ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 21
უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები

მიზანი

1. საწარმომ საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობა შესაძლოა განახორციელოს ორი გზით - გააჩნდეს უცხოური ქვედანაყოფი ან სამეურნეო ოპერაციებს აწარმოებდეს უცხოური ვალუტით. გარდა ამისა, შესაძლოა, საწარმო ფინანსურ ანგარიშგებას წარადგენდეს უცხოურ ვალუტაში. წინამდებარე სტანდარტის მიზანი იმის დადგენაა, როგორ უნდა ასახოს საწარმომ ფინანსურ ანგარიშგებაში უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციები ან თავისი უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობა და როგორ უნდა გადაიყვანოს ფინანსური ანგარიშგება წარსადგენ ვალუტაში.

2. ამასთან დაკავშირებით, ძირითადად, გადასაწყვეტია ორი საკითხი: რომელი გასაცვლელი სავალუტო კურსი უნდა გამოიყენოს საწარმომ და როგორ უნდა აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში სავალუტო კურსების ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები.

მოქმედების სფერო

3. წინამდებარე სტანდარტი გამოყენებულ უნდა იქნეს[1]:

ა) უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციებისა და ნაშთების აღრიცხვისათვის, გარდა იმ წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების ოპერაციებისა და ნაშთებისა, რომლებიც ფასს 9-ის - *„ფინანსური ინსტრუმენტები“* - მოქმედების სფეროს განეკუთვნება;

ბ) იმ უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის გადასაყვანად, რომლებიც საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართულია კონსოლიდაციის, ან წილობრივი მეთოდის გამოყენებით; და

გ) საწარმოს საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის გადასაყვანად წარსადგენ ვალუტაში.

4. უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრულ მრავალი სახის წარმოებულ ინსტრუმენტს ფასს 9 არეგულირებს და, შესაბამისად, ისინი გამორიცხულია წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროდან. თუმცა, უცხოურ ვალუტაში გამოსახული ისეთი წარმოებული ინსტრუმენტები, რომლებიც არ განეკუთვნება ფასს 9-ის მოქმედების სფეროს (მაგ., უცხოური ვალუტით განსაზღვრული ზოგიერთი წარმოებული ინსტრუმენტი, რომელიც სხვა ხელშეკრულებაშია ჩართული), ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში შედის. გარდა ამისა, წინამდებარე სტანდარტი მაშინაც გამოიყენება, როდესაც საწარმო ახდენს წარმოებულ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული თანხების გადაყვანას სამუშაო ვალუტიდან წარსადგენ ვალუტაში.

5. ეს სტანდარტი არ ეხება უცხოური ვალუტით შეფასებული მუხლების ჰეჯირების აღრიცხვის წესებს, მათ შორის უცხოურ ქვედანაყოფში ფლობილი ნეტო ინვესტიციების ჰეჯირების საკითხებს. ჰეჯირების აღრიცხვის საკითხები განხილულია ფასს 9-ში.

6. წინამდებარე სტანდარტში განხილულია საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების უცხოურ ვალუტაში წარდგენის საკითხი და განსაზღვრულია სავალდებულო ნორმები საბოლოო ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელიც დახასიათდება, როგორც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი. უცხოურ ვალუტაში გადაყვანილ ისეთ საფინანსო ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომელიც არ აკმაყოფილებს ზემოაღნიშნულ მოთხოვნებს, წინამდებარე სტანდარტი ადგენს, რა ინფორმაცია უნდა აისახოს განმარტებით შენიშვნებში.

---

1. იხილეთ ასევე იმკ-7 - *„ევროს შემოღება“.*

7. სტანდარტი არ მოიცავს ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების ან უცხოური ქვედანაყოფის ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების აღიარების წესებს (იხ. ბასს 7 - *„ფულადი ნაკადების ანგარიშგება“*).

განმარტებები

8. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

საბოლოო სავალუტო კურსი არის საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული სპოტ სავალუტო კურსი.

საკურსო სხვაობა არის სხვაობა, რომელიც წარმოიშობა ერთი და იმავე რაოდენობის უცხოური სავალუტო ერთეულის სხვა ვალუტაში გადაყვანის დროს, განსხვავებული გასაცვლელი სავალუტო კურსების გამოყენების შედეგად.

სავალუტო კურსი არის ორი ვალუტის გასაცვლელი კოეფიციენტი.

სამართლიანი ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, ბაზრის მონაწილეებს შორის შეფასების თარიღისთვის ნებაყოფლობით განხორციელებული გარიგების დროს. (იხ. ფასს 13 – *„სამართლიანი ღირებულების შეფასება“*.)

უცხოური ვალუტა აღნიშნავს ყველა სხვა ვალუტას, რომელიც არ წარმოადგენს საწარმოს სამუშაო ვალუტას.

უცხოური ქვედანაყოფი არის ანგარიშვალდებული საწარმოს შვილობილი საწარმო, მეკავშირე საწარმო, ერთობლივი საქმიანობა, ან ფილიალი, რომლის საქმიანობა დაფუძნებულია და ხორციელდება სხვა ქვეყნის ტერიტორიაზე, ან ანგარიშვალდებული საწარმოს ვალუტისაგან განსხვავებული ვალუტით.

სამუშაო ვალუტა აღნიშნავს იმ ძირითადი ეკონომიკური გარემოს ვალუტას, სადაც საწარმო ეწევა საქმიანობას.

ჯგუფი აღნიშნავს მშობელ საწარმოსა და მის ყველა შვილობილ საწარმოს;

ფულადი მუხლები არის საწარმოს განკარგულებაში არსებული ფული, მისაღები აქტივები და გასანაღდებელი ვალდებულებები, რომლებიც გადახდილი ან მიღებული იქნება ფიქსირებული ან განსაზღვრადი რაოდენობის ფულის ერთეულებით.

ნეტო ინვესტიცია უცხოურ ქვედანაყოფში აღნიშნავს ანგარიშვალდებული საწარმოს წილის სიდიდეს უცხოური ქვედანაყოფის ნეტო აქტივებში.

წარსადგენი ვალუტა აღნიშნავს ვალუტას, რომელიც გამოიყენება საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენად.

სპოტ სავალუტო კურსი არის სავალუტო კურსი დაუყოვნებლივი მიწოდებისათვის.

მითითებები განმარტებებზე

8ა-8ბ *[ეს პუნქტები ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]*

სამუშაო ვალუტა

9. ძირითადი ეკონომიკური გარემო, სადაც საწარმო ეწევა საქმიანობას, ჩვეულებრივ, ის გარემოა, სადაც საწარმო, ძირითადად, გამოიმუშავებს და ხარჯავს ფულად სახსრებს. თავისი სამუშაო ვალუტის განსაზღვრის დროს, საწარმო ითვალისწინებს შემდეგ ფაქტორებს:

ა) ვალუტას:

(i) რომელიც უმთავრეს გავლენას ახდენს საქონლისა და მომსახურების გასაყიდ ფასებზე (ხშირად, ეს იქნება ვალუტა, რომლითაც განსაზღვრულია მისი საქონლისა და მომსახურების გასაყიდი ფასები და რითაც ხდება ანგარიშსწორება); და

(ii) იმ ქვეყნისას, რომლის კონკურენცია და მარეგულირებელი წესები მნიშვნელოვანწილად განსაზღვრავს მისი საქონლისა და მომსახურების გასაყიდ ფასებს.

 © IFRS Foundation

ბ) ვალუტას, რომელიც უმთავრეს გავლენას ახდენს საქონლისა და მომსახურების უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული მასალების, შრომით და სხვა დანახარჯებზე (ხშირად ეს იქნება ვალუტა, რომლითაც გამოსახულია აღნიშნული დანახარჯები და რითაც ხდება ანგარიშსწორება).

10. საწარმოს სამუშაო ვალუტაზე მტკიცებულებებს შესაძლოა უზრუნველყოფდეს შემდეგი ფაქტორებიც:

ა) ვალუტა, რომელშიც მიიღება სახსრები საფინანსო საქმიანობიდან (ე.ი. სავალო და წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვებიდან);

ბ) ვალუტა, რომელშიც, ჩვეულებრივ, ხდება საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების შენახვა.

11. ქვემოთ ჩამოთვლილი დამატებითი ფაქტორები გასათვალისწინებელია უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტის განსაზღვრის დროს და იმის დასადგენად, მასაც იგივე სამუშაო ვალუტა აქვს თუ არა, რაც ანგარიშვალდებულ საწარმოს (ამ კონტექსტში, ანგარიშვალდებული საწარმო იქნება ის საწარმო, რომელსაც აქვს უცხოური ქვედანაყოფი შვილობილი საწარმოს, ფილიალის, მეკავშირე საწარმოს ან ერთობლივი საქმიანობის სახით):

ა) უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობას ანგარიშვალდებული საწარმოს საქმიანობის გაფართოების სახე აქვს, თუ მნიშვნელოვანი ხარისხის ავტონომია ახასიათებს. პირველი შემთხვევის მაგალითია, როდესაც უცხოური ქვედანაყოფი მხოლოდ ანგარიშვალდებული საწარმოდან იმპორტირებული საქონლის გაყიდვასა და მიღებული შემოსულობის გადარიცხვას აწარმოებს ანგარიშვალდებული საწარმოსათვის. მეორე სიტუაციის მაგალითია, როდესაც უცხოური ქვედანაყოფი აგროვებს ფულად სახსრებს და სხვა ფულად მუხლებს, ეწევა გარკვეულ ხარჯებს, იღებს შემოსავალს, იღებს სესხებს და ყველაფერ ამას, ძირითადად, თავის ადგილობრივ ვალუტაში აკეთებს;

ბ) მაღალი ხვედრითი წილი უკავია, თუ მცირე, ანგარიშვალდებულ საწარმოსთან წარმოებულ ოპერაციებს უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობაში;

გ) პირდაპირ გავლენას ახდენს თუ არა უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობიდან წარმოქმნილი ფულადი ნაკადები ანგარიშვალდებული საწარმოს ფულად ნაკადებზე და ადვილია თუ არა ფულის გადაგზავნა ანგარიშვალდებული საწარმოსათვის;

დ) საკმარისია თუ არა უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადები, არსებული და ნორმალურ პირობებში მოსალოდნელი ვალდებულებების მომსახურებისათვის იმ სახსრების გარეშე, რომელიც შეიძლება მიიღოს ანგარიშვალდებული საწარმოსაგან.

12. როდესაც ზემოთ განხილული ინდიკატორები შერეულად გვხვდება და ნათლად არ ჩანს სამუშაო ვალუტა, საწარმოს ხელმძღვანელობა მიმართავს განსჯას, რათა დაადგინოს სამუშაო ვალუტა, რომელიც ყველაზე სარწმუნოდ წარმოაჩენს ძირითადი ოპერაციების, მოვლენებისა და პირობების ეკონომიკურ შედეგებს. ხელმძღვანელობა, პირველ რიგში, განიხილავს მე-9 პუნქტში განხილულ ინდიკატორებს, მე-10 და მე-11 პუნქტების ინდიკატორების განხილვამდე, ვინაიდან ეს უკანასკნელი განკუთვნილია დამატებითი მხარდამჭერი მტკიცებულებების უზრუნველსაყოფად საწარმოს სამუშაო ვალუტაზე.

13. საწარმოს სამუშაო ვალუტა ასახავს შესაფერის ძირითად ოპერაციებს, მოვლენებსა და პირობებს. შესაბამისად, როდესაც განისაზღვრება სამუშაო ვალუტა, ის აღარ შეიცვლება, თუ არ შეიცვლება ძირითადი ოპერაციები, მოვლენები და პირობები.

14. თუ საწარმოს სამუშაო ვალუტა ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაა, საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება გადაანგარიშდება ბასს 29-ის - *„ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში“* - შესაბამისად. საწარმო თავიდან ვერ აიცილებს ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშებას ბასს 29-ის შესაბამისად, ვთქვათ იმით, რომ წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად განსაზღვრული სამუშაო ვალუტის ნაცვლად, თავის სამუშაო ვალუტად აირჩიოს სხვა ვალუტა (როგორიცაა, მშობელი საწარმოს სამუშაო ვალუტა).

ნეტო ინვესტიცია უცხოურ ქვედანაყოფში

15. საწარმოს შეიძლება გააჩნდეს უცხოური ქვედანაყოფიდან მისაღები ან მისთვის გადასახდელი ფულადი მუხლები. მუხლი, რომლის დაფარვა არ იგეგმება და არც არის მოსალოდნელი უახლოეს მომავალში, თავისი არსით, საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში დაბანდებული ნეტო ინვესტიციის ნაწილს წარმოადგენს და აღირიცხება 32-ე და 33-ე პუნქტების შესაბამისად. ასეთი ფულადი მუხლები შეიძლება მოიცავდეს გრძელვადიან მოთხოვნებს ან სესხებს, მაგრამ სავაჭრო ვალდებულებებსა და მოთხოვნებს არ მოიცავს.

15ა. საწარმო, რომელსაც აქვს უცხოური ქვედანაყოფიდან მისაღები ან უცხოური ქვედანაყოფისათვის გადასახდელი მუხლი, რომელიც აღწერილია მე-15 პუნქტში, შეიძლება იყოს ჯგუფის ნებისმიერი შვილობილი საწარმო. მაგალითად, საწარმოს აქვს ორი შვილობილი საწარმო - A და B. შვილობილი საწარმო B არის უცხოური ქვედანაყოფი. შვილობილი საწარმო A სესხს აძლევს B შვილობილ საწარმოს. A შვილობილი საწარმოს მისაღები სესხის მოთხოვნა B შვილობილი საწარმოს მიმართ იქნება B შვილობილ საწარმოში არსებული ანგარიშვალდებული საწარმოს ნეტო ინვესტიციის ნაწილი, თუ სესხის დაფარვა არც იგეგმება და, სავარაუდოდ, არც განხორციელდება უახლოეს საპროგნოზო მომავალში. ეს მოსაზრება იმ შემთხვევაშიც ჭეშმარიტია, თუ თვითონ A შვილობილი საწარმო იყო უცხოური ქვედანაყოფი.

ფულადი მუხლები

16. ფულადი მუხლისათვის დამახასიათებელი არსებითი ნიშანია ფიქსირებული ან განსაზღვრადი რაოდენობის ფულის ერთეულების მიღების უფლება (ან მიწოდების ვალდებულება). ფულადი მუხლების მაგალითებია