მე-20 განყოფილება - იჯარა

განსახილველი საკითხები

- მოქმედების სფერო
- იჯარის კლასიფიკაცია
- ფინანსური იჯარის კლასიფიკაცია
- აღრიცხვა მოიჯარის მიერ
- აღრიცხვა მეიჯარის მიერ
- უკუიჯარა

მოქმედების სფერო

იჯარის სტანდარტი ვრცელდება ყველა ტიპის იჯარაზე, გარდა ქვემოთ ჩამოთვლილი შემთხვევებისა:

- იჯარა, რომელიც შეეხება მინერალებს, ნავთობს, ბუნებრივ აირს და სხვა მსგავს ამოწურვად რესურსებს;
- ბასს 41-ის მოქმედების სფეროში შემავალი ბიოლოგიური აქტივების იჯარა;
- შეთანხმება სერვისის კონცესიის შესახებ (IFRIC 12);
- ინტელექტუალური საკუთრების ლიცენზიასთან დაკავშირებული იჯარა (ფასს 15);
- მეიჯარის ხელთ არსებულ ისეთ უფლებებთან დაკავშირებული იჯარა, რომელიც შედის ბასს 38-ის მოქმედების სფეროში. მაგალითად, ვიდეო ჩანაწერები, ფილმები, სცენარი, პატენტი და საავტორო უფლებები.

მოქმედების სფერო

- საიჯარო კონტრაქტი არის ისეთი კონტრაქტი, რომელიც მოიცავს ანაზღაურების სანაცვლოდ, კონკრეტულ აქტივზე გარკვეული პერიოდით **გამოყენების უფლების გადაცემას**.

- იჯარას იურიდიულად არ წარმოადგენს შემდეგი შეთანხმებები:
  - გარე მენარდეების მოზიდვის ხელშეკრულება;
  - ტელესაკომუნიკაციო მომსახურების დარგის ხელშეკრულებები;
  - ე.წ. “მიიღე-გადაიხადე” ხელშეკრულებები.

- მიუხედავად ამისა, ეს ხელშეკრულებები ითვალისწინებს გადახდის სანაცვლოდ აქტივის გამოყენებაზე უფლების გადაცემას, რაც არის აქტივების იჯარით გადაცემა და **უნდა აღირიცხოს, როგორც იჯარა.**

კლასიფიკაცია

- იჯარა **კლასიფიცირდება ფინანსურად** იმ შემთხვევაში, თუ შეთანხმება გულისხმობს აქტივის საკუთრებასთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი **რისკისა** და **ეკონომიკური** სარგებლის გადაცემას მოიჯარეზე. რისკების გადაცემის შესაფასებლად გასაზომი ინდიკატორები შეიძლება იყოს:
  - იჯარის დასაწყისისთვის მომავალი საიჯარო გადასახადების მიმდინარე ღირებულების შედარება აქტივის ჭეშმარიტ (რეალურ) ღირებულებასთან;
  - იჯარის პერიოდისა და აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის შედარება;
  - მოიპოვებს თუ არა მოიჯარე აქტივზე საკუთრების უფლებას.

- იჯარა, რომელიც არ წარმოადგენს ფინანსურ იჯარას, მეიჯარისთვის არის ჩვეულებრივი იჯარა.

ფინანსური იჯარის კლასიფიცირების ფაქტორები

საკუთრების უფლების გადაცემა

იჯარის ხელშეკრულების თანახმად, იჯარის ვადის დამთავრების შემდეგ, მოიჯარეს გადაეცემა აქტივის საკუთრების უფლება.

შესყიდვა რეალურ ღირებულებაზე ნაკლებ ფასად

მოიჯარეს უფლება აქვს, აქტივი შეიძინოს ისეთი ფასით, რომელიც მოსალოდნელია, რომ მნიშვნელოვნად დაბალი იქნება აქტივის რეალურ ღირებულებაზე უფლების გამოყენების მომენტში (გონივრული რწმენა, რომ ეს უფლება გამოყენებული იქნება).

ეკონომიკური მომსახურების ვადა

იჯარის ვადა მოიცავს აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის ძირითად ნაწილს, მაშინაც კი, როდესაც საკუთრების უფლების გადაცემა არ ხდება.

გადასახდელების დღევანდელი ღირებულება

იჯარის დასაწყისისთვის მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დღევანდელი ღირებულება შეადგენს სულ მცირე საიჯარო აქტივის პრაქტიკულად მთლიან რეალურ ღირებულებას.

აქტივების ბუნება

იჯარით გაცემული აქტივები იმდენად სპეციფიკურია, რომ მხოლოდ ამ მოიჯარეს შეუძლია მათი გამოყენება, არსებითი მოდიფიკაციის გარეშე.

იჯარის შეწყვეტა

მოიჯარეს შეუძლია იჯარის შეწყვეტა, მაგრამ მას დაეკისრება ზარალის ანაზღაურება, რომელსაც მეიჯარე მიიღებს იჯარის გაუქმების შედეგად.

ნარჩენი ღირებულების ცვალებადობა

საიჯარო აქტივის ნარჩენი ღირებულების ცვალებადობის შედეგად მიღებულ შემოსულობას ან ზარალს იჯარის ვადის ბოლოს მიიღებს მოიჯარე.

იჯარის გაგრძელების შესაძლებლობა

მოიჯარეს შეუძლია იჯარის გაგრძელება მეორადი პერიოდით, საბაზრო საიჯარო ქირაზე მნიშვნელოვნად ნაკლები საიჯარო გადასახდელით.

კლასიფიკაცია

- თუ საიჯარო ხელშეკრულების მიხედვით მოიჯარეს არ გადაეცემა საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკები და სარგებელი, მაშინ ეს არის ჩვეულებრივი იჯარა.

- კლასიფიკაცია არ იცვლება იჯარის ვადის განმავლობაში. შემდგომ ეტაპებზე საიჯარო პირობების შეცვლისას, აუცილებელია იჯარის კლასიფიკაციის გადახედვა.

ალრიცხვა მოიჯარის მიერ

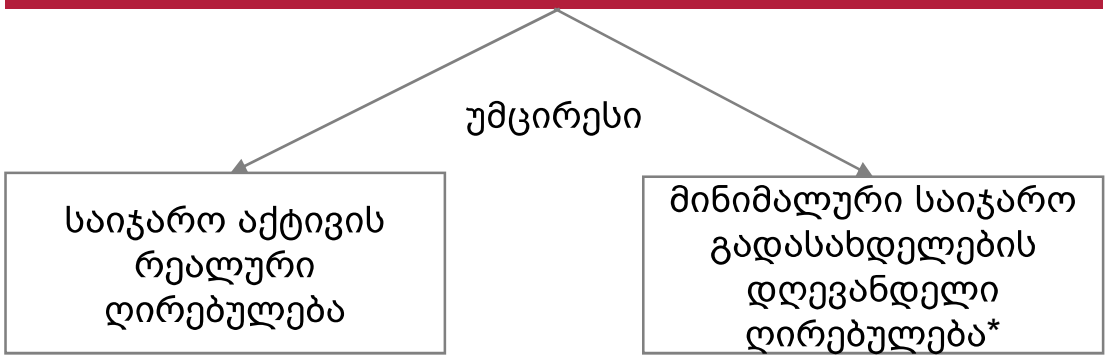
ფინანსური იჯარა: თავდაპირველი აღიარება

აღიარება:

1. უფლებები აქტივის გამოყენებაზე;
2. ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე.

- იჯარის ვადის დასაწყისში;
- ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

აქტივის ღირებულება და ვალდებულების ოდენობა



მინიმალური საიჯარო გასახდელების დღევანდელი ღირებულების გასაანგარიშებელი დისკონტირების განაკვეთი:

- საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი, ან
- მოიჯარის ზღვრული სასესხო საპროცენტო განაკვეთი.

მოიჯარის ნებისმიერი თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯი დაემატება აქტივის სახით აღიარებულ თანხას.

ფინანსური იჯარა: შემდგომი შეფასება

მინიმალური საიჯარო გადასახდელები უნდა განაწილდეს:
1. დარიცხულ ფინანსურ ხარჯებსა და
2. დაუფარავი ვალდებულების შემცირებაზე (ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით)

ფინანსური ხარჯები თითოეულ საანგარიშგებო პერიოდზე ისე უნდა განაწილდეს, რომ წარმოიქმნას მუდმივი პერიოდული საპროცენტო განაკვეთი თითოეული საანგარიშგებო პერიოდის ვალდებულების ნაშთის მიმართ.

- პირობითი საიჯარო გადასახდელები ხარჯად აისახება იმ პერიოდში, როდესაც გაწეული იყო.
- აქტივს ცვეთა დაერიცხება მსს ფასს-ის შესაბამისი განყოფილების მიხედვით.
- თუ არ არსებობს იმის გონივრული რწმენა, რომ იჯარის ვადის გასვლის შემდეგ მოიჯარე მიიღებს საკუთრების უფლებას, აქტივი მთლიანად უნდა ჩამოიწეროს იჯარის ვადასა და მის სასარგებლო მომსახურების ვადას შორის უმცირესი პერიოდის განმავლობაში.
- მოიჯარემ ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის უნდა შეაფასოს, გაუფასურებულია თუ არა ფინანსური იჯარით აღებული აქტივი.

განმარტებითი შენიშვნები

- აქტივების თითოეული კლასისთვის - საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული წმინდა საბალანსო ღირებულება;
- მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხა საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისთვის, თითოეული შემდეგი პერიოდის მიხედვით:

	მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელები		პროცენტი		მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დღევანდელი ღირებულება	
	2018	2017	2018	2017	2018	2017
1 წელზე ნაკლები						
1-დან 5 წლამდე						
5 წელზე მეტი						
ჯამი						

მოიჯარის საიჯარო შეთანხმებების ზოგადი აღწერა ინფორმაციით შემდეგი დეტალების შესახებ:

- პირობითი საიჯარო ქირა;
- იჯარის განახლება;
- აქტივის შესყიდვის შესაძლებლობა;
- ფასების ცვალებადობა;
- ქვეიჯარა და საიჯარო შეთანხმებებით გათვალისწინებული შეზღუდვები.

ჩვეულებრივი იჯარა: აღიარება და შეფასება

აღიარება:

- საიჯარო გადასახდელები;
- იჯარის ვადის განმავლობაში;
- ხარჯად წრფივი მეთოდით.

ხარჯად არ აღიარდება მომსახურების დანახარჯები, როგორიცაა დაზღვევა და აქტივის მიმდინარე ტექმომსახურება.

ხარჯად აღიარებისთვის წრფივი მეთოდი არ გამოიყენება თუ:

(ა) სხვა სისტემატური მეთოდი უფრო ადეკვატურად ასახავს მომხმარებლის მიერ სარგებლის მიღების პერიოდულობას/ გრაფიკს, მიუხედავად საიჯარო გადასახდელების გრაფიკისა; ან

(ბ) მეიჯარისთვის გადასახდელი თანხები სტრუქტურიზებულია იმგვარად, რომ უნდა გაიზარდოს მოსალოდნელი საერთო ინფლაციის დონის შესაბამისად (გამოქვეყნებული ინდექსების ან სტატისტიკური მონაცემების შესაბამისად), რათა მეიჯარეს აუნაზღაურდეს ინფლაციის შედეგად მოსალოდნელი დანახარჯების გაზრდა.

თუ მეიჯარისთვის გადასახდელი თანხები იცვლება საერთო ინფლაციის გარდა რომელიმე სხვა ფაქტორის მიხედვით, ხარჯის აღიარებისას ეს სხვა ფაქტორები არ გაითვალისწინება.

განმარტებითი შენიშვნები

მოიჯარემ ჩვეულებრივი იჯარის შესახებ უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ხარჯად აღიარებული საიჯარო გადასახდელები;
- საიჯარო შეთანხმების ზოგადი აღწერა მაგალითად, ინფორმაცია განახლების, შესყიდვის უფლების შესახებ, ქვეიჯარა, შეზღუდვები და სხვა, რომლებიც ეხება ფასების ცვალებადობას, ქვეიჯარასა და საიჯარო შეთანხმებებით გათვალისწინებულ შეზღუდვებს;
- მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხა, რომლებიც დაკავშირებულია შეუქცევადი ჩვეულებრივი იჯარის ხელშეკრულებებთან, თითოეული შემდეგი პერიოდის მიხედვით:

მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელები		
	2017	2016
1 წელზე ნაკლები		
1-დან 5 წლამდე		
5 წელზე მეტი		
ჯამი		

ალრიცხვა მეიჯარის მიერ

ფინანსური იჯარა: თავდაპირველი აღიარება

აღიარება:

- არსებული აქტივები;
- ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში;
- როგორც მოთხოვნა, წმინდა საიჯარო ინვესტიციის ტოლი თანხით.

