



27-ე განყოფილება – აქტივების გაუფასურება

განსახილველი საკითხები

- მოქმედების სფერო
- სხვა აქტივების გაუფასურება, გარდა მარაგისა
- გაუფასურების ინდიკატორები
- ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება
- გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება
- გამოყენების ღირებულება
- გუდვილის გაუფასურება
- გაუფასურების ზარალის კომპენსირება
- განმარტებითი შენიშვნები

აქტივების გაუფასურება – მოქმედების სფერო

- გაუფასურების ზარალი → აქტივის საბალანსო ღირებულება > აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.

27-ე განყოფილება ეხება:

- ყველა აქტივის გაუფასურების ბუღალტრულ აღრიცხვას, გარდა ქვემოთ ჩამოთვლილი აქტივებისა:

(ა) გადავადებული საგადასახადო აქტივები - 29-ე განყოფილება;

(ბ) დაქირავებულ პირთა გასამრჯელოების შედეგად წარმოქმნილი აქტივები - 28-ე განყოფილება;

(გ) ფინანსური აქტივები, რომლებიც განეკუთვნება მე-11 განყოფილების ან მე-12 განყოფილების მოქმედების სფეროს;

(დ) რეალური ღირებულებით შეფასებული საინვესტიციო ქონება - მე-16 განყოფილება;

(ე) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივები, რომლებიც შეფასებულია გაყიდვის დანახარტებით შემცირებული რეალური ღირებულებით - 34-ე განყოფილება;

(ვ) სამშენებლო ხელშეკრულებებიდან წარმოქმნილი აქტივები - 23-ე განყოფილება.

სხვა აქტივების გაუფასურება, გარდა მარაბისა

- თუ აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება **ნაკლებია** მის საბალანსო ღირებულებაზე, საწარმომ უნდა შეამციროს საბალანსო ღირებულება ანაზღაურებად ღირებულებამდე;
- ეს **შემცირების ოდენობა** წარმოადგენს **გაუფასურების ზარალს**;
- გაუფასურების ზარალი აღიარდება მოგებაში ან ზარალში;
- თუ აქტივი აღირიცხება **გადაფასების მოდელით** გაუფასურების ზარალი აისახება როგორც **გადაფასების შემცირება**.

გაუფასურების ინდიკატორები

- ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის საწარმომ უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა რაიმე მინიშნება აქტივის გაუფასურების შესახებ.
- თუ გაუფასურების ინდიკატორი არსებობს საწარმომ უნდა გადახედოს აქტივის დარჩენილ სასარგებლო მომსახურების ვადას, ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდს ან აქტივის ნარჩენ ღირებულებას, მაშინაც კი თუ მოცემული აქტივისთვის არ აღიარდება არანაირი გაუფასურების ზარალი.

ინფორმაციის გარე წყაროები

ინფორმაციის გარე წყაროები:

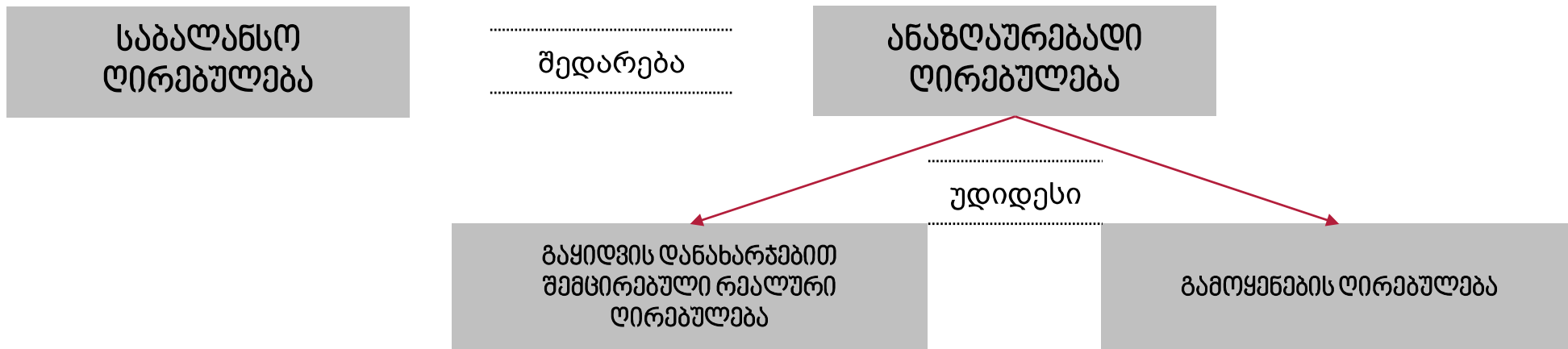
- პერიოდის განმავლობაში აქტივის საბაზრო ღირებულების მნიშვნელოვნად შემცირება;
- ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში ცვლილებები;
- საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების ან ინვესტიციების უკუგების საბაზრო განაკვეთების პერიოდში ზრდა;
- საწარმოს წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულება მეტია მთლიანად საწარმოს რეალური ღირებულების შეფასებაზე.

ინფორმაციის შიდა წყაროები:

- აქტივის მოძველების ან მისი ფიზიკური დაზიანების მტკიცებულება;
- აქტივის მოცდენა, იმ ქვედანაყოფის საქმიანობის შეწყვეტის ან რესტრუქტურირების გეგმები, რომელსაც მიეკუთვნება აქტივი, ასევე აქტივის ექსპლუატაციიდან ამოღების გეგმა ადრე ნავარაუდევ თარიღზე ადრე;
- აქტივის გამოყენების ეკონომიკური მარჯვენებლები მოსალოდნელზე უფრო მეტად გაუარესება, ან მომავალში გაუარესდება.

ანაზღაურებადი ღირებულება

10



- თუ შეუძლებელია ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა, აქტივის ნაცვლად განიხილება **ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული**.
- თუ ერთ-ერთი ღირებულება აღემატება აქტივის საბალანსო ღირებულებას, მოცემული აქტივი გაუფასურებული არ არის და არ საჭიროებს მეორე სიდიდის შეფასებას.
- გასაყიდად გამიზნული აქტივები: თუ არ არსებობს მიზეზი იმისა, რომ ვივარაუდოთ, აქტივის გამოყენების ღირებულება მნიშვნელოვნად აღემატება მის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას, ეს უკანასკნელი შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებად.

გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება

- **რ.ღ. - გაყ. დანახ. = თანხა**, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია აქტივის გაყიდვის შედეგად საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით შესრულებულ გარიგებაში, რომელიც შემცირებულია გაყიდვისთვის საჭირო დანახარჯებით:
 - რეალური ღირებულების საუკეთესო მტკიცებულებაა იდენტური აქტივის (ან ანალოგიური აქტივის) კოტირებული ფასი აქტიურ ბაზარზე;
 - თუ ხელმისაწვდომი არ არის, რეალური ღირებულების (FV) მტკიცებულებას წარმოადგენს იდენტური აქტივის (ან ანალოგიური აქტივის) მბოჭავი ნასყიდობის ხელშეკრულების, ან ბოლო გარიგების ფასი, რომელიც განხორციელებულია „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით;
 - თუ ბაზარი არ არის აქტიური და მბოჭავი ნასყიდობის ხელშეკრულების ფასი არ წარმოადგენს რეალური ღირებულების (FV) საუკეთესო შეფასებას - გამოყენებულ უნდა იქნას შეფასების სხვა მეთოდები.

- გამოყ.ღ. დღევანდელი ღირებულება, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია მოცემული აქტივიდან.
- გამოყ.ღ.-ის გაანგარიშების საფეხურები:
 - იმ მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება, რომლის მიღება და საწარმოდან გასვლა მოსალოდნელია აქტივის უწყვეტი გამოყენებისა და შემდგომში მისი გასვლის შედეგად; და
 - მომავალი ფულადი ნაკადების მიმართ შესაბამისი დისკონტირების განაკვეთის გამოყენება

გამოყენების ღირებულება (გაბრძელება)

- გამოყ.დ.-ის გამოანგარიშებისას გაითვალისწინება:
 - მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადები;
 - ზემოაღნიშნული მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობის, ან მათი წარმოქმნის დროში შესაძლო ცვლილების სავარაუდო შედეგი;
 - ფულის დროითი ღირებულება (მიმდინარე ურისკო საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე დაყრდნობით);
 - მოცემული აქტივისთვის დამახასიათებელი განუსაზღვრელობის არსებობის გავლენა;
 - სხვა ფაქტორები (მაგ.: არალიკვიდობა), რომლებსაც ბაზრის მონაწილენი გაითვალისწინებდნენ მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებისას.
- თავიდან აიცილეთ ზემოთ მოყვანილი ფაქტორების ორმაგად გათვალისწინება მომავალი ფულადი ნაკადებისა და დისკონტირების განაკვეთის განსაზღვრისას.

- მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება მოიცავს:
 - ფულადი ნაკების მიღებას აქტივის გამოყენების გაგრძელების შედეგად;
 - იმ ფულადი სახსრების გასვლას, რომელიც აუცილებელია იმისთვის, რომ საწარმომ მიიღოს ფულადი ნაკადები (პირდაპირ მიკუთვნებული, ან აქტივზე დასაბუთებული და თანამიმდევრული საფუძვლით განაწილებული);
 - წმინდა ფულადი ნაკადები, თუ ასეთი იარსებებს, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მისი გაყიდვიდან.
- შესაძლებელია:
 - ფულადი ნაკადების შესაფასებლად ბოლო პერიოდის ფინანსური ბიუჯეტების გამოყენება;
 - გრძელვადიანი პროგნოზების ექსტრაპოლაცია, უცვლელი ან კლებადი ზრდის ტემპის მარვენებლის გამოყენებით, თუ სხვა რამის დასაბუთება შეუძლებელია.

გამოყენების ღირებულება, ფულადი ნაკადები (გაბრძელება)

- აქტივისთვის მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება მისი არსებული მდგომარეობის გათვალისწინებით;
- მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება არ მოიცავს ისეთი ფულადი ნაკადების მიღებას ან გასვლას, რომლის წარმოშობა მოსალოდნელია:
 - მომავალი რესტრუქტურის შედეგად, რომლის განხორციელების შესახებაც საწარმოს ჯერ არ მიუღია საბოლოო გადაწყვეტილება; ან
 - აქტივის გამოყენების გაუმჯობესების ან მწარმოებლურობის ამაღლების შედეგად.
- მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება ასევე არ მოიცავს:
 - საფინანსო საქმიანობიდან ფულადი ნაკადების მიღებას ან გასვლას, და
 - მიღებულ / გადახდილ მოგების გადასახადს.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების გარალის აღიარება

- პირველ რიგში, ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნიებული გუდვილის ჩამოწერა.
- თუ გაუფასურების გარალი > გუდვილზე, მაშინ დარჩენილი ნაწილი უნდა ჩამოიწეროს სხვა აქტივებიდან მათი პროპორციების შესაბამისად.
- საბალანსო ღირებულება არ უნდა შემცირდეს შემდეგი სიდიდეებიდან უდიდესზე ნაკლებ სიდიდემდე:
 1. მისი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა);
 2. მისი გამოყენების ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა); და
 3. ნული:
 - დარჩენილი განაწილდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის სხვა აქტივებზე.

მაგალითი: ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურება

31/12/2017:

- ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აქტივების საბალანსო ღირებულება = \$210 (ე.ი. \$150 ტაქსი, \$50 ტაქსის ლიცენზია და \$10 გუდვილი)
- გაუფასურების ინდიკატორი არსებობს და განსაზღვრული ანაზღაურებადი ღირებულება = \$170
- ტაქსის რეალური ღირებულება განისაზღვრა = \$140

31/12/2017-ში გაუფასურების ზარალი = \$40 (ე.ი. \$210 საბ. ღირ. შემცირდა \$170 ანაზღაურებად ღირებულებამდე). გაუფასურების ზარალის განაწილება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აქტივებზე მოხდება შემდეგნაირად:

- I - \$10 ზარალი განაწილდეს გუდვილზე
- II - განაწილდეს დარჩენილი \$30 ზარალი, ე.ი. \$22.5 ტაქსიზე და \$7.5 ლიცენზიაზე (საბალანსო ღირებულებათა პროპორციის მიხედვით)
- III - \$12.5 ზარალი, რომელიც ვერ განაწილდა ტაქსიზე, განაწილდეს ლიცენზიაზე

პასუხი: ფულადი სახსრების წარმოქმნელი ერთეულის გაუფასურება

18

- გაუფასურება = $210 - 170 = 40$
- ტაქსის რეალ. ღირ = 140

	გუდვილი	ტაქსი	ლიცენზია	სულ
საბ. ღირ	10	150	50	210
გაუფასურება	-10	-22,5	-7,5	-40
საბ. ღირ გადანაწილებამდე	0	127,5	42,5	170
გადანაწილება		12,5	-12,5	0
საბ. ღირ გაუფასურების შემდეგ	0	140	30	170

გაუფასურების ბარალის კომპენსირება მაგალითი 1 ვრცლად

31/12/2018:

- ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აქტივების საბალანსო ღირებულება = \$120 (ე.ი. \$100 ტაქსი და \$20 ლიცენზია)
- არსებობს გაუფასურების ბარალის კომპენსირების ინდიკატორი
- გამოანგარიშებული ანაზღაურებადი ღირებულება = \$150

31/12/2018-ში პოტენციური გაუფასურების კომპენსირების თანხა = \$30 (ე.ი. \$150 ანაზღ. ღირ. გამოკლებული \$120 საბ. ღირ.) მაგრამ შეზღუდულია \$20-მდე (შემდეგნაირად):

- I - ბარალი განაწილდეს აქტივებზე საბალანსო ღირებულებათა პროპორციის შესაბამისად, ე.ი. \$5 ლიცენზიაზე და \$25 ტაქსიზე
- II ტაქსიზე გასანაწილებელი თანხის შეზღუდვა \$7-მდე (თუ 2017 წელს არ მოხდებოდა გაუფასურება, საბალანსო ღირებულება 31/12/2018-ში = \$107)

გაუფასურების გარალის კომპენსირება მაგალითი 1 ვრცლად (გაბრძელება)

- III - გარალის კომპენსირებული თანხის \$18-ის ტაქსიდან ლიცენზიაზე განაწილება.
- ლიცენზიაზე პირობითად განაწილებული მთლიანი კომპენსირებული (აღდგენილი) თანხა = \$23 (ე.ი. \$5 + \$18).
- IV - თანხა, რომელიც ნაწილდება ლიცენზიაზე შეზღუდულია \$13-მდე (თუ 2017 წელს არ მოხდებოდა გაუფასურება, საბალანსო ღირებულება (CA) 31/12/2018-ში = \$33).
- V - რამდენადაც არ არსებობს სხვა აქტივები, რომლებზედაც განაწილება გაუნაწილებელი კომპენსირებული (აღდგენილი) \$10 (ე.ი. \$23-ს გამოკლებული \$13), მთლიანი კომპენსირებული გაუფასურების თანხა შეიზღუდება \$20-მდე (ე.ი. \$7 ტაქსიზე და \$13 ლიცენზიაზე).

მაგალითი: ფულადი სახსრების წარმოქმნელი ერთეულის გაუფასურება (გაბრძელება)

- გაუფასურების პოტენციური კომპენსირება = $150 - 120 = 30$
- ტაქსის საბ. ღირ გაუფასურების გარეშე = 107
- ლიცენზიის საბ. ღირ გაუფასურების გარეშე = 33

	გუდვილი	ტაქსი	ლიცენზია	სულ
საბ. ღირ	0	100	20	120
გაუფასურების პოტენციური კომპენსირება	0	25	5	30
საბ. ღირ გადანაწილებამდე	0	125	25	150
გაუფასურების კომპენსირება ფასტობრივი		7	13	20
საბ. ღირ გაუფასურების კომპენსირების შემდეგ	0	107	33	140

- გაუფასურების ზარალის კომპენსირების აღიარების შემდეგ აქტივის ცვეთის / ამორტიზაციის თანხა უნდა დაკორექტირდეს მომავალ პერიოდებში, რათა აქტივის შესწორებული საბალანსო ღირებულება, ნარჩენი ღირებულების (მისი არსებობის შემთხვევაში) გამოკლებით, სისტემატურ საფუძველზე განაწილდეს აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

- შეძენის თარიღიდან გუდვილი განაწილდება მყიდველი საწარმოს იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ყველა ერთეულზე, რომლებიც მოსალოდნელია, რომ სარგებელს მიიღებენ გაერთიანებით განპირობებული სინერგიიდან.
- არასრულ საკუთრებაში მყოფი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება პირობითად კორექტირდება გუდვილის არამაკონტროლებელი წილის (NCI) ნაწილისთვის მანამ, სანამ შეუდარდება ანაზღაურებად ღირებულებას (RA).

- 01/01/2017, \$40-ის ღირებულების გუდვილი წარმოიქმნა, როდესაც A საწარმომ შეიძინა B საწარმოს კაპიტალის წილი 75%:
 - ჯგუფის სინერჯის შედეგად წარმოქმნილი გუდვილის \$10 განაწილდა A საწარმოს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე, ხოლო 30\$ B საწარმოს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე.
- მხოლოდ გაუფასურების ტესტირების მიზნისთვის, საწარმო B-ს ფულადის სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე განაწილებული გუდვილი პირობითად აფასდება \$40-მდე (ე.ი. არამაკონტროლებელი წილისთვის (NCI) დამატებითი გუდვილი = \$10).

- თუ შეუძლებელია დასაბუთებული საფუძვლით გუდვილის მიკუთვნება ცალკეულ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე, მაშინ გუდვილის გაუფასურების ტესტირების მიზნით, საწარმომ უნდა განსაზღვროს ან:
 - მთელი შეძენილი საწარმოს ანაზღაურებადი ღირებულება (თუ გუდვილი მიეკუთვნება შეძენილ საწარმოს, რომლის ინტეგრირება არ მომხდარა)
 - საწარმოთა მთელი ჯგუფის ანაზღაურებადი ღირებულება, გარდა იმ საწარმოებისა, რომელთა ინტეგრირებაც არ მომხდარა (თუ გუდვილი მიეკუთვნება საწარმოს, რომლის ინტეგრირებაც განხორციელდა).

მაგალითი: გუდვილის გაუფასურების ტესტირება

26

- 31/12/2016, აღიარდა \$1,000,000-ის გუდვილი, როდესაც A საწარმომ შეიძინა B საწარმო.
- სცენარი A: ხელმძღვანელობა ანაწილებს და აკონტროლებს გუდვილს:

- 31/12/2017 (გუდვილის გარდა).

ფსწე	\$
საწარმო A	400,000
საწარმო B	600,000

ფსწე	საბალანსო ღირებულება (CA)	ანაზღაურებადი ღირებულება (RA)
საწარმო A	\$1,000,000	\$2,500,000
საწარმო B	\$2,000,000	\$1,500,000

მაგალითი: გუდვილის გაუფასურების ტესტირება – სცენარი A

ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში გუდვილის დამატების შემდეგ აქტივები გაუფასურებულია:

საბალანსო ღირებულება (CA) (\$)	ანაზღაურებადი ღირებულება (RA) (\$)	გაუფასურების ხარჯი (\$)
1,400,000 (1,000,000 + 400,000 გუდვილი)	2,500,000	N/A
2,600,000 (2,000,000 + 600,000 გუდვილი)	1,500,000	1,100,000 (600,000 განაწილდა გუდვილზე, ხოლო 500,000 განაწილდა სხვა აქტივებზე)

მაგალიტი: გუდვილის გაუფასურების ტესტირება – სცენარი B

28

სცენარი B: დასაბუთებული საფუძვლით შეუძლებელია \$1,000,000 ღირებულების გუდვილის განაწილება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე და B საწარმოს ინტეგრირება სრულად განხორციელდა A საწარმოსთან.

საბალანსო ღირებულება (CA) (\$)	ანაზღაურებადი ღირებულება (RA) (\$)	გაუფასურების ხარჯი (\$)
1,000,000 (1,000,000 გუდვილის გარეშე)	2,500,000	N/A
2,000,000 (2,000,000 გუდვილის გარეშე)	1,500,000	500,000 (500,000 განაწილდა სხვა აქტივებზე)

მაგალითი: გუდვილის გაუფასურების ტესტირება – სცენარი B

29

გუდვილის გარეშე ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების შემდეგ, მთლიანი ბიზნესის ტესტირება გაუფასურებაზე გუდვილის ჩათვლით, შემდეგნაირად:

საბალანსო ღირებულება (CA) (\$)	ანაზღაურებადი ღირებულება (RA) (\$)	გაუფასურების ხარჯი (\$)
3,500,000 (1,000,000 ფსწე A + 1,500,000 ფსწე B + 1,000,000 გუდვილი)	4,000,000 (2,500,000 ფსწე A + 1,500,000 ფსწე B)	N/A (ე.ი. გუდვილი არ გაუფასურებულა)

მაგალითი: გუდვილის გაუფასურების ტესტირება – სცენარი C

30

სცენარი C: დასაბუთებული საფუძვლით შეუძლებელია \$1,000,000 ღირებულების გუდვილის განაწილება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე და B საწარმო არ ინტეგრირებულა.

საბალანსო ღირებულება (RA) (\$)	ანაზღაურებადი ღირებულება (RA) (\$)	გაუფასურების ხარჯი (\$)
1,000,000 (1,000,000 + 0 გუდვილი)	2,500,000	N/A
3,000,000 (2,000,000 + 1,000,000 გუდვილი)	1,500,000	1,500,000 (1,000,000 განაწილდა გუდვილზე და 500,000 განაწილდა სხვა აქტივებზე)

ინფორმაცია უნდა გამჟღავნდეს თითოეული შემდეგი კლასისათვის:

- მარაგები;
 - ძირითადი საშუალებები;
 - გუდვილი;
 - არამატერიალური აქტივები გუდვილის გარდა;
 - ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში; და
 - ინვესტიციები ერთობლივ საქმიანობაში.
- საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალის თანხა და სრული შემოსავლების ანგარიშგების (ასევე მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, მისი წარდგენის შემთხვევაში) ის მუხლი (მუხლები), რომელიც მოიცავს გაუფასურების ზარალის თანხებს;
 - იგივე, კომპენსირებული გაუფასურების ზარალის შემთხვევაში.

შეღარება სრულ ფასს-თან

საკითხი	ფასს სტანდარტების სრული ვერსია	მსს ფასს სტანდარტი
მოქმედების სფერო	ბასს 36 გამორიცხავს მარაგებს	27-ე განყოფილება აღწერს მარაგებისა და აქტივების გაუფასურების აღიარებას
განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონდე არამატერიალური აქტივები და გუდვილი	მოწმდება გაუფასურებაზე სულ მცირე ყოველწლიურად	მხოლოდ მაშინ, თუ არსებობს გაუფასურების ინდიკატორები
გუდვილის გაუფასურება	არ მოითხოვს გუდვილის ამორტიზაციას	სრულად ამორტიზების შემდეგ გაუფასურების ტესტი არ ჩატარდება