

ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები

მოქმედების სფერო

- 11.1 წინამდებარე განყოფილება ეხება ყველა სახის ანარიცხის, პირობითი ვალდებულებისა და პირობითი აქტივის აღრიცხვას. გარდა ამისა, წინამდებარე განყოფილება ვრცელდება ისეთ ხელშეკრულებებზეც, რომლებიც გახდა ბარალიანი, თუ სტანდარტის სხვა განყოფილებები არ შეიცავს ამგვარ ხელშეკრულებებთან დაკავშირებულ კონკრეტულ მოთხოვნებს.
- 11.2 ანარიცხი ისეთი ვალდებულებაა, რომლის დაფარვის ვადა ან ოდენობა განუსაზღვრელია.

ანარიცხები ვალდებულებების კატეგორიაა (ნაწილია). ვალდებულება „საწარმოს მიმდინარე მოვალეობა“ (იურიდიული ან კონსტრუქციული), რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად და რომლის დაფარვა მოსალოდნელია, რომ გამოიწვევს ეკონომიკური სარგებლის შემცველი რესურსების გასვლას საწარმოდან.“ (პუნქტი 2.10)

ანარიცხებსა და სხვა სახის ვალდებულებებს შორის ძირითადი განსხვავებაა განუსაზღვრელობა, რომელიც დაკავშირებულია საანგარიშსწორებო თანხის ოდენობასთან ან/და ანგარიშსწორების ვადებთან. ანარიცხების მაგალითებია სასამართლო სარჩელი, გარანტიები და ბარალიანი ხელშეკრულებები.

ანარიცხი ვალდებულების სახით აღიარდება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

- 11.3 **ზარალიანი ხელშეკრულება** ისეთი ხელშეკრულებაა, რომლის მიხედვით გათვალისწინებული ვალდებულებების შესასრულებლად აუცილებლად გასაწევი დანახარჯი აღემატება მისაღებ მოსალოდნელ სარგებელს.

მაგალითი 1- ზარალიანი საიჯარო ხელშეკრულება

01/01/20X1 წელს A საწარმო იჯარით იღებს საწყობს B საწარმოსგან. იჯარის ვადაა 5 წელი, დაწყებული 01/01/20X1 წლიდან. საიჯარო შეთანხმებაში მითითებულია, რომ თუ A საწარმო (მოიჯარე) საიჯარო ურთიერთობას 31/12/20X5 წლამდე შეწყვეტს, მაშინ A საწარმომ (მოიჯარე) ნ თვის საიჯარო გადასახდელები უნდა გადაუხადოს მეიჯარეს (იჯარის შეწყვეტის ჯარიმის სახით).

20X2 წლის ბოლოს A საწარმო აუმჯობესებს თავისი მარაგის მართვას, ამიტომ აღარ სჭირდება იჯარით აღებული საწყობის გამოყენება.

31/12/20X2 წელს A საწარმო ცლის საწყობს. შესაბამისად, A საწარმო აღარ მოელის რაიმე ეკონომიკური სარგებლის მიღებას იჯარით აღებული საწყობიდან. თუმცა, A საწარმოს აქვს აუცილებელი დანახარჯი საიჯარო შეთანხმების მოვალეობების შესრულებისთვის. მან:

- ან უნდა განაგრძოს თვიური საიჯარო გადახდების გადახდა შეთანხმების დარჩენილი ვადის (3 წელი) განმავლობაში; ან
- გადაიხადოს შეწყვეტის გადასახდელი და შეწყვეტოს შეთანხმება.

31/12/20X2 წელს A საწარმომ დაასკვნა, რომ ეს საიჯარო შეთანხმება ზარალიანი გახდა.

- 11.4 საწარმომ პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები არ უნდა ასახოს **ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში**.

- 11.5 **პირობითი ვალდებულება** წარმოადგენს:

(ა) შესაძლო ვალდებულებას, რომელიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენების შედეგად და მისი არსებობა დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც არ ექვემდებარება საწარმოს სრულ კონტროლს; ან

(ბ) არსებულ ვალდებულებას, რომელიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენების შედეგად, მაგრამ არ აღიარდება ვალდებულებად ერთ-ერთი შემდეგი მიზეზის გამო:

- (i) მოსალოდნელი არ არის, რომ ვალდებულების შესასრულებლად აუცილებელი გახდება ეკონომიკური სარგებლის შემცველი რესურსების გასვლა საწარმოდან; ან
- (ii) შეუძლებელია ვალდებულების ოდენობის საკმარისად და საიმედოდ შეფასება.

პირობითი ვალდებულება – (ა) შესაძლო ვალდებულება

შესაძლო ვალდებულება არ აკმაყოფილებს ვალდებულების განმარტებას,

რადგან იგი არსებული მოვალეობა არ არის (პუნქტი 2.10). შესაძლო მოვალეობის შედეგად საწარმოდან გავა თუ არა ეკონომიკური სარგებელი, განისაზღვრება სამომავლო მოვლენ(ებ)ით, რომელსაც საწარმო ვერ აკონტროლებს. მაშასადამე, შესაძლო მოვალეობები პირობითი ვალდებულებებია (და არა ანარიცხები) და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში არ აღიარდება.

პირობითი ვალდებულება – (ბ) არსებული ვალდებულება

შეიძლება საწარმოს გააჩნდეს არსებული მოვალეობა (ანუ ვალდებულება), რომელიც ვერ აკმაყოფილებს ანარიცხის აღიარების კრიტერიუმებს (იხ. პუნქტი 11.9), რადგან:

- მოსალოდნელი არ არის ეკონომიკური სარგებლის გასვლა; ან
- შეუძლებელია მისი ოდენობის საკმარისად და საიმედოდ შეფასება.

შესაბამისად, საწარმო არ აღიარებს ვალდებულებას (ანარიცხის სახით) თავისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

შემდეგ ცხრილში შეჯამებულია ის გარემოებები, რომლებიც განაპირობებს ანარიცხის (ვალდებულების) აღიარებას, ასევე როგორც გარემოებები, რომლებიც არ განაპირობებს ვალდებულების (ანუ პირობითი ვალდებულების სახით აღწერილი ვალდებულებები) აღიარებას:

	ანარიცხი	პირობითი ვალდებულება
1. არსებული მოვალეობა (ანუ ვალდებულება); მოსალოდნელია (ანუ >50%) გასვლა დასაფარად; და შესაძლებელია მისი ოდენობის საიმედოდ შეფასება.	დიახ, ვალდებულება აღიარეთ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში (იხ. პუნქტი 11.10)	არ შეესაბამება
2. არსებული მოვალეობა (ანუ ვალდებულება) მაგრამ შეუძლებელია ოდენობის საიმედოდ შეფასება.	არ შეესაბამება	დიახ, არ აღიაროთ ვალდებულება, მაგრამ გამუდმავნეთ პირობითი ვალდებულება (იხ. პუნქტი 11.14)
3. არსებული მოვალეობა (ანუ ვალდებულება) მაგრამ ეკონომიკური სარგებლის გასვლა მოსალოდნელი არ არის.		
4. შესაძლო მოვალეობა (და არა ვალდებულება)		

მაგალითი 2 - პირობითი ვალდებულება თუ ანარიცხი?

15/12/20X1 წელს B საწარმომ სასამართლოში სარჩელი შეიტანა A საწარმოს წინააღმდეგ პრეტენზიით, რომ A საწარმომ მას უნდა აუნაზღაუროს ფინანსური ზარალი, რომელიც მან მიიღო A საწარმოს ქმედებების შედეგად. A საწარმო უარყოფს თავისი ქმედებების შედეგად რაიმე ფინანსური ზიანის მიყენებას B საწარმოსთვის და გეგმავს აქტიურად თავის დაცვას.

ამ საქმის ხასიათიდან გამომდინარე სასამართლომ ინტენსიურად უნდა გამოიძიოს საკითხი დასკვნის გამოსატანად. მოსალოდნელია, რომ გამოძიების პროცესი დაახლოებით 1.5 წელი გაგრძელდება. თუ B საწარმოს სარჩე-

ლი დაკმაყოფილდება, მაშინ A საწარმოს მოუწევს 35,000 ლარის ოდენობით კომპენსაციის გადახდა.

31/12/20X1 წელს A კომპანიას პირობითი ვალდებულება აქვს თუ ანარიცხი?

A სცენარი: ყველა ფაქტის და გარემოების გათვალისწინებით მოსალოდნელია, რომ A საწარმო წააგებს ამ სასამართლო საქმეს.

A საწარმოს გააჩნია არსებული მოვალეობა და ვალდებულება (ანარიცხი) უნდა აღიაროს თავის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში 31/12/20X1 წელს.

B სცენარი: ყველა ფაქტის და გარემოების გათვალისწინებით მოსალოდნელია, რომ A საწარმო მოიგებს ამ სასამართლო საქმეს.

A საწარმომ 40 უნდა აღიაროს ვალდებულება თავის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში 31/12/20X1 წელს, რადგან მას არ გააჩნია არსებული მოვალეობა, მას მხოლოდ პირობითი ვალდებულება აქვს (იხ. პუნქტი 11.14 განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გამჟღავნებისთვის).

11.6 პირობითი აქტივი არის შესაძლო აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება წარსულში მომხდარი მოვლენის შედეგად და მისი არსებობა დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი ისეთი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც არ ექვემდებარება საწარმოს სრულ კონტროლს.

მაგალითი 3- პირობითი აქტივი

ფაქტები იგივეა, რაც მე-2 მაგალითში.

B საწარმომ როგორ უნდა აღრიცხოს, თუ საერთოდ უნდა აღრიცხოს, ეს სასამართლო საქმე 31/12/20X1 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში?

ამ სტანდარტით არ არის განსაზღვრული პირობითი აქტივების ბუღალტრული აღრიცხვა. შესაბამისად, B საწარმომ, 4.4 და 4.5 პუნქტების შესაბამისად, განსჯა უნდა გამოიყენოს, რათა შეიმუშაოს და გამოიყენოს სააღრიცხვო პოლიტიკა პირობითი აქტივებისთვის. თუ ხელმძღვანელობა აქცენტს გააკეთებს:

- ამ სასამართლო საქმის ეკონომიკურ შინაარსზე, მაშინ სავარაუდოდ B საწარმო აქტივს აღიარებს (განსაკუთრებით იმის გამო, რომ უფრო მოსალოდნელია, ვიდრე არა, რომ B საწარმო მოიგებს ამ საქმეს) და აქტივის შეფასებისას განუსაზღვრელობებს გაითვალისწინებს.
- წინდახედულობაზე (იხ. პუნქტი 2.7), მაშინ ნაკლებად სავარაუდოა, რომ B საწარმომ აღიაროს აქტივი (იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც უდავოა, რომ B საწარმო პროცესს მოიგებს).

შესაბამისად, B საწარმოს ბუღალტრული აღრიცხვა ამ სასამართლო საქმესთან დაკავშირებით დამოკიდებული იქნება სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებისა და გამოყენებისას ხელმძღვანელობის განსჯაზე, ყველა შესაფერისი ფაქტისა და გარემოების გათვალისწინებით.

- 11.7 წინამდებარე განყოფილება არ ვრცელდება ფინანსურ ინსტრუმენტებზე, რომლებიც განეკუთვნება მე-5 განყოფილების - „ფინანსური ინსტრუმენტები“ - მოქმედების სფეროს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ამგვარი ხელშეკრულებები წარმოადგენს ზარალიან ხელშეკრულებებს, ან საწარმოს მიერ გაცემულ ფინანსური გარანტიების ხელშეკრულებებს. ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულება ისეთი ხელშეკრულებაა, რომლის თანახმად გარანტიის გამცემი (გარანტორი) ვალდებულია წინასწარ განსაზღვრული თანხები გადაუხადოს გარანტიის მფლობელს (კრედიტორს) იმ შემთხვევაში თუ ხელშეკრულებით განსაზღვრულმა დებიტორმა არ შეასრულა/არაჯეროვნად შეასრულა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულებები.

გამსესხებლები ცდილობენ მსესხებლებისგან (ანუ ისინი, ვისაც გამსესხებლებმა ასესხა თანხა) თანხების ამოღების რისკის, მინიმალურ დონემდე შემცირებას. ერთ-ერთი გზა, რომლის მეშვეობით გამსესხებლებს შეუძლიათ ამ რისკის მინიმუმამდე შემცირება, არის მსესხებლისგან უზრუნველყოფის მოთხოვნა. მაგალითად:

- უძრავი ქონება (როგორც წესი, საცხოვრებელი ფართი, კომერციული ფართი);
- მოძრავი ქონება (როგორც წესი, ავტომობილები, საწარმოო დანადგარები);
- მარაგი (როგორც წესი, ნედლეული და მასალები, მზა პროდუქცია); ან
- ფინანსური გარანტიები.

მაგალითი 4– ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულება

ქ-ნი Z სრულად ფლობს როგორც A საწარმოს, ისე B საწარმოს.

A საწარმო საცხოვია. B საწარმოს ფქვილი შემოაქვს. ის ფქვილს აწვდის A საწარმოს და ზოგიერთ სხვა საწარმოს, რომლებიც დაკავშირებულნი არ არიან ქ-ნ Z-თან.

10/12/20X1 წელს B საწარმომ ბანკს მიმართა 35,000 ლარის ოდენობის სესხის ასაღებად. სესხის დანიშნულებაა სადისტრიბუციო ქსელის გაფართოება იმპორტირებული ფქვილისთვის. რადგან B საწარმოს არ გააჩნია შესაფერისი აქტივები უზრუნველყოფისთვის, A საწარმო ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებას (პრაქტიკაში მას მესამე მხარის გარანტიასაც უწოდებენ) აფორმებს ბანკთან. აღნიშნული ხელშეკრულების ფარგლებში, თუ B საწარმო დეფოლტს გამოაცხადებს (ანუ B საწარმო ვერ შეძლებს თავისი მოვალეობების შესრულებას) A საწარმო მოვალე ხდება, ბანკს გადაუხადოს თანხები, რაც ბანკს B საწარმოსგან უნდა მიეღო, მაქსიმუმ 35,000 ლარამდე.

15/12/20X1 წელს ბანკმა გასცა 3 წლიანი სესხი.

ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულების გაფორმებით A საწარმო იღებს

შესაძლო მოვალეობას - ბანკს გადაუხადოს სესხის თანხა. A საწარმოს მოუწევს თუ არა თანხის ფაქტობრივად გადახდა დამოკიდებულია შემდგომ მოვლენებზე, რომლებსაც სრულად ვერ აკონტროლებს A საწარმო (ანუ B საწარმო დეფოლტს გამოაცხადებს თუ არა თავისი სესხის დაბრუნებაზე).

თუ უფრო მეტად სავარაუდოა, ვიდრე არა, რომ B საწარმო ბანკს დროულად გადაუხდის, A საწარმოს ექნება **პირობითი ვალდებულება**, რომელიც ვალდებულების სახით არ აღიარდება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში. თუმცა, ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულება უნდა გამჟღავნდეს განმარტებით შენიშვნებში, პუნქტის 11.14 შესაბამისად.

თუ მოსალოდნელი გახდება (ანუ უფრო მეტად სავარაუდოა, ვიდრე არა), რომ B საწარმო დეფოლტს გამოაცხადებს და ბანკი A საწარმოს მოსთხოვს სესხის დაფარვას, მაშინ ამ მომენტიდან A საწარმოს **არსებული მოვალეობა წარმოეშობა**. რადგან თანხის გასვლის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია, 35,000 ლარი, A საწარმო ანარიცხს აღიარებს თავისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

- 11.8 ამ განყოფილების მოთხოვნები არ ვრცელდება ისეთ ხელშეკრულებებზე, რომელთა მონაწილე არც ერთ მხარეს არ შეუსრულებია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულებები, ან ორივე მხარეს ერთნაირად აქვს შესრულებული ვალდებულებები ნაწილობრივ, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ამგვარი ხელშეკრულება ზარალიანია.

ამგვარი ხელშეკრულებების მაგალითებია თანაბრად შეუსრულებელი სახელშეკრულებო ვალდებულებები:

- საქონლის ან მომსახურების შესყიდვაზე;
- საქონლის ან მომსახურების გაყიდვაზე.

მსგავსი ხელშეკრულებები ზარალიანი ხდება, როდესაც ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მოვალეობის შესრულებისთვის აუცილებელი დანახარჯების საიმედოდ შეფასება აჭარბებს ეკონომიკურ სარგებელს, რომლის მიღება მოსალოდნელი იყო ამ ხელშეკრულების ფარგლებში.

ანარიცხების აღრიცხვა

- 11.9 საწარმომ ანარიცხი ვალდებულების სახით **ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში** უნდა აღიაროს იმ შემთხვევაში, თუ:
- (ა) საწარმოს საანგარიშგებო თარიღისთვის გააჩნია არაფორმალური/ არასამართლებრივი ვალდებულება და მას არ აქვს სხვა რეალური ალტერნატივა, გარდა ამ ვალდებულების შესრულებისა;

არსებული ვალდებულება წარმოიქმნება:

- ხელშეკრულების გაფორმებიდან (ანუ სახელშეკრულებო იურიდიული მოვალეობები);
- კანონმდებლობისგან (ანუ სავალდებულო იურიდიული მოვალეობები);
- საწარმოს ქმედებებისგან – წარსული პრაქტიკა, გამოქვეყნებული პოლიტიკა ან საჯარო განცხადებები, რომლებიც წარმოქმნის სხვა მხარეების რეალურ მოლოდინს, რომ საწარმო გარკვეულ ქმედებას განახორციელებს და მას არ გააჩნია რეალური ალტერნატივა, გარდა აღნიშნული ქმედების შესრულებისა (ანუ კონსტრუქციული მოვალეობები).

იმისათვის, რომ საწარმომ განსაზღვროს არსებობს თუ არა კონსტრუქციული მოვალეობა, ზოგიერთ შემთხვევაში საჭიროა მნიშვნელოვანი განსჯა.

მაგალითი 5- კონსტრუქციული მოვალეობა

ძლიერმა ხანძარმა მნიშვნელოვნად დააზიანა ტყე ქალაქის გარშემო, სადაც A საწარმო ახორციელებს თავის საქმიანობას. მრავალმა საწარმომ გამოთქვა ხანძრის შედეგად დაზიანებული გარემოს აღდგენით სამუშაოებში მონაწილეობის სურვილი. მაგალითად, A საწარმომ ადგილობრივი სატელევიზიო არხით გამოაცხადა, რომ იგი 1,000 ფიჭვის ხეს დარგავს მომდევნო 2 თვის განმავლობაში.

A საწარმომ საჯარო განცხადების შედეგად შექმნა საზოგადოების რეალური მოლოდინი, რომ ის 1,000 ფიჭვის ხეს დარგავს, ამიტომ თუ ახლა ამას არ შეასრულებს, ეს მნიშვნელოვან ზიანს მიაყენებს მის რეპუტაციას.

მართალია, მას რაიმე იურიდიული შეთანხმება არ გაუფორმებია ქალაქის რომელიმე მაცხოვრებელთან (და ამგვარად, არ გააჩნია იურიდიული მოვალეობა), მაგრამ A საწარმოს კონსტრუქციული მოვალეობა აქვს.

- (ბ) მოსალოდნელია, რომ ამ ვალდებულების შესასრულებლად აუცილებელი იქნება ეკონომიკური სარგებლის გასვლა საწარმოდან; და

უფრო სავარაუდოა, ვიდრე არა, ნიშნავს 50%-ზე მაღალ ალბათობას.

ამგვარი შეფასებები ცალ-ცალკე კეთდება თითოეული ინდივიდუალურად არსებითი მუხლისთვის და ასევე ინდივიდუალურად არაარსებითი მუხლებისგან შემდგარი დიდი ჯგუფისთვის (პუნქტი 2.16).

მაგალითი 6 - ინდივიდუალური თუ ერთობლივი შეფასება?

31/12/20X1 წელს A საწარმო ორ სასამართლო საქმეში იცავს თავს:

- B საწარმო ითხოვს A საწარმოს მიერ მიყენებული ფინანსური ზარალის ანაზღაურებას, რაც გამოიწვია A საწარმოს ქმედებებმა.
- C საწარმო ითხოვს A საწარმოს მიერ მიყენებული ფინანსური ზარალის

ანაზღაურებას, რაც გამოიწვია A საწარმოს ქმედებებმა.

A საწარმო უარყოფს რაიმე ზიანის მიყენებას B და C საწარმოებისთვის და აქტიურად იცავს თავს ორივე სრულიად დამოუკიდებელ სასამართლო დავაში.

თუ რომელიმე სარჩელი დაკმაყოფილდება, A საწარმოს მოუწევს 75,000 ლარის ოდენობით კომპენსაციის გადახდა (150,000 ლარი, თუ ორივე სარჩელი დააკმაყოფილეს).

31/12/20X1 წელს A საწარმომ სასამართლო დავების აღიარების ალბათობის ზღვარი ინდივიდუალურად უნდა შეაფასოს თუ ერთობლივად?

რადგან თითოეული სასამართლო სარჩელი, რომელიც A საწარმოს წინააღმდეგაა შეტანილი ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანია, მან აღიარების ალბათობის ზღვარი, ცალ-ცალკე უნდა შეაფასოს თითოეულ შემთხვევაში.

ამ ორი სასამართლო საქმის ცალ-ცალკე შეფასების საფუძველზე ხელმძღვანელობამ დაადგინა, რომ:

- 75%-ია იმის ალბათობა, რომ ის წააგებს სასამართლო საქმეს B საწარმოსთან; და
- 45%-ია იმის ალბათობა, რომ ის წააგებს სასამართლო საქმეს C საწარმოსთან.
- შესაბამისად, იმის გათვალისწინებით, რომ მოვალეობის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია (იხ. პუნქტი 11.9 (ვ):
- იგი ანარაცხს (ვალდებულებას) აღიარებს B საწარმოს სასამართლო დავასთან დაკავშირებით (ვალდებულება შეფასებულია 11.10 პუნქტის შესაბამისად).
- იგი ანარაცხს (ვალდებულებას) არ აღიარებს C საწარმოს სასამართლო დავასთან დაკავშირებით (ის გაამჟღავნებს პირობით ვალდებულებას განმარტებით შენიშვნებში).

31/12/20X1 წელს A საწარმომ სასამართლო დავების აღიარების ალბათობის ზღვარი ინდივიდუალურად უნდა შეაფასოს თუ ერთობლივად?

რადგან თითოეული სასამართლო სარჩელი, რომელიც A საწარმოს წინააღმდეგაა შეტანილი ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანია, მან აღიარების ალბათობის ზღვარი ცალ-ცალკე უნდა შეაფასოს თითოეულ შემთხვევაში.

(გ) შესაძლებელია ვალდებულების სიდიდის საიმედოდ შეფასება.

საიმედოდ შეფასება არ ნიშნავს, რომ შესაძლებელია მისი ზუსტად შეფასება. შეფასება უნდა ეფუძნებოდეს შესაძლო შედეგების რეპრეზენტაციულ სპექტრს.

დასაბუთებული შეფასებების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების შედგე-

ნის აუცილებელი ნაწილია და არ ამცირებს მის საიმედოობას. ინფორმაცია საიმედოა მაშინ, თუ იგი არ შეიცავს არსებით შეცდომას, არ არის მიკერძოებული და სამართლიანად აჩვენებს იმას, რის საჩვენებლადაც არის გამოიზნული, ან რასაც უნდა აჩვენებდეს, გონივრული მოლოდინის ფარგლებში (პუნქტი 2.17). შესაბამისად, მხოლოდ ძალიან იშვიათ შემთხვევებში ვერ შეძლებს საწარმო საიმედოდ შეფასებას. მსგავს შემთხვევებში მან მოვალეობა უნდა განიხილოს, როგორც პირობითი ვალდებულება (იხ. პუნქტი 11.5). საწარმომ ანარიცხის სიდიდე უნდა განსაზღვროს იმ თანხის საიმედო შეფასებით, რომლის გადახდაც საწარმოს მოუწევდა ვალდებულების შესასრულებლად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

- 11.10 საწარმომ **შემოსავლების, ხარჯებისა და გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგებაში** ანარიცხი ხარჯის სახით უნდა აღიაროს იმ პერიოდში, როდესაც იგი თავდაპირველად აღიარდა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც **წინამდებარე სტანდარტის სხვა განყოფილებით არ მოითხოვება** მისი აქტივის თვითღირებულების ნაწილის სახით აღიარება. შემდგომ პერიოდებში საწარმომ ანარიცხის საპირისპიროდ (შესამცირებლად) უნდა ასახოს მხოლოდ ის დანახარჯები (გადახდები), რისთვისაც თავდაპირველად აღიარდა ანარიცხი. ანარიცხის საბალანსო ღირებულების ნებისმიერი სხვა შემცირება უნდა აღიარდეს შემოსავლად **შემოსავლების, ხარჯებისა და გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგებაში**.

თითოეული საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს საწარმომ უნდა:

- გამოავლინოს არსებული მოვალეობები, თუ ასეთი არსებობს;
- განსაზღვროს მსგავსი არსებული მოვალეობა აკმაყოფილებს თუ არა აღიარების კრიტერიუმებს (მაგ. ანარიცხის);
- საიმედოდ შეაფასოს თანხა, რომელსაც ის გონივრულ ფარგლებში გადაიხდიდა მოვალეობის შესასრულებლად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს; და
- წარადგინოს ანარიცხი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მუხლში - *ანარიცხები*.

თუ ეს საწარმოს მიერ ანარიცხის აღიარების პირველი პერიოდია (დავუშვათ 20X1 წელი), საწარმო შესაბამის ხარჯს ასახავს შემოსავლების, ხარჯებისა და გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგების მუხლში - *სხვა ხარჯები*.

თუ მეორე საანგარიშგებო პერიოდია (**20X2 წელი**) საწარმო გასწევს დანახარჯებს, რომლისთვისაც უკვე შექმნილი აქვს ანარიცხი (მაშასადამე, უკვე აღიარებული აქვს ხარჯები). საწარმომ ამ ანარიცხის საბალანსო ღირებულება უნდა შეამციროს გაწეული დანახარჯის თანხით. შემოსავლების, ხარჯებისა და გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგებაში ხარჯებში არ აღიარდება დამატებითი ხარჯი, თუ გაწეული დანახარჯები არ აჭარბებს ანარიცხის თანხას. თუ ეს დანახარჯები აღემატება ანარიცხის საბალანსო ღირებულებას,

სხვაობა დამატებითი ხარჯების სახით უნდა აისახოს შემოსავლების, ხარჯებისა და გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშების მუხლში - *სხვა ხარჯები*.

მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის (20X2 წელი) ბოლოს საწარმომ უნდა განსაზღვროს ადრე ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული ყველა ანარიცხის (ვალდებულების) მიმდინარე საიმედო შეფასება. თუ თანხის ადრე საიმედოდ შეფასების შემდეგ სააღრიცხვო შეფასება შეიცვალა (იხ. პუნქტი 4.10) ცვლილების შემთხვევაში თანხა აღიარდება იმ პერიოდის შემოსავლების, ხარჯებისა და გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგებაში, როდესაც განხორციელდა ცვლილება (20X2 წელი) (იხ. პუნქტი 4.11(ა)).

მაგალითი 7- ანარიცხების აღიარება და შეფასება

15/12/20X1 წელს B საწარმომ სარჩელი შეიტანა A საწარმოს წინააღმდეგ. ის ითხოვს A საწარმოს მიერ მიყენებული ფინანსური ზარალის ანაზღაურებას, რაც გამოიწვია A საწარმოს ქმედებებმა 20X1 წელს. A საწარმომ აღიარა არასწორი ქმედებების განხორციელება და სასამართლო ახლა ადგენს კომპენსაციის ოდენობას, რომელიც A საწარმომ უნდა გადაუხადოს B საწარმოს. B საწარმო ითხოვს 45,000 ლარს A საწარმოსგან, მაგრამ A საწარმო დარწმუნებულია, რომ თანხა ძალიან გაბერილია.

მსგავსი ბოლოდროინდელი სასამართლო დავების საფუძველზე A საწარმო:

- მოელის, რომ სასამართლო ამ საქმეზე გადაწყვეტილებას დაახლოებით 20X2 წლის ნოემბერში გამოიტანს.
- 25,000 ლარად აფასებს თანხას, რომელიც გადასახდელი ექნება 31/12/20X1 წელს ვალდებულების, დასაფარად.
- ამგვარად, 31/12/20X1 წელს:
 - A საწარმოს აქვს **არსებული მოვალეობა** (ის აღიარებს არასწორ ქმედებებს (მავალდებულებელი მოვლენა) და მოელის, რომ B საწარმოს გადაუხადის მიყენებული ზიანისთვის), ანუ დაკმაყოფილებულია 11.9(ა) პუნქტის კრიტერიუმი);
 - მოსალოდნელია, რომ A საწარმო ეკონომიკურ სარგებელს გადასცემს არსებული მოვალეობის დასაფარად, რადგან სასამართლო გადაწყვეტილებას იღებს კომპენსაციის ოდენობის შესახებ, რაც A საწარმომ უნდა გადაუხადოს B საწარმოს (ანუ დაკმაყოფილებულია 11.9(ბ) პუნქტის კრიტერიუმი);
 - მსგავსი ბოლოდროინდელი სასამართლო საქმეების საფუძველზე შესაძლებელია მოვალეობის საიმედოდ შეფასება (ანუ დაკმაყოფილებულია 11.9(გ) პუნქტის კრიტერიუმი);
 - მსგავსი ბოლოდროინდელი სასამართლო დავების საფუძველზე A საწარმომ განსაზღვრა იმ თანხის საუკეთესო შეფასება, რომელიც გადასახდელი ექნება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს - 25,000 ლა-

რი;

- A საწარმომ ანარიცხი უნდა ასახოს შემდეგი ბუღალტრული გატარებების მეშვეობით:

ანგარიში	დებიტი (ლარი)	კრედიტი (ლარი)
სხვა ხარჯები	25,000	
ანარიცხები		25,000

B საწარმოსთან სასამართლო დავისთვის ანარიცხის აღიარება

- A საწარმომ ანარიცხი 31/12/20X1 წლის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემდეგნაირად უნდა წარადგინოს:
 - 25,000 ლარი შემოსავლების, ხარჯებისა და გაუნაწილებელი მოგების მუხლში - სხვა ხარჯები;
 - 25,000 ლარი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მუხლში - ანარიცხები.

A სცენარი: 07/12/20X2 წელს:

- სასამართლოს გადაწყვეტილებით A საწარმომ B საწარმოს 32,000 ლარი უნდა გადაუხადოს; და
- A საწარმო 32,000 ლარს უხდის B საწარმოს.

A საწარმომ შემდეგი ბუღალტრული გატარებები უნდა შეასრულოს:

ანგარიში	დებიტი (ლარი)	კრედიტი (ლარი)
ანარიცხები	25,000	
სხვა ხარჯები ⁽¹⁾	7,000	
ფულადი სახსრები		32,000

ანგარიშსწორება B საწარმოსთან სასამართლო დავისთვის

⁽¹⁾ რადგან ფაქტობრივი კომპენსაციის თანხა (32,000 ლარი) აღემატება ანარიცხის ოდენობას (25,000 ლარი), A საწარმომ 7,000 ლარი (33,000 – 25,000) უნდა აღიაროს ხარჯებში, შემოსავლების, ხარჯებისა და გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგებაში.

B სცენარი:

- 31/12/20X2 წელს სასამართლოს ჯერ კიდევ არ მიუღია გადაწყვეტილება, მაგრამ 20X2 წლის სასამართლო გადაწყვეტილებების საფუძველზე A საწარმომ განაახლა/ხელახლა განსაზღვრა კომპენსაციის თანხის თავისი საუკეთესო შეფასება, რაც ახლა შეადგენს 35,000 ლარს;
- 20X3 წლის 7 ივნისს სასამართლომ მიიღო გადაწყვეტილება, რომ A საწარმომ B საწარმოს 32,000 ლარი უნდა გადაუხადოს და A საწარმო 32,000 ლარს უხდის B საწარმოს.

31/12/20X2 წელს A საწარმომ შემდეგი ბუღალტრული გატარებები უნდა შეასრულოს:

ანგარიში	დებიტი (ლარი)	კრედიტი (ლარი)
სხვა ხარჯები	10,000	
ანარიცხები		10,000
<i>B-საწარმოსთან სასამართლო დავისთვის ანარიცხის გამრდა (35,000 ლარი – 25,000 ლარი)</i>		

წლის 7 ივნისს A საწარმომ შემდეგი ბუღალტრული გატარებები უნდა შეასრულოს:

ანგარიში	დებიტი (ლარი)	კრედიტი (ლარი)
ანარიცხები	25,000	
სხვა შემოსავალი ⁽¹⁾		3,000
ფულადი სახსრები		32,000
<i>ანგარიშსწორება B საწარმო სთან სასამართლო დავისთვის</i>		

⁽¹⁾ რადგან ფაქტობრივი კომპენსაცია ნაკლებია ანარიცხის ოდენობაზე, A საწარმომ შემოსულობა 3,000 ლარი (35,000 – 32,000) უნდა აღიაროს შემოსავლების, ხარჯებისა და გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგებაში. მართალია, ეს 20X1 წელს აღრიცხული ანარიცხის სააღრიცხვო შეფასების (იხ. პუნქტი 4.11) ცვლილებაა, მაგრამ პუნქტის 11.11 შესაბამისად ანარიცხის მსგავსი შემცირება შემოსავლის სახით უნდა აისახოს.

ზარალიანი ხელშეკრულებების აღრიცხვა

11.11 როდესაც საწარმოს გააჩნია ზარალიანი ხელშეკრულება, მან ამ ხელშეკრულების ფარგლებში არსებული ვალდებულება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში უნდა აღიაროს ანარიცხად.

პუნქტის 11.12 თვითსწავლების მასალაში იხილეთ მე-9 მაგალითი.

11.12 საწარმომ ზარალიანი ხელშეკრულებისთვის შესაქმნელი ანარიცხის ოდენობა უნდა განსაზღვროს იმ ნამეტი დანახარჯის ოდენობის საიმედო შეფასებით, რომლითაც სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესასრულებლად აუცილებელი დანახარჯები აღემატება ეკონომიკურ სარგებელს, რომლის მიღებასაც საწარმო მოელის ამ ხელშეკრულებიდან.

აუცილებელი დანახარჯი ნაკლებია:

- დანახარჯზე, რომელიც განპირობებულია ხელშეკრულების შეუსრულებლობით (მაგალითად, საურავები, ჯარიმები); ან
- დანახარჯზე, რომელიც განპირობებულია ხელშეკრულების შესრულებით.

ზარალიანი ხელშეკრულებისთვის ანარიცხის ოდენობის განსაზღვრისთვის საწარმომ აუცილებელ დანახარჯებს უნდა გამოაკლოს სარგებელი, რომლის მიღებასაც მოელის ხელშეკრულების დარღვევის ან შესრულების (საჭიროებისამებრ) შედეგად. როგორც წესი, საწარმო ისეთ ვარიანტს ირჩევს, რომელიც ყველაზე ნაკლებ ნეტო (წმინდა) დანახარჯებთანაა დაკავშირებული.

მვალთი 9- ანარიცხი ზარალიანი იჯარის ხელშეკრულებისათვის

01/01/20X1 წელს A საწარმო იჯარით იღებს საწყობს B საწარმოსგან. იჯარის პირობებია:

- იჯარა 5 წლიანია, იჯარის ვადის დასაწყისია 01/01/20X1 წელი;
- 60 საიჯარო გადახდა, თითოეული 1,500 ლარის ოდენობით (გადასახდელია ყოველთვიურად, თვის დასაწყისში);
- თუ A საწარმო (მოიჯარე) საიჯარო ურთიერთობას 31/12/20X5 წლამდე შეწყვეტს, მაშინ A საწარმომ (მოიჯარე) იჯარის შეწყვეტის ჯარიმა 9,000 ლარი (ანუ 6 თვის საიჯარო გადასახდელების ეკვივალენტი) უნდა გადაუხადოს მეიჯარეს და მაშინვე უნდა დაუბრუნოს B საწარმოს (მეიჯარე) საწყობის გამოყენების უფლება.

20X2 წლის ბოლოს A საწარმო აუმჯობესებს თავისი მარაგების მართვას, ამიტომ აღარ სჭირდება იჯარით აღებული საწყობის გამოყენება.

31/12/20X2 წელს A საწარმო ცლის საწყობს. A საწარმოს აქვს აუცილებელი დანახარჯები იჯარის შეთანხმების მოვალეობების შესრულებისთვის. მან:

- უნდა შეასრულოს ხელშეკრულების პირობები თვიური საიჯარო გადახდების გაგრძელებით შეთანხმების დარჩენილი ვადის განმავლობაში (ანუ 1,500 ლარი x 36 თვე = 54,000 ლარი); ან
- გადაიხადოს საიჯარო ხელშეკრულების შეწყვეტის გადასახდელი და შეწყვეტოს ხელშეკრულება (6 თვის საიჯარო გადახდები = 9,000 ლარი).

თუ A საწარმო გააგრძელებს ყოველთვიური საიჯარო გადახდების განხორციელებას, ის მოელის შემოსავლის (ეკონომიკური სარგებლის) წარმოქმნას ქონების ქვეიჯარით გაცემიდან შეთანხმების დარჩენილი ვადის განმავლობაში. ქვეიჯარიდან მოსალოდნელი მთლიანი შემოსავალი იქნება 25,200 ლარი (36 თვე x 700 ლარი). თუ A საწარმო არჩევს იჯარის შეწყვეტას, ის ვერ მიიღებს შემოსავალს ქვეიჯარიდან, რადგან იჯარის შეწყვეტისას მან მაშინვე უნდა დაუბრუნოს საწყობი B საწარმოს.

31/12/20X2 წელს A საწარმო შემდეგნაირად შეაფასებს ხელმისაწვდომ ვარიანტებს:

- ხელშეკრულების პირობების შესრულება და საწყობის ქვეიჯარით გაცემა სხვა მხარეზე: ხელშეკრულების პირობების შესრულების წმინდა აუცილებელი დანახარჯია 28,800 ლარი (54,000 ლარი - 25,200 ლარი)
 - o ხელშეკრულების პირობების შესრულების აუცილებელი დანახარჯია 54,000 ლარი, რაც თვიურ საიჯარო გადახდებს მოიცავს (ანუ 1,500

ლარი x 36 თვე); გამოკლებული

o 25,200 ლარი შემოსავალი ქვეიჯარიდან (700 ლარი x 36 თვე).

- ხელშეკრულების შეწყვეტა: წმინდა აუცილებელი დანახარჯია 9,000 ლარი, იჯარის შეწყვეტის ჯარიმა.

შესაბამისად, ამ ანალიზის საფუძველზე A საწარმომ უნდა შეწყვიტოს იჯარა. 31/12/20X2 წელს A საწარმო:

- დაასკვნის, რომ იჯარის შეთანხმება ბარალიანი გახდა (რადგან ორივე ალტერნატივის შემთხვევაში წმინდა აუცილებელი დანახარჯები მიიღება);
- შეაფასებს ხელშეკრულების ბარალიანობის დონეს, კერძოდ, დაადგენს თუ რამდენად აღემატება ხელშეკრულების პირობების შესრულების აუცილებელი დანახარჯები (9,000 ლარი) ხელშეკრულებიდან მოსალოდნელ სარგებელს (ნული);
- შეასრულებს შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს:

ანგარიში	დებიტი (ლარი)	კრედიტი (ლარი)
სხვა ხარჯები	9,000	
ანარიცხები		9,000
<i>ანარიცხი ბარალიანი საიჯარო ხელშეკრულებისთვის</i>		

ინფორმაციის ასახვა განმარტებით შენიშვნებში

11.13 საწარმომ უნდა განსაზღვროს ყველა ფინანსური ვალდებულების, გარანტიის, პირობითი ვალდებულების ოდენობა (თანხა), რომლებიც ასახული არ არის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში და შესაბამისი ჯამური თანხა ასახოს განმარტებით შენიშვნებში. საწარმოს არ ევალება პირობითი ვალდებულების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა, როდესაც საწარმოდან რესურსების გასვლის ალბათობა ძალიან მცირეა.

იხილეთ 3.15 პუნქტის ქვემოთ მოცემული თვითსწავლების მასალა.

საკუთარ კაპიტალთან

დაკავშირებული ოპერაციები

გესაკუთრებათა

მოქმედების სფერო

12.1 წინამდებარე განყოფილებაში განსაზღვრულია საკუთარ კაპიტალთან დაკავშირებით მესაკუთრეებთან განხორციელებული ოპერაციების აღრიცხვის პრინციპები. წინამდებარე განყოფილება არ ეხება ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებებს (იხ. მე-11 განყოფილება – „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“).

წინამდებარე განყოფილება არ ეხება ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებების აღრიცხვას, რომელთა მიზანია მესაკუთრეების მოვალეობების უზრუნველყოფა. მსგავსი ხელშეკრულებები მე-11 განყოფილების – ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები – მოქმედების სფეროს განეკუთვნება, როგორც ეს მითითებულია პუნქტში 3.15.

ანალოგიურად, იგი არ ეხება ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულებებს, რომლებიც მიღებულია მისი მესაკუთრეებისგან საწარმოს მოვალეობების უზრუნველყოფისთვის.

ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია ვალდებულებად ან საკუთარ კაპიტალად

12.2 საწარმომ მის მიერ გამოშვებული ფინანსური ინსტრუმენტი თავდაპირველი აღიარებისას უნდა აღირიცხოს ფინანსურ ვალდებულებად ან საკუთარ კაპიტალად, სტანდარტში მოცემული განმარტებების შესაბამისად.

როგორც მე-5 განყოფილების – *ფინანსური ინსტრუმენტები* – 5.2 პუნქტშია განმარტებული, ფინანსური ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი საწარმოს ფინანსურ აქტივს, ასევე მეორე საწარმოს ფინანსურ ვალდებულებას ან წილობრივ ინსტრუმენტს. მე-12 განყოფილება არ ეხება ფინანსური აქტივების მფლობელებს.

საწარმომ თითოეული გამოშვებული ინსტრუმენტის თავდაპირველი აღიარებისას უნდა შეაფასოს, აკმაყოფილებს თუ არა იგი ვალდებულების ან