წმინდა საიჯარო ინვესტიცია *- არის მეიჯარის მთლიანი (ბრუტო) საიჯარო ინვესტიცია, რომელიც დისკონტირებულია საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთით.*

საიჯარო ინვესტიცია არის შემდეგი ორი სიდიდის ერთობლიობა:

- ფინანსური იჯარისათვის მეიჯარის მიერ მისაღები მინიმალური საიჯარო გადასახდელები;
- მეიჯარის სასარგებლოდ დარიცხული მთელი არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება.

ფინანსური იჯარის დროს, თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები ჩაირთვება ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნის თავდაპირველ შეფასებაში და ამცირებს იჯარის ვადის განმავლობაში აღიარებული შემოსავლის თანხას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მეიჯარე:

- დილერია, ან:
- მწარმოებელი.

ფინანსური იჯარა: შემდგომი შეფასება

- ფინანსური შემოსავლის აღიარება უნდა ეფუძნებოდეს ისეთ გრაფიკს, რომელიც ასახავს ფინანსურ იჯარაში მეიჯარის წმინდა საიჯარო ინვესტიციებიდან უკუგების მიღების მუდმივ პერიოდულ განაკვეთს.

- საანგარიშგებო პერიოდის საიჯარო გადასახდელები, მომსახურების დანახარჯების გამოქვითვით, დაირიცხება მთლიანი (ბრუტო) საიჯარო ინვესტიციის საპირისპიროდ, რათა აისახოს როგორც ძირი თანხის, ისე გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავლის შემცირება.

- თუ არსებობს რაიმე ნიშანი იმისა, რომ მეიჯარის მთლიანი (ბრუტო) ინვესტიციის თანხის განსაზღვრისთვის გამოყენებული, შეფასებითი არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება მნიშვნელოვნად შეიცვალა, უნდა გადაისინჯოს იჯარის ვადის განმავლობაში შემოსავლის განაწილების წელი და ადრე დარიცხული თანხების ნებისმიერი შემცირება დაუყოვნებლივ **მოგებაში ან ზარალში** უნდა აღიარდეს.

განმარტებითი შენიშვნები

მეიჯარემ ფინანსური იჯარის შესახებ უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავალი;
- არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება, რომელიც ზრდის მეიჯარის სარგებელს;
- მინიმალური საიჯარო გადასახდელებთან დაკავშირებული საეჭვო ვალების ანარიცხის მთლიანი თანხა;
- მიმდინარე პერიოდის შემოსავლის სახით აღიარებული პირობითი საიჯარო ქირა;

	მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელები		პროცენტი		მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დღევანდელი ღირებულება	
	2017	2016	2017	2016	2017	2016
1 წელზე ნაკლები						
1-დან 5 წლამდე						
5 წელზე მეტი						
ჯამი						

მეიჯარის საიჯარო შეთანხმებების ზოგადი აღწერა.

ჩვეულებრივი იჯარა: აღიარება და შეფასება

აღიარება	
საიჯარო აქტივები	საიჯარო შემოსავალი
ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში	მოგებაში ან ზარალში
ყოველი პერიოდის ბოლოს	იჯარის ვადის განმავლობაში
აქტივის ბუნების შესაბამისად	წრფივი მეთოდით

შემოსავლის აღიარებისთვის წრფივი მეთოდი არ გამოიყენება თუ:

(ა) სხვა სისტემატური მეთოდი უფრო ადეკვატურად ასახავს მომხმარებლის მიერ სარგებლის მიღების პერიოდულობას/ გრაფიკს, მიუხედავად საიჯარო გადასახდელების გრაფიკისა; ან

(ბ) მეიჯარისთვის გადასახდელი თანხები სტრუქტურიზებულია იმგვარად, რომ უნდა გაიზარდოს მოსალოდნელი საერთო ინფლაციის დონის შესაბამისად (გამოქვეყნებული ინდექსების ან სტატისტიკური მონაცემების შესაბამისად), რათა მეიჯარეს აუნაზღაურდეს ინფლაციის შედეგად მოსალოდნელი დანახარჯების გაზრდა.

თუ მეიჯარისთვის გადასახდელი თანხები იცვლება საერთო ინფლაციის გარდა რომელიმე სხვა ფაქტორის მიხედვით, ხარჯის აღიარებისას ეს სხვა ფაქტორები არ გაითვალისწინება.

ჩვეულებრივი იჯარა: აღიარება და შეფასება

მეიჯარემ ხარჯის სახით უნდა აღიაროს საიჯარო შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული დანახარჯები, მათ შორის, ცვეთა.

ცვეთის პოლიტიკა - იდენტური სხვა ანალოგიური აქტივებისთვის გამოყენებული ჩვეულებრივი ცვეთის პოლიტიკის.

საიჯარო აქტივის საბალანსო ღირებულებას უნდა დაემატოს ჩვეულებრივი იჯარის პირობების მოლაპარაკებასა და ხელშეკრულებების გაფორმებასთან დაკავშირებით გაწეული პირდაპირი დანახარჯები და ამგვარი დანახარჯები აღიაროს ხარჯად იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში იმავე მეთოდით, რომელსაც იყენებს საიჯარო შემოსავლისთვის

იმის დასადგენად, გაუფასურდა თუ არა იჯარით გაცემული აქტივი, მეიჯარემ უნდა გამოიყენოს 27-ე განყოფილების მოთხოვნები “აქტივების გაუფასურება”.

მეიჯარე მწარმოებელი ან დილერი ჩვეულებრივი იჯარის დროს არ აღიარებს გაყიდვიდან მოგებას, რადგან ჩვეულებრივი იჯარა არ არის აქტივის გაყიდვის ეკვივალენტური

განმარტებითი შენიშვნები

(ა) შეუქცევადი ჩვეულებრივი იჯარის ხელშეკრულებებთან დაკავშირებული მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელები;

(ბ) საანგარიშგებო პერიოდში შემოსავალში აღიარებული პირობითი საიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხა;

(გ) მეიჯარის საიჯარო შეთანხმებების ზოგადი აღწერა.

უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციები

უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაცია:

- აქტივის გაყიდვა და იმავე აქტივის იჯარის გზით უკან დაბრუნება.
- საიჯარო ქირა და აქტივის გასაყიდი ფასი განიხილება ერთიან პაკეტად.
- ოპერაციის სააღრიცხვო მიდგომა დამოკიდებულია იჯარის ტიპზე.

ფინანსური იჯარა

გამყიდველმა-მოიჯარემ აქტივის გაყიდვიდან მიღებული შემოსულობის ნამეტი მის საბალანსო ღირებულებაზე უნდა გადაავადოს და ეტაპობრივად განახორციელოს მისი ამორტიზება იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში.

ჩვეულებრივი იჯარა

თუ აშკარაა, რომ ოპერაცია ეყრდნობა რეალურ ღირებულებას, მაშინ გამყიდველმა-მოიჯარემ მაშინვე უნდა აღიაროს მოგების, ან ზარალის ნებისმიერი თანხა.

უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციები

გასაყიდი ფასი < რეალური ღირებულება

- მოგებისა და ზარალის ნებისმიერი თანხა მაშინვე უნდა აღიარდეს;
- მაგრამ, თუ ზარალის კომპენსირება ხდება საბაზრო ფასზე დაბალი ღირებულების მქონე მომავალი საიჯარო გადასახდელებით, ზარალი უნდა გადავადდეს და მისი ამორტიზება მოხდეს საიჯარო გადასახდელების პროპორციულად იმ ვადაში, რომელშიც მოსალოდნელია აქტივის გამოყენება.

გასაყიდი ფასი > რეალური ღირებულება

- ნამეტი თანხა უნდა გადავადდეს და მისი ამორტიზება განხორციელდეს იმ ვადაში, რომელშიც მოსალოდნელია აქტივის გამოყენება.