდელ აქტივს; ან (ბ) უზრუნველყოფს უფლების გადამცემი, რომელიც: (i) წარმოადგენს ოპერატორის ამჟამინდელ აქტივს; ან (ii) წარმოადგენს გრანტის გამცემის ამჟამინდელი აქტივის გაუმჯობესებას.	32.8
დაქირავებულთა მოვლევადიანი სარგებელი	დაქირავებულთა სარგებელი (შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებლის გარდა), რომელიც გადახდილი უნდა იქნეს მომუშავის მომსახურების პერიოდის	25.10

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
	დამთავრებიდან თორმეტი თვის განმავლობაში.	
მნიშვნელოვანი გავლენა (ერთობლივ საქმიანობაში წილებთან დაკავშირებით)	საქმიანობის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის შესახებ გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის მიღების უფლება, აღნიშნულ პოლიტიკაზე კონტროლის, ან ერთობლივი კონტროლის გარეშე..	8.6
მნიშვნელოვანი გავლენა (მეკავშირე ერთეულში ინვესტიციებთან დაკავშირებით)	ინვესტირებული ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის შესახებ გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის მიღების უფლება, აღნიშნულ პოლიტიკაზე კონტროლის, ან ერთობლივი კონტროლის გარეშე.	7.7
მნიშვნელოვანი გავლენა (დაკავშირებულ მხარეთა შორის განხორციელებულ ოპერაციებთან დაკავშირებით)	ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის შესახებ გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის მიღების უფლება, აღნიშნულ პოლიტიკაზე კონტროლის გარეშე. მნიშვნელოვანი გავლენა შესაძლოა განხორციელდეს რამდენიმე გზით, ჩვეულებისამებრ დირექტორთა საბჭოში, ან ექვივალენტურ მმართველ ორგანოში წევრობის გზით, მაგრამ ასევე, მაგალითად, მონაწილეობით: (ა) პოლიტიკის შემუშავების პროცესში, (ბ) ერთეულში შემავალ ერთეულებს შორის მნიშვნელოვან ოპერაციებში, (გ) მენეჯერულ თანამდებობაზე მომუშავე პერსონალის შეცვლით, ან (დ) ტექნიკურ ინფორმაციაზე დაყრდნობით. მნიშვნელოვანი გავლენის მოპოვება შესაძლებელია წილის ფლობით, წესდებით, ან შეთანხმებით. წილის ფლობასთან დაკავშირებით მნიშვნელოვანი გავლენის დაშვება ხდება სსბას 7-ში მოცემული განსაზღვრების შესაბამისად.	20.4

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
სპოტ სავალუტო კურსი სახელმწიფო პროგრამები	რეალურ დროში სავალუტო კურსი დაუყოვნებელი გადარიცხვისათვის. კანონმდებლობით გათვალისწინებული პროგრამები, სოციალური უზრუნველყოფის ერთობლივი პროგრამების გარდა - რომლებიც ისე ფუნქციონირებენ, თითქოს ისინი დამქირავებელთა ჯგუფის პროგრამებს წარმოადგენენ კანონმდებლობით გათვალისწინებული ყველა ეკონომიკური კატეგორიის ერთეულისათვის.	4.10 25.10
შეზღუდვები გადაცემულ აქტივებზე	კანონმდებლობით, ან მარეგულირებელი წესებით განსაზღვრული პირობები, ან დამავალდებულებელი შეთანხმება, რომელიც შეეხება იმ ერთეულების მიერ გადაცემული აქტივის გამოყენებას, რომლებიც არ განეკუთვნება ანგარიშვალდებულ ერთეულს.	23.7
საგადასახადო დანახარჯები	საგადასახადო კანონმდებლობის პრეფერენციული დებულებები, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადების ცალკეული გადამხდელებისათვის ისეთ კონცესიებს, რომელიც სხვებზე არ ვრცელდება.	23.7
დასაბეგრი მოვლენა	მოვლენა, რომელიც დაექვემდებარება დაბეგვრას მთავრობის გადაწყვეტილებით, კანონმდებლობით, ან სხვა უფლებამოსილი ორგანოს გადაწყვეტილებით.	23.7
გადასახადები	ეკონომიკური სარგებელი, ან მომსახურების პოტენციალი, რომლის გადახდაც სავალდებულოა საჯარო სექტორის დაწესებულებისათვის კანონმდებლობის და/ან	23.7

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელი	მარეგულირებელი წესების შესაბამისად, და რომელიც შემოღებულ იქნა სახელმწიფოს შემოსავლების უზრუნველსაყოფად. გადასახადები არ მოიცავს სამართალდარღვევის შემთხვევებში დაკისრებულ ჯარიმებს, ან საურავებს. არის სარგებელი, რომელიც წარმოიშობა: (ა) ერთეულის გადაწყვეტილების შედეგად, საპენსიო ასაკამდე მომუშავის საქმიანობის შეწყვეტასთან დაკავშირებით; ან (ბ) მომუშავის მიერ მიღებული გადაწყვეტილების, ნებაყოფლობით შეწყვეტოს შრომითი საქმიანობა ზემოაღნიშნული სარგებლის მიღების სანაცვლოდ, შედეგად.	25.10
გარიგების ხარჯები	დამატებითი ხარჯები, რომლებიც წარმოადგენს ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების შესყიდვის, ემისიის ან რეალიზაციის პირდაპირ დანახარჯებს (იხ. [სსბასს 29] დანართი „ა“, პუნქტი მგ26).	29.10
ტრანსფერები	მომავალი ეკონომიკური სარგებლის, ან მომსახურების პოტენციალის შემოდინება სხვა არაგაცვლადი ოპერაციებიდან, გადასახადების გარდა.	23.7
გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავალი	სხვაობა: (ა) მთლიან საიჯარო ინვესტიციას; და (ბ) წმინდა საიჯარო ინვესტიციას შორის.	13.8
არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება	იჯარით გაცემული აქტივის ნარჩენი ღირებულების ის ნაწილი, რომლის რეალიზაციას მეიჯარე არ უზრუნველყოფს, ან	13.8

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
	გარანტირებულია მხოლოდ მეიჯარესთან დაკავშირებული მხარის მიერ.	
სასარგებლო მომსახურების ვადა (საიჯარო აქტივის)	საიჯარო ვადით შემოუფარგლავი საიჯარო ვადის დაწყებიდან დარჩენილი შეფასებული პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია აქტივში განივთებული ეკონომიკური სარგებლის, ან მომსახურების პოტენციალის მიღება სამეურნეო ერთეულის მიერ.	13.8
სასარგებლო მომსახურების ვადა (არაფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივი)	განისაზღვრება: (ა) იმ პერიოდით, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია ერთეულის მიერ აქტივის გამოყენება; ან (ბ) პროდუქციის ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობით, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია ერთეულის მიერ მოცემული აქტივის გამოყენებით.	21.14
სასარგებლო მომსახურების ვადა (პირითადი საშუალებები ან არამატერიალური აქტივი)	განისაზღვრება: (ა) იმ პერიოდით, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია, რომ იარსებებს ერთეულის მიერ აქტივის გამოყენების შესაძლებლობა; (ბ) პროდუქციის ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობით, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია ერთეულის მიერ მოცემული აქტივის გამოყენებით.	17.13
ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის გამოყენების ღირებულება	ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების ახლანდელი ღირებულება, რომლის მიღება მოსალოდნელია აქტივის უწყვეტი გამოყენებიდან და მისი გაყიდვიდან სასარგებლო	26.13

ტერმინი	განმარტება	სტანდარტი
არაფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივის გამოყენების ღირებულება	მომსახურების ვადის ამოწურვისას. აქტივის დარჩენილი მომსახურების პოტენციალის ახლანდელი ღირებულება.	21.14
სრულუფლებიანი მონაწილე	არის ერთობლივი საქმიანობის მონაწილე მხარე, რომელსაც აქვს ერთობლივი კონტროლის უფლება ერთობლივ საქმიანობაზე.	8.6
დაქირავებულის გარანტირებული სარგებელი	არის დაქირავებულის სარგებელი, რომელიც დამოკიდებული არ არის მის შემდგომ მუშაობაზე.	25.10

**დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებული სსბასს-ები 2012 წლის 15 იანვრის
მდგომარეობით**

2012 წლის 15 იანვრის მდგომარეობით გამოშვებული დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებულ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები შემდეგია:

სსბასს 1	ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა (დეკემბერი, 2006 წ.)
სსბასს 2	ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება (მაისი, 2000 წ.)
სსბასს 3	სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები (დეკემბერი, 2006 წ.)
სსბასს 4	უცხოური სავალუტო კურსის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები (აპრილი, 2008 წ.)
სსბასს 5	სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები (მაისი, 2000 წ.)
სსბასს 6	კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება (დეკემბერი, 2006 წ.)
სსბასს 7	ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში (დეკემბერი, 2006 წ.)
სსბასს 8	ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა (დეკემბერი, 2006 წ.)
სსბასს 9	შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან (ივლისი, 2001 წ.)
სსბასს 10	ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში (ივლისი, 2001 წ.)
სსბასს 11	სამშენებლო ხელშეკრულებები (ივლისი, 2001 წ.)
სსბასს 12	სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები (დეკემბერი, 2006 წ.)
სსბასს 13	იჯარა (დეკემბერი, 2006 წ.)
სსბასს 14	ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები (დეკემბერი, 2006 წ.)
სსბასს 15	ფინანსური ინსტრუმენტები: გამყდავენება და წარდგენა (დეკემბერი, 2001 წ.) ვრცელდება 2012 წლის 31 დეკემბერს, ან ამ თარიღამდე დასრულებულ პერიოდებზე.
სსბასს 16	საინვესტიციო ქონება (დეკემბერი, 2006 წ.)
სსბასს 17	ძირითადი საშუალებები (დეკემბერი, 2006 წ.)
სსბასს 18	სეგმენტის ანგარიშგება (ივნისი, 2002 წ.)
სსბასს 19	ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები (ოქტომბერი, 2002 წ.)
სსბასს 20	დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებითი შენიშვნები (ოქტომბერი, 2002 წ.)
სსბასს 21	ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება

გლოსარი

სსზასს 22	(დეკემბერი, 2004 წ.) სახელმწიფო მმართველობის სექტორის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსურ ანგარიშგებაში (დეკემბერი, 2006 წ.)
სსზასს 23	შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები) (დეკემბერი, 2006 წ.)
სსზასს 24	ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში (დეკემბერი, 2006 წ.)
სსზასს 25	დაქირავებულთა სარგებელი (თებერვალი, 2008 წ.)
სსზასს 26	ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება (თებერვალი, 2008 წ.)
სსზასს 27	სოფლის მეურნეობა (დეკემბერი, 2009 წ.)
სსზასს 28	ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა (იანვარი, 2010 წ.)
სსზასს 29	ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება (იანვარი, 2010 წ.)
სსზასს 30	ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები (იანვარი, 2010 წ.)
სსზასს 31	არამატერიალური აქტივები (იანვარი, 2010 წ.)
სსზასს 32	შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი (ოქტომბერი, 2011 წ.)

სხვა დოკუმენტების შეჯამება

სსპასსს-მ შეიმუშავა კვლევები და სხვა დოკუმენტები, რომლებიც მოკლე ფორმით მოცემულია ქვემოთ. აღნიშნული დოკუმენტების მისაღებად, იხილეთ ბსფ-ის ვებ-გვერდი: www.ifac.org ან დაუკავშირდით ბსფ-ის სამსახურს.

კვლევა 1

ეროვნული მთავრობების მიერ გამოცემული ფინანსური ანგარიშგება.

1991 წლის მარტის გამოცემა

კვლევის მიზანია განიხილოს:

- ეროვნული მთავრობებისა და მათი მთავარი სამთავრობო ერთეულების მიერ ნაწარმოები ფინანსური ანგარიშგება;
- ის ფინანსური ანგარიშგები, რომლებიც წარმოადგენს ინფორმაციას მთავრობის გეგმებზე, მის მიერ შესრულებულ საქმიანობაზე და შესაბამის სახელისუფლებო რგოლებთან შესაბამისობაზე;
- მთავრობის ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი მომხმარებლების საინფორმაციო საჭიროებები, რომლებშიც ძირითადი აქცენტი გაკეთებულია გარე მომხმარებელთა საჭიროებებზე; და
- ანგარიშგების ის ფორმები, რომლებიც ყველაზე ეფექტურად ერგება ამ საინფორმაციო საჭიროებების დაკმაყოფილებას.

წინამდებარე კვლევა განსაკუთრებით საინტერესოა მთავარი ფინანსური ოფიცრებისათვის მთავრობაში, პოლიტიკოსებისათვის, სამართლებრივი აუდიტორებისათვის და ყველა სხვა დაინტერესებული პირებისთვის, რომლებიც იყენებენ სამთავრობო ფინანსურ ანგარიშგებს, ვინაიდან მასში მოცემულია სამთავრობო ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლები.

მომზადდა მომხმარებელთა, მათი საჭიროებებისა და მიზნების შედარებითი დასკვნები, რომლებიც გვიჩვენებს, რომ არსებობს საერთო აზრი იმასთან მიმართებით, თუ ვინ არიან მომხმარებლები, რა საჭიროებები გააჩნიათ მათ და შესაბამისად, როგორია მათი ფინანსური ანგარიშგების მიზნები.

კვლევა წარმოადგენს ლოგიკურ განვითარებას მომხმარებლებისა და მათი საჭიროებებისაგან სამთავრობო ფინანსური ანგარიშგების მიზნებამდე და ამოცანებამდე. მასში მოცემულია მიზნების განხილვის კიდევ უფრო მეტი გარემოება სამთავრობო გარემოს კვლევისა და ფინანსური ანგარიშგების ჩარჩოების განსაზღვრით.

შემდეგ კვლევაში განხილულია ფინანსური ანგარიშგება. ერთი, კონკრეტული სასურველი ფინანსური ანგარიშგების მოდელის შემოთავაზების მაგივრად, კვლევაში აღწერილია ანგარიშგების ყველა შესაძლო ბაზისა და სხვადასხვა საანგარიშგებო მოდელების (ანგარიშთა ტიპების) ფართე სპექტრი. ასევე მოცემულია მათი ძლიერი და სუსტი მხარეები ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისა და ამოცანების მიღწევასთან მიმართებით. ამასთანავე, კვლევა გვიჩვენებს, რომ ფულადი შემოსულობების და გასავლების ერთჯერადი ჩვენებიდან შეჯამებით ფინანსურ ანგარიშგებაზე გადასვლა, რაც მთლიან ეკონომიკურ რესურსებს შეადგენს, უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი მიზნების მიღწევას. ვინაიდან ეს მიზნები გამომდინარეობს მომხმარებელთა საჭიროებებისაგან, უფრო სრულყოფილი და უკეთესი ინფორმაცია კიდევ უფრო წარმატებით დაგვეხმარებოდა ამ საჭიროებათა დაკმაყოფილებაში.

კვლევა აღიარებს, რომ ეროვნული მთავრობების მიერ რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე გავლენას ახდენს ფინანსური ანგარიშგების პოლიტიკა და პრაქტიკა, რაც გათვალისწინებულია საკანონმდებლო დებულებებსა და სამართლებრივ ინსტრუქციებში.

კვლევა 2

ეროვნული მთავრობების ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები

1993 წლის ივლისის გამოცემა

წინამდებარე კვლევა განიხილავს იმ ელემენტებს (ფინანსური ინფორმაციის ტიპებს ან ჯგუფებს), რომელთა ანგარიშგება უნდა მოხდეს ბუღალტრული აღრიცხვის სხვადასხვა მეთოდით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლებსაც შემდგომ გამოიყენებს ამა თუ იმ ქვეყნის მთავრობა და მისი ძირითადი ერთეულები და იმ მეთოდს, რომლის მიხედვითაც უნდა მოხდეს ამ ელემენტების განსაზღვრა. მასში ასევე მოცემულია კონკრეტული ელემენტების დაფიქსირების ან შესაბამისი ქვე-ელემენტების მნიშვნელობა იმ ინფორმაციასთან მიმართებაში, რომელსაც ფინანსური ანგარიშები იძლევა და კვლევა 1-ში მოცემული მიზნების მიღწევა.

კვლევის მიზანია კონკრეტულ და ინდივიდუალურ იურისდიქციებში გამოყენებული საბუღალტრო აღრიცხვის მოდელების სრული პოტენციალის განვითარებაში შესაბამისი დახმარების აღმოჩენა მომხმარებლებისათვის ფინანსური ინფორმაციის გადაცემისათვის. ეს სასარგებლოა ანგარიშგებისა და გადაწყვეტილების მიღების მიზნებისათვის.

მოცემული კვლევა ყურადღებას ამახვილებს ეროვნული მთავრობებისათვის მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებებში სხვადასხვა ელემენტების წარმოდგენაზე. თუმცა, აღიარებულია, რომ საქონლისა და მომსახურების მიწოდების გარკვეული ასპექტები და სამთავრობო მიზნებისა და

ამოცანების მიღწევა ზოგიერთ შემთხვევაში ყველაზე წარმატებით განხორციელდება ჩანაწერებში, განრიგებსა და ანგარიშგებებში, გარდა ფინანსური მდგომარეობის ან ფინანსური შედეგების ანგარიშგების დოკუმენტებისა, ფინანსური ან არაფინანსური ინფორმაციის დაფიქსირებით.

კვლევა 3

აუდიტორული შემოწმება ხელისუფლების მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად – საჯარო სექტორის თვალსაზრისით

1994 წლის დეკემბრის გამოცემა

წინამდებარე კვლევაში მოცემულია საჯარო სექტორში მოთხოვნების დაკმაყოფილების თვალსაზრისით ჩატარებული აუდიტორული შემოწმების ასპექტები, რაც მრავალ ქვეყანაში საჯარო სექტორში სხვადასხვა დავალებასა და მიზანს ექვემდებარება კერძო სექტორთან შედარებით. მთავრობის დემოკრატიულ სისტემაში, ანგარიშვალდებულება საზოგადოების წინაშე, კონკრეტულად კი, მისი დანიშნული წარმომადგენლების მიმართ, საჯარო სექტორის ერთეულის მართვის უმნიშვნელოვანესი მხარეა. საჯარო სექტორის ერთეულები, როგორც წესი, ფუძნდება კანონმდებლობის შესაბამისად და მათ საქმიანობას მართავს კანონმდებლობიდან გამომდინარე სხვადასხვა უწყება. საჯარო სექტორის ერთეულთა მართვა უნდა ხდებოდეს შესაბამისი კანონმდებლობის, წესების, დებულებების და მართვის სხვა ინსტრუმენტების მიხედვით. კანონმდებლობა და სხვა საკანონმდებლო ინსტრუმენტები ის პირველადი საშუალებებია, რომელთა მეშვეობით კანონმდებლები აკონტროლებენ თანხის მოძიებას და ხარჯვას საჯარო სექტორის მიერ. შემოწმება შესაბამის ხელისუფლებასთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით, როგორც წესი, აუდიტის მანდატის ან საქმიანობაში ჩართვის პირობების მნიშვნელოვანი და განუყოფელი ნაწილია საჯარო სექტორის ერთეულების აუდიტის უმეტეს შემთხვევებში. უფლებამოსილ პირთა მრავალფეროვნების გამო, დებულებები შესაძლოა ერთმანეთის საპირისპირო იყოს და იწვევდეს სხვადასხვა ინტერპრეტაციას. ასევე, დაქვემდებარებული უფლებამოსილი სტრუქტურები შესაძლოა არ იცავდნენ შესაბამისი კანონმდებლობის მიერ გათვალისწინებულ მითითებებს ან შეზღუდვებს. შედეგად კი, საჯარო სექტორში კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შეფასება მოითხოვს მნიშვნელოვან პროფესიულ მიდგომას და დიდი მნიშვნელობა აქვს.

კვლევა 4

სხვა აუდიტორთა ნამუშევარის გამოყენება – სახელმწიფო სექტორის გადასახედიდან

1994 წლის ოქტომბრის გამოცემა

წინამდებარე კვლევაში მოცემულია სხვა როგორც გარე, ისე შიდა აუდიტორთა ნამუშევარის გამოყენების საკითხები ფინანსური შემოწმებისა და შესაბამისობის აუდიტისას. განხილულია ის საკითხები, რომლებიც მხედველობაში უნდა მიიღოს აუდიტორმა სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებისას და ასახავს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტს 600 (ასს), სხვა აუდიტორის ნამუშევარის გამოყენება და ასს 610, შიდა აუდიტის საქმიანობის გათვალისწინება – საჯარო სექტორის პერპექტივაში.

კვლევაში მოცემულია ზემოთ ნახსენები ასს–ში მოცემული პრინციპი და აღწერილია მათი გამოყენება საჯარო სექტორში. ამასთანავე, მიმოხილულია ის კონკრეტული საკითხები, რომლებიც წამოიჭრება საჯარო სექტორში მაშინ, როდესაც მთავარი აუდიტორი გადაწყვეტს გამოიყენოს სხვა აუდიტორის ნამუშევარი. ის საკითხები, რომლებიც განსაკუთრებულ ყურადღებას მოითხოვს, შემდეგია: მთავრობის სხვადასხვა რგოლების ავტონომია, აუდიტის უმაღლესი ინსტიტუტების განსხვავებული მანდატები და ის კონკრეტული პრობლემები, რომლებიც თან ახლავს საერთაშორისო კონტექსტში სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებას.

კვლევა 5

აქტივების განმარტება და აღიარება

1995 წლის აგვისტოს გამოცემა

წინამდებარე კვლევაში მოცემული და აღწერილია შეხედულებათა მრავალფეროვნება, თუ როდის და როგორ უნდა მოხდეს, და უნდა მოხდეს თუ არა კონკრეტული აქტივების შეფასება და მათ შესახებ ანგარიშგება საჯარო სექტორში. იგი განიხილავს და მოიცავს შემდეგს:

- აქტივების განმარტება და აღიარება;
- ბუღალტრული აღრიცხვის სხვადასხვა ბაზების გავლენა აქტივების განმარტებასა და აღიარებაზე; და
- საკითხები, რომლებიც უკავშირდება აქტივების გარკვეულ ტიპებს.

კვლევაში აღიარებულია ის ფაქტი, რომ მოთხოვნა სამთავრობო მომსახურებაზე გაიზარდა, რაც მიგვიტოვებს სამთავრობო მომსახურების თვალსაზრისით კონკურენციის ზრდაზე, რომელსაც სტიმულირებას უკეთებს საგანმანათლებლო სტანდარტები, კომუნიკაცია და საზოგადოებრივი ინტერესი მთავრობის ქმედებების მიმართ. შესაბამისად, მთავრობები იმყოფებიან ზეწოლის ქვეშ მართონ თავიანთი აქტივები რაციონალურად და ეფექტიანად. ანგარიშვალდებულება საჯარო სექტორის აქტივების მართვის რაციონალურობისა და ეფექტურობის თვალსაზრისით შესაძლოა დავინახოთ უკეთესი ფინანსური ანგარიშგების მეშვეობით, რაც ქმნის საზოგადოების, არჩეული გადაწყვეტილების

მიმდებარე და მენეჯმენტის მიერ საკითხის გაგებას. ეს კი, თავის მხრივ, ხელს უწყობს უკეთესი გადაწყვეტილების მიღებასა და აქტივების განაწილებას.

კვლევა 6

ვალდებულებები და მათი ანგარიშგება

1995 წლის აგვისტოს გამოცემა

წინამდებარე კვლევაში მოცემულია საჯარო სექტორის თვალსაზრისი ვალდებულებათა განმარტების და აღიარების მხრივ. მასში გამოკვეთილია, განხილულია და გამოკვლეულია შეხედულებები შემდეგ საკითხებზე:

- ვალდებულებათა განმარტება და კლასიფიკაცია;
- ბუღალტრული აღრიცხვის სხვადასხვა ბაზების გავლენა ვალდებულებების ანგარიშგებაზე და
- ის საკითხები, რომლებიც უკავშირდება ვალდებულების გარკვეულ ტიპებს.

მასში აღწერილია იმ შეხედულებათა მრავალფეროვნება, რომლებიც არსებობს იმის შესახებ, თუ როდის და როგორ უნდა მოხდეს გარკვეული ვალდებულებების განსაზღვრა და ანგარიშგება. ისტორიულად, მთავრობები ყურადღებას ამახვილებენ მათ გადაუხდელ ვალზე, როგორც მთავრობის ვალდებულებების ან დავალიანების საზომზე, განსაკუთრებით ეკონომიკური პოლიტიკის ჩამოყალიბებისა და შეფასების კუთხით. თუმცა, მთავრობები იღებენ მრავალ ისეთ ვალდებულებას, რომლებიც ხელს უწყობენ ისეთი სხვა ვალდებულებების არსებობას, რომლებიც არ არიან გამოქვეყნებული მთავრობების მიერ. ინფორმაცია მთავრობის ყველა ვალდებულებაზე და პოტენციური ვალდებულებების არსებობა სასიცოცხლო მნიშვნელობისაა, თუ მთავრობებმა უნდა მართონ თავიანთი ფულადი სახსრების ნაკადები და მიიღონ გადაწყვეტილებები მომავალი მომსახურებისა და რესურსების განაწილების დაფინანსებასთან დაკავშირებით. მაშინ, როდესაც მთავრობების ვალდებულებები ჰგავს ბიზნეს საწარმოების ვალდებულებებს, მათ ასევე გააჩნიათ სხვა პოტენციური ვალდებულებებიც, როგორიცაა ვალდებულებათა დაბრუნება დადგენილი სოციალური პროგრამების ფარგლებში, პოლიტიკოსების მიერ გაცემული გარანტიები და დაპირებები. კვლევაში გამოიჯნულია ვალდებულებები, პასუხისმგებლობები და პირობითი ვალდებულებები.

კვლევა 7

სახელმწიფო კომერციული საწარმოების მიერ შესრულებული სამუშაოს ანგარიშგება

1996 წლის იანვრის გამოცემა

წინამდებარე კვლევაში გამოკვეთილია შესრულებული სამუშაოს შესახებ ინფორმაციის ძირითადი მომხმარებლები, მოცემულია ამ მომხმარებელთა საჭიროებები და წარმოდგენილია ანგარიშგების ის ფორმები, რომლებიც ხელმისაწვდომია ამ საჭიროებათა დასაკმაყოფილებლად. შესაბამისად, კვლევის უმთავრესი მიზანია ინფორმაციის უზრუნველყოფა საწარმოს მიერ შესრულებული სამუშაოს შესახებ (როგორც ფინანსური, ისე არაფინანსური მხარე) იმ ინფორმაციასთან ერთად, რომელიც მოცემულია ფინანსურ ანგარიშებში მათი ზოგადი მიზნიდან გამომდინარე.

წინამდებარე კვლევის წარმოების საჭიროება წარმოიქმნება იმ ფაქტის გათვალისწინებით, რომ თავისთავად ფინანსური სტანდარტები ყოველთვის არ არის საკმარისი იმისათვის, რომ სრული წარმოდგენა შეგვიქმნას ამა თუ იმ კონკრეტული ორგანიზაციის მიერ შესრულებული საქმიანობის შესახებ. სახელმწიფო სექტორის ორგანოები განსხვავდებიან კერძო სექტორის ორგანოებისაგან როგორც მიზნების, ისე ფინანსების კუთხით. მიუხედავად იმისა, რომ სამთავრობო ბიზნესს საწარმოებს, როგორც წესი, მოეთხოვებათ კომერციული საქმიანობის წარმოება და მათ, ზოგადად, კერძო სექტორის ბიზნესს საწარმოთა მსგავსი სამართლებრივი ფორმა გააჩნიათ, იმ ფაქტის კომბინირება, რომ ისინი ხშირად სარგებლობენ მონოპოლისტური პოზიციით და იმ პოლიტიკური კონტექსტით, რომელშიც აწარმოებენ საქმიანობას, ნიშნავს, რომ ფინანსური ანგარიშების მომხმარებლებს შეუძლიათ ნაკლებად დაეყრდნონ ისეთ კრიტერიუმებს როგორიცაა, გამოყენებულ კაპიტალზე უკუგება/დაბრუნება. შედეგად, იმ ჯგუფებს, რომლებსაც გააჩნია სახელმწიფო კომერციული საწარმოების – მთავრობები, კანონმდებლები, გადასახადის გადამხდელები და მომხმარებლები – მიერ შესრულებული საქმიანობის ინტერესი, შესაძლოა შეექმნათ სირთულეები სახელმწიფო კომერციული საწარმოების რაციონალურობისა და ეფექტიანობის შესახებ შესაბამისი განცხადებების გაკეთებასთან დაკავშირებით.

სახელმწიფო კომერციული საწარმოები შესაძლოა არ უზრუნველყოფენ მომსახურებას ისეთ პირობებში, რომლების ახლოსაა კონკურენტუნარიან ბაზართან. ამდენად, შესაბამისი საბაზრო რაციონალურობისა და ეფექტიანობის ტესტი ყოველთვის ვერ ჩატარდება მათთან მიმართებაში. შესაბამისად, ეს საკითხი იმაში მდგომარეობს, თუ როგორ უნდა მოხდეს შესრულებული საქმიანობის ისეთი კრიტერიუმების ჩამოყალიბება, რომლებიც შესაძლებელს გახდის რაციონალურობასა და ეფექტიანობაზე შესაბამისი დასკვნების გაკეთებას. აღნიშნულ კვლევაში მოცემულია ინფორმაცია იმის შესახებ, თუ როგორ უნდა მოხდეს ასეთი კრიტერიუმების განსაზღვრა და სახელმწიფო კომერციული საწარმოების მიერ შესრულებული სამუშაოს შესახებ ინფორმაციის წარმოდგენა ამ კრიტერიუმებთან მიმართებაში მათთვის, ვისაც გააჩნია შესაბამისი ინტერესი.

კვლევა 8

მთავრობის ფინანსური ანგარიშგების ერთეული

1996 წლის ივლისის გამოცემა

წინამდებარე კვლევაში მოცემულია სხვადასხვა მიდგომების მნიშვნელობები მთავრობის ფინანსური ანგარიშგების ერთეულის განმარტების თვალსაზრისით და ის სხვადასხვა მეთოდი, რომელიც გამოიყენება სამთავრობო ფინანსური ანგარიშების მოსამზადებლად, ფინანსური ანგარიშების მიზნების მისაღწევად.

ეს კვლევა თან ერთვის კვლევა 1-ელს, *ფინანსური ანგარიშგება ეროვნული მთავრობების მიერ*, რომელიც გამოიცა 1993 წლის ივლისში. მე-8 კვლევა ემყარება 1-ელ და მე-2 კვლევებიდან გამომდინარე განმარტებებსა და განხილვებს. შეესაბამება რა 1-ელ და მე-2 კვლევებს, წინამდებარე კვლევა ყურადღებას ამახვილებს ეროვნული მთავრობების ფინანსურ აღრიცხვაზე. თუმცა, ის საკითხები, რომლებსაც იგი ამ კვლევაში განიხილავს, თავისუფლად შეგვიძლია გამოვიყენოთ მთავრობის სხვა დონეებზეც (სახელმწიფო, რეგიონი და ადგილობრივი თვითმმართველობა).

იმედოვნებენ, რომ აღნიშნული კვლევა მიგვიყვანს ფინანსურ აღრიცხვაში გაუმჯობესებისაკენ მთავრობების მიერ და ფინანსური ანგარიშების უფრო მეტი შედარებისაკენ იურისდიქციებში და მათ შორის.

კვლევა 9

შემოსავლების განმარტება და აღიარება

1996 წლის დეკემბრის გამოცემა

წინამდებარე კვლევაში მოცემულია იმ ცნებების, პრინციპებისა და საკითხების ანალიზი, რომლებიც უკავშირდება შემოსავლების განმარტებას და აღიარებას ეროვნული მთავრობებისა და სხვა საჯარო სექტორის არაკომერციული ერთეულების საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებებში. კონკრეტულად, კვლევა მიმოიხილავს შემოსავლების განმარტებას და კლასიფიკაციას, სხვადასხვა საკითხებს, რომლებიც უკავშირდება შემოსავლების გარკვეულ ტიპებს და აღრიცხვის სხვადასხვა ბაზების ზემოქმედებას/ზეგავლენას შემოსავლების განმარტებასა და აღიარებაზე.

ინფორმაცია შემოსავლების შესახებ მნიშვნელოვანია, ვინაიდან იგი ეხმარება მის მომხმარებლებს შეაფასონ მთავრობების ფინანსური მდგომარეობა და ეფექტურობა. თუ შემოსავლებს შევადარებთ ხარჯებს, ეს დაეხმარება მომხმარებლებს შეაფასონ შუალედური პერიოდის საკუთარი კაპიტალი (რაც გულისხმობს, თუ რამდენად საკმარისია მიმდინარე შემოსავლები მიმდინარე პერიოდში უზრუნველყოფილი პროგრამისა და მომსახურების ხარჯების დასაფარად).

მოცემული კვლევა, 1-ლი კვლევის გაგრძელებაა, *ეროვნული მთავრობების მიერ ნაწარმოები ფინანსური ანგარიშგება*, რომელიც გამოიცა 1993 წლის ივლისში. იგი ასევე თან ერთვის მე-5 კვლევას *აქტივების განმარტება და აღიარება*, მე-6 კვლევას, *ვალდებულებები და მათი აღიარება*, და მე-10 კვლევას *ხარჯების/დანახარჯების განმარტება და აღიარება*.

წინამდებარე კვლევაში ძირითადად ყურადღება გამახვილებულია ეროვნული მთავრობების მიერ მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებებზე ერთეულებისათვის და განყოფილებებისათვის, რომლებიც ადგენენ წესებს საქონლისა და მომსახურების მიწოდებისათვის და სამთავრობო მიზნების მიღწევისათვის. თუმცა, ის საკითხები, რომლების განხილულია კვლევაში, შესაძლოა მთავრობის სხვა დონეებზეც იყოს გამოსადეგი (ავტონომიური ერთეული, რეგიონი და ადგილობრივი თვითმმართველობა).

კვლევა 10

ხარჯების/დანახარჯების განმარტება და აღიარება

1996 წლის დეკემბრის გამოცემა

წინამდებარე კვლევაში მოცემულია მთავრობებისა და სხვა საჯარო სექტორის არაკომერციული ერთეულების ზოგადი დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებებში მოცემული ხარჯების/დანახარჯების მართვასთან დაკავშირებული ცნებები, პრინციპები და საკითხები.

მთავრობები მზარდი ზეწოლის ქვეშ იმყოფებიან არა მარტო თავიანთი ფონდების/რეზერვების რაციონალურ მართვასთან დაკავშირებით, არამედ იმ კუთხით, რომ გვიჩვენონ თუ რამდენად ეფექტურად ახორციელებენ მართვას. ამის მისაღწევად მთავრობებს სჭირდება სრული ინფორმაცია მათი ხარჯების/დანახარჯების შესახებ, რომ მოახდინონ საკუთარ შემოსავლებზე მოთხოვნების, პროგრამების მდგრადობისა და მოქნილობის შეფასება.

წინამდებარე კვლევა აგრძელებს 1991 წლის მარტში გამოცემულ 1-ელ კვლევას, *ეროვნული მთავრობების ფინანსური ანგარიშგება* და 1993 წლის ივლისში გამოცემულ მე-2 კვლევას, *ეროვნული მთავრობების ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები*. იგი ასევე თან ერთვის მე-5 კვლევას *აქტივების განმარტება და აღიარება*, მე-6 კვლევას, *ვალდებულებების პასუხისმგებლობა და დაფიქსირება*, და მე-9 კვლევას *შემოსავლების განმარტება და აღიარება*.

წინამდებარე კვლევის ძირითადი აქცენტი კეთდება ეროვნული მთავრობებისათვის, ერთეულებისათვის და განყოფილებებისათვის მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რათა უზრუნველყონ საქონლისა და მომსახურების მიწოდება და სამთავრობო მიზნების მიღწევა. თუმცა ის საკითხები, რომლებიც მასშია განხილული, შესაძლოა მთავრობის სხვა

დონეცხზე იყოს გამოსადეგი (შტატი, რეგიონი და ადგილობრივი თვითმმართველობა).

კვლევა 11

სამთავრობო ფინანსური ანგარიშგება: ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხები და პრაქტიკა

2000 წლის მაისის გამოცემა

წინამდებარე კვლევის მიზანია დაეხმაროს მთავრობებს ყველა დონეზე ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული საკითხების ამოცნობასთან მიმართებით. მიუხედავად იმისა, რომ კვლევის ზოგიერთი ნაწილი შესაძლოა უკავშირდებოდეს მხოლოდ ეროვნულ მთავრობებს, დანარჩენი ნაწილები ვრცელდება მთავრობის ყველა სხვა დონეზე.

კვლევა შეიცავს საბუღალტრო აღრიცხვის როგორც დარიცხვის, ისე საკასო მეთოდს და მასში მოცემულია თითოეული მეთოდის შემთხვევაში მომზადებული რეალური ფინანსური ანგარიშგების ნიმუშები. დოკუმენტში ახსნილია ბუღალტრული აღრიცხვის თითოეულ მეთოდში არსებული ზოგადი პრაქტიკა და მოცემულია ნიმუშები ამ ბაზებში არსებული ვარიაციების მაგალითებით. იმ მთავრობებს, რომლებსაც სურთ შეცვალონ მათი ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი, ან ცვლილებები შეიტანონ თავიანთ სააღრიცხვო პოლიტიკაში, შეძლებენ აღნიშნული დოკუმენტის გამოყენებას ინფორმაციის წყაროდ ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველისათვის, იმ ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკის საკითხების ჩათვლით, რომლებიც უკავშირდება ამ საფუძველს და ამ საფუძველის ქვეშ მომზადებულ ფინანსური ანგარიშგების ფორმატს. ამან შესაძლოა დაეხმაროს მთავრობებს შეცვალონ თავიანთი ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი და შესაბამისი წვლილი შეიტანონ მთავრობების ფინანსურ ანგარიშგებებში, მათ შორის კიდევ უფრო მეტი შესაძარისობის კუთხით.

კვლევა 12

მთავრობებისათვის ხარჯთაღრიცხვის პერსპექტივები

2000 წლის სექტემბრის გამოცემა

მოცემული კვლევის მიზანია დაეხმაროს სამთავრობო ფინანსურ მუშაკებს და სხვა სამთავრობო ბუღალტრებს დანახარჯების აღრიცხვის განვითარებასა და განხორციელებაში. მასში მოცემულია მთავრობის ხედვა დანახარჯების აღრიცხვასთან მიმართებაში, რაც სხვაგან არ მოიპოვება, მაგრამ იგი არ არის ამ საკითხის სიღრმისეული კვლევა. კვლევა მოიცავს შემდეგს:

- რამდენად ინტენსიურად იყენებს მთავრობა დანახარჯების აღრიცხვას ბოლო დროინდელ ზრდასა და პერსპექტივაში მომავალ განვითარებასთან დაკავშირებით;
- ხარჯების ცნებების განმარტებები, რომლებიც შეესაბამება მართვის სხვადასხვა მიზნებს;
- ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხების განხილვა, სადაც საკითხის გადაწყვეტამ შესაძლოა ზეგავლენა მოახდინოს დანახარჯების აღრიცხვისას გამოყენებულ ღირებულებებზე;
- აღწერა, თუ როგორ შეიძლება გამოყენებულ იქნას კონკრეტული ცნებები და პროცესები დანახარჯების აღრიცხვის სისტემის შექმნასა და განხორციელებაში;
- ხელმძღვანელობის მაღალი დონის მენეჯმენტისთვის მნიშვნელოვანი საკითხების განხილვა;

მისი მიზანია შეავსოს სიცარიელე ამ მნიშვნელოვან საკითხთან დაკავშირებით, მთავრობებისათვის შესაბამისი მასალების უზრუნველყოფით.

კვლევა 13

მმართველობა საჯარო სექტორში: მმართველი ორგანოს შეხედულება

2001 წლის ივლისის გამოცემა

წინამდებარე კვლევაში მოცემულია მმართველობის პრინციპები და მათი გამოყენება საჯარო სექტორის ერთეულებში. მმართველობის პრაქტიკას დასჭირდება შესაბამისი დახვეწა და მორგება საჯარო სექტორის იმ კონკრეტული ერთეულისათვის და იურისდიქციისათვის, რომელთა ფარგლებშიც ისინი მოღვაწეობენ. დროთა განმავლობაში, ერთეულების განვითარებასა და ცვლილებასთან ერთად მმართველი ორგანოსთვის საჭირო გახდება მუდმივად აწარმოოს მმართველობის პრაქტიკის გადახედვა და მასში ცვლილებების შეტანა. მოცემული კვლევა მიზნად ისახავს შესაბამისი რჩევების უზრუნველყოფას საჯარო სექტორის ერთეულების მართვის შესახებ საერთო პრინციპებისა და რეკომენდაციების განსაზღვრით ზოგიერთ ძირითად სფეროში. მისი მიზანია შესაბამისი სტრუქტურის გათვალისწინება მმართველი ორგანოს თვალსაზრისით შესაბამისი წონასწორობის უზრუნველსაყოფად მართვის თავისუფლებას, ანგარიშვალდებულებასა და სხვადასხვა დაინტერესებული მხარეების ლეგიტიმურ ინტერესებს შორის. კვლევა განსაზღვრავს ზოგად პრინციპებს და რეკომენდაციებს საჯარო სექტორის ერთეულების მმართველობასთან დაკავშირებით იმ მიზნით, რომ მოხდეს შესაბამისი მითითებების უზრუნველყოფა ამ ერთეულებისათვის მხარდაჭერის აღმოჩენისთვის, მათი მმართველობის პრაქტიკის ისეთი განვითარების ან გადახედვის თვალსაზრისით, რაც მათ საშუალებას

მისცემს იფუნქციონირონ უფრო რაციონალურად, ეფექტიანად და გამჭვირვალედ.

კვლევა 14

ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე გადასვლა: მითითება მთავრობებისა და სამთავრობო ერთეულებისათვის.

2002 წლის აპილის გამოცემა, მეორე გამოცემა – 2003 წლის დეკემბერი, მესამე გამოცემა – 2011 წლის იანვარი

კვლევის მიზანია დაეხმაროს საჯარო სექტორის ერთეულებს დარიცხვის მეთოდის საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს) მიღების ან მათი მიღების განხილვის პროცესში. კვლევის უმთავრესი მიზანია დახმარება გაუწიოს საჯარო სექტორის ერთეულებს გადავიდნენ საკასო მეთოდიდან დარიცხვის მეთოდზე, მაგრამ კვლევა შესაძლოა სასარგებლო იყოს იმ ერთეულებისათვისაც, რომლებიც ამჟამად აწარმოებენ ანგარიშგებას დარიცხვის მეთოდით და განიხილავენ სსბასს–ის მიღებას ან ერთეულებისათვის, რომლებიც იცავენ საკასო მეთოდს სსბასს *ფინანსური ანგარიშგება საკასო მეთოდის გამოყენებისას* ფინანსური აღრიცხვის მოთხოვნებს და გასცემენ გაკვეთილ სახის დარიცხვის მეთოდის ინფორმაციას.

კვლევა მოიცავს ყველა სსბასს–ის განხილვას, რომლებიც გამოქვეყნდა 2010 წლის 31 იანვისათვის და ზოგიერთი საკითხი არ იქნა განხილული მიმდინარე სსბასს ან განსახილველი პროექტების ფარგლებში. იქ, სადაც კვლევაში მოცემულია საკითხები, რომლებსაც არ მოიცავს მიმდინარე სსბასს–ს ან განსახილველი პროექტები, გამოიყენება ისეთი სხვა ავტორიტეტული ბუღალტრული აღრიცხვის დებულებები, როგორიცაა, ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (ფასს) იმისათვის, რომ მოხდეს ამ საკითხთან დაკავშირებული პრაქტიკული საკითხების ილუსტრირება. ფასს გამოცემულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ. დარიცხვის მეთოდის სსბასს–ის უმეტესობა ემყარება ფასს–ს იმდენად, რამდენადაც ამის საშუალებას საჯარო სექტორი იძლევა. ფასს–ისა და სხვა სტანდარტების გამოყენება ასეთი საკითხების საჩვენებლად არ ასახავს სსბასს–ს ბიუროს შეხედულებებს ნებისმიერ საკითხზე. კვლევა არ წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის სახელმძღვანელოს და მისი მიზანი არ არის დაამკვიდროს ავტორიტეტული ბუღალტრული აღრიცხვის პრაქტიკა ან სტანდარტები.

პერიოდული დოკუმენტი 1

დარიცხვის ბუღალტრული აღრიცხვის დანერგვა მთავრობაში: ახალი ზეღანდიის გამოცდილება

1994 წლის ოქტომბრის გამოცემა

ახალი ზელანდიის სახელმწიფო სექტორმა განიცადა მნიშვნელოვანი რეფორმა 1980–იანი წლების მიწურულს და 1990–იანი წლების დასაწყისში. ამ რეფორმამ შეცვალა სახელმწიფო სექტორის მართვა ისეთი სისტემიდან, რომელიც ემყარებოდა დეტალური და შეზღუდული წესებისა და ბიუჯეტის ფულადი სახსრების ლიმიტის მოთხოვნების დაკმაყოფილებას ისეთ რეჟიმზე, რომელსაც საფუძვლად ედო შესრულებული სამუშაოსა და ანგარიშვალდებულებაზე დამყარებული რეჟიმი. აღნიშნული რეფორმების წარმატებული განხორციელება მოითხოვდა მნიშვნელოვან ძალისხმევას, როგორც სტრატეგიულ, ისე საოპერაციო დონეზე და შედეგად მოიტანა ძირეული და ფართომასშტაბიანი ცვლილებები სახელმწიფო სექტორის ოპერაციათა მართვისა და ამ ოპერაციების ფინანსური შედეგების თვალსაზრისით. ახალი ზელანდიის გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ ასეთი ცვლილება არა მარტო შესაძლებელია, არამედ საკმაოდ წარმატებული.

მოცემული დოკუმენტი აქცენტს აკეთებს ახალი ზელანდიის სამთავრობო განყოფილებების მიერ საკასო მეთოდიდან აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდზე გადასვლაზე და პროექტის ფარგლებში ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ახალი ზელანდიის მთავრობისათვის. აღნიშნული დოკუმენტის მიზანია აგრეთვე გამოავლინოს მართვის ძირითადი საკითხები დარიცხვის მეთოდის სრულად დანერგვის პროცესში. იგი მომზადებულია ხაზინის შეხედულების გათვალისწინებით, რომელმაც მნიშვნელოვანი წვლილი შეიტანა ცვლილებაში.

პერიოდული დოკუმენტი 2

მთავრობის ყველა ფინანსური ანგარიშების აუდიტი: ახალი ზელანდიის გამოცდილება

1994 წლის ოქტომბრის გამოცემა

აღნიშნულ დოკუმენტში აღწერილია, თუ რა როლს თამაშობს აუდიტის სამსახური სახელმწიფო ფინანსური ანგარიშების განვითარებაში. ახალ ზელანდიაში აუდიტის სამსახურის როლის განმარტებების თანახმად, აღნიშნული როლი გაანალიზებულია ისეთი ძირეული აუდიტორული მახასიათებლების მიხედვით, როგორიცაა დამოუკიდებლობა, კრიტერიუმები (განსაკუთრებით, ბუღალტრული აღრიცხვის პრაქტიკა ჭეშმარიტი და სამართლიანი ხედვის უზრუნველსაყოფად შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების არარსებობის პირობებში) და მტკიცებულება. შემდეგ აღწერილია აუდიტისა და მართვის ის პროცესები, რომლებსაც მოიცავს სახელმწიფო ფინანსური ანგარიშების აუდიტი, დაგეგმვის, არსებობის დონეების დასახვის, პროექტის კონტროლის გადამზადებისა და ანგარიშგების ჩათვლით. ბოლოს კი განხილულია ის საკითხები, რომლებიც უნდა გაითვალისწინონ სხვა ქვეყნებმა.

პერიოდული დოკუმენტი 3

დარიცხვის მეთოდით ნაწარმოები ბუღალტრული აღრიცხვის პერსპექტივები

1996 წლის გამოცემა

აღნიშნული დოკუმენტის მიზანია მკითხველს გააცნოს მთელი რიგი ის პერსპექტივები, რომლებიც არსებობს დარიცხვის მეთოდით ნაწარმოები საბუღალტრო აღრიცხვის თვალსაზრისით იმ ზოგიერთი მომხმარებლის მაგალითის მიხედვით, რომლებსაც გააჩნიათ შესაბამისი გამოცდილება აღნიშნული ბუღალტრული აღრიცხვის რეფორმის განხორციელებაში, ან აკვირდებოდნენ მის პროგრესს.

სსბასსს-ს მიაჩნია, რომ თუ მოხდება იმ უწყებების გამოცდილების გაზიარება, რომლებიც ჩართული იყვნენ დარიცხვის მეთოდით ნაწარმოები საბუღალტრო აღრიცხვის შესახებ ინფორმაციის გამოყენებაში გადაწყვეტილების მიღების მიზნებისათვის, სხვებმა შესაძლოა დაინახონ, თუ რა ღირებულება გააჩნია ფინანსური ანგარიშგების ასეთ ფორმას საკუთარი მთავრობებისა და სხვა სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო ერთეულებისათვის.

სსბასსს-მ განიზრახა სხვადასხვა გამოცდილების ადამიანთა ფართო სპექტრის მოსაზრებათა მიღება. იგი ასევე მიზნად ისახავს ყურადღების გამახვილებას იმ ადამიანებზე, რომლებსაც გააჩნიათ გამოსაქვეყნებელი ინფორმაციის შეცვლის გამოცდილება. აღნიშნული დოკუმენტის მომზადებაზე მუშაობდნენ პოლიტიკოსები, ეკონომისტები, აკადემიური სფეროს წარმომადგენლები, ადმინისტრატორები და ბუღალტრები.

პერიოდული დოკუმენტი 4

სახელმწიფო მომსახურების დელეგირება საფრანგეთში: სახელმწიფო მართვის ორიგინალური მეთოდი: დელეგირებული სახელმწიფო მომსახურება

2001 წლის სექტემბრის გამოცემა

სახელმწიფო მომსახურება შესაძლოა უზრუნველყოფილ იქნას სხვადასხვა გზით. როგორც წესი, მათ სამთავრობო უწყებები პირდაპირ აწვდიან. ზოგჯერ კი, ხდება კერძო სექტორის სამეურნეო ერთეულების დაქირავება შეთანხმებული პირობებით ასეთი მომსახურების უზრუნველსაყოფად.

შეიძლება ითქვას, რომ ხდება სახელმწიფო მომსახურების „დელეგირება“, რაც ხორციელდება ადგილობრივი ხელისუფლების დონეზე, ისეთ სხვადასხვა სფეროებში, როგორიცაა წყლის განაწილება, ნარჩენების მართვა და გათბობა. დელეგირება ექვემდებარება სპეციალურ წესებსა და

კანონებს და წარმოადგენს საკონტრაქტო შეთანხმებას, რომელიც აბალანსებს მადელეგირებელი ხელისუფლებისა და კერძო საწარმოს ინტერესებს მომსახურების უზრუნველყოფის კუთხით. ასეთი ტიპის თანამშრომლობითი ურთიერთობის მაგალითები არსებობს სხვა ქვეყნებში (ავსტრალია, კანადა, ახალი ზელანდია). ამ პერიოდულ დოკუმენტში აღწერილია ის კონკრეტული სტრუქტურა და ჩარჩო, რომელიც მომზადდა საფრანგეთში მხარეებს შორის ურთიერთობის სამართავად და შესაბამისი საინფორმაციო და ანგარიშვალდებულების უზრუნველსაყოფად.

პერიოდული დოკუმენტი 5

რესურსების საბუღალტრო აღრიცხვა: საბუღალტრო აღრიცხვის სტანდარტების დაწესების ჩარჩო დიდი ბრიტანეთის ცენტრალურ სამთავრობო სექტორში

2002 წლის ივნისის გამოცემა

იმ სტრუქტურების წინაშე არსებული გამოწვევები, რომლებიც გადადიან დარიცხვის მეთოდზე, შესაძლოა სახიფათო აღმოჩნდეს. შესაბამისად, სასარგებლო იქნება თუ იურისდიქციებს ეცოდინებათ როგორც სავარაუდო, ისე არასავარაუდო საკითხები, რომლებიც წამოიჭრა იმ იურისდიქციებში, რომლებიც გადავიდნენ ასეთ მეთოდზე და ამ საკითხების გადაჭრის გზები.

მოცემულ დოკუმენტში განხილულია დიდი ბრიტანეთის მაგალითი, რომელმაც გადაწყვიტა გადასულიყო დარიცხვის მეთოდზე 1995 წელს, როგორც ბიუჯეტის მომზადების, ისე ფინანსური ანგარიშგების თვალსაზრისით. მასში ხაზგასმულია ზოგიერთი ძირითადი არგუმენტი, რომელიც ზეგავლენას ახდენს დარიცხვის მეთოდის მიღების გადაწყვეტილებაზე, არა მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგებისათვის, არამედ ბიუჯეტირებისათვისაც. იგი დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებულ ბიუჯეტირებასა და ანგარიშგებას უფრო შესრულებული საქმიანობის მართვის ფართე კუთხით განიხილავს. მასში ყურადღება გამახვილებულია იმაზე, თუ როგორ მოახერხა დიდმა ბრიტანეთმა დარიცხვის მეთოდით ნაწარმოები საბუღალტრო აღრიცხვის ინფრასტრუქტურის შექმნის ამოცანის შესრულება სტანდარტული ჩარჩოსა და საბუღალტრო აღრიცხვის პოლიტიკის, პრინციპებისა და გამოყენების სრული სახელმძღვანელოს ფორმით.

პერიოდული დოკუმენტი 6

სამთავრობო ბუღალტრული აღრიცხვის მოდერნიზება საფრანგეთში: მიმდინარე სიტუაცია, საკითხები და პერსპექტივები

2003 წლის იანვრის გამოცემა

წინამდებარე დოკუმენტში მოცემულია საფრანგეთის მთავრობის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის მიმდინარე მოდერნიზაციის პროცესი. იგი ემყარება შემდეგ სამ ნაწილს:

სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის ამჟამინდელი მდგომარეობა. ამ ნაწილში მოცემულია მიმდინარე პრაქტიკა. მასში გამხილულია, რომ ცენტრალური მთავრობა, ეროვნული სახელმწიფო სტრუქტურები, ადგილობრივი თვითმმართველობა და სოციალური დაცვის ფონდები არ აწარმოებენ ბუღალტრულ აღრიცხვას და საბიუჯეტო საქმიანობას ერთნაირად. თუმცა, ცენტრალური მთავრობის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის არსებული რეფორმა მიგვიყვანს ერთიანი პრინციპების მიღებამდე (კეთილსინდისიერი წარმომადგენლობის და სამთავრობო ანგარიშების „ჭეშმარიტი და სამართლიანი ხედვის“ წარმოდგენის მოთხოვნის ჩათვლით) და იმ მეთოდებამდე (დარიცხვის მეთოდით ნაწარმოები ბუღალტრული აღრიცხვა), რომლებსაც ფრანგული და უცხოური კომპანიები იყენებენ ყოველდღიურად თავიანთ ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემებში.

გადასვლა დარიცხვის მეთოდზე: მიზანი უახლოესი მომავლისათვის. ამ ნაწილში აღწერილია ბიუჯეტის აქტების (რომელიც ცნობილია ახალი საბიუჯეტო კონსტიტუციის სახელით) შესახებ 2001 წლის ახალი საკონსტიტუციო დადგენილებების შედეგები სამთავრობო ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემისათვის. საბიუჯეტო აქტის მეშვეობით ხდება დარიცხვის მეთოდით ნაწარმოები ბუღალტრული აღრიცხვასა და საპარლამენტო საბალანსო ასიგნებათა შორის ნათელი განსხვავების გაკეთება. საფრანგეთში გამოყენებული იქნება ორმაგი სისტემა: ეროვნული ბიუჯეტი (ასიგნება) არის და იქნება გამოხატული (და შესრულებული) მოდიფიცირებული საკასო მეთოდის მეშვეობით მაშინ, როცა ფინანსური ადმინისტრაციის საერთო ანგარიში (ბალანსი და ამონაწერი შემოსავლებისა და გასავლების შესახებ) გამოისახება დარიცხვის მეთოდით. ფინანსური ადმინისტრაციის საერთო ანგარიშები წარმოადგენს ცენტრალური მთავრობის ფინანსურ ანგარიშებს.

ქმედება: პროგრესი დღემდე და მომავალი განვითარება. წინამდებარე ნაწილში მოცემულია დღემდე მიღწეული პროგრესი 1999 წლიდან. იგი აღწერს იმ ზომებს, რომლებიც მიღებულ იქნა დარიცხვის მეთოდით ბუღალტრული აღრიცხვის განვითარებისა და განხორციელებისათვის, საინფორმაციო სისტემის ევოლუციის ჩათვლით.

პერიოდული დოკუმენტი 7

სამთავრობო ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა არგენტინაში

2004 წლის იანვრის გამოცემა

წინამდებარე დოკუმენტში განხილულია არგენტინაში ბუღალტრის პროფესიის განვითარების ისტორია და მისი ზეგავლენა სახელმწიფო სექტორში. მასში ასევე მოცემულია არგენტინაში სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის განვითარება არგენტინის კონფედერაციის პერიოდიდან.

ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდი სახელმწიფო სექტორში არგენტინაში მიღებული იქნა 1859 წელს. 1947 წელს მოხდა ფინანსური ანგარიშგების მოდიფიცირება და მათში ხარჯების აღიარება დაფიქსირდა ვალდებულებების სახით. დოკუმენტში მოცემულია სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში არსებული სისუსტეები, რამაც შედეგად მოიტანა სამთავრობო ფინანსური ადმინისტრაციის რეფორმა და დარიცხვის მეთოდის ბუღალტრული აღრიცხვის შემოღება 1993 წელს.

დოკუმენტში ასევე მოცემულია ის გამოწვევები და საკითხები, რომლებიც წამოიჭრა მონაცემთა შეგროვების, პრაქტიკისა და კულტურის თვალსაზრისით რეფორმის პროცესში. იგი ასევე მოიცავს ინფორმაციას იმის შესახებ, რომ რეფორმამ მოიტანა დადებითი ზეგავლენა სამთავრობო ფინანსურ ადმინისტრაციაში სახელმწიფო მართვის რაციონალურობისა და ეფექტიანობის ზრდის ჩათვლით და უზრუნველყო უფრო დაზუსტებული ინფორმაცია პოლიტიკური გადაწყვეტილებების მიღების მხარდასაჭერად.

ბოლოს კი, დოკუმენტში განხილულია მოსალოდნელი მომავალი განვითარებები სამთავრობო ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში, კერძოდ, სახელმწიფო სექტორში მენეჯმენტის ბუღალტრული აღრიცხვის გაუმჯობესება იმისათვის, რომ კიდევ უფრო გაძლიერდეს გადაწყვეტილებების მიღება, ყველა სახელმწიფო სექტორის ერთეულების კონსოლიდაცია, სახელმწიფო სექტორის მომუშავეთათვის მუდმივი გადამზადების პროგრამების მომზადება და არგენტინის სახელმწიფო სექტორის ზოგადად აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის პრინციპების ჰარმონიზება საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებთან (სსბასს).

საინფორმაციო დოკუმენტი

გზა ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდისაკენ აშშ-ში

2006 წლის მარტის გამოცემა

წინამდებარე საინფორმაციო დოკუმენტი მოიცავს აშშ-ს გამოცდილებას დარიცხვის მეთოდზე გადასვლასთან მიმართებით. მასში მოცემულია ადმინისტრაციული შეთანხმებების განვითარება ოფიციალურ სტანდარტებთან მიმართებით 70 წლის განმავლობაში ადგილობრივი, სახელმწიფო და ფედერალური მთავრობების დონეზე აშშ-ში და გამოყოფილია ის ძირითადი ფაქტორები, რომლებიც აყალიბებენ სტანდარტების დაწესების სტრუქტურას. იგი ასევე შეიცავს დარიცხვის მეთოდის ბუღალტრულ აღრიცხვაზე გადასვლის დეტალურ მიმოხილვას

ადგილობრივი და სახელმწიფო თვითმმართველობების მიერ, სამთავრობო ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების საბჭოს მიერ გაცემულ სტანდარტებს ამ გადასვლის მხარდასაჭერად და სამართავად და უზრუნველყოფს მთავარი ეტაპების გამოკვეთას გადაცემის პროცესში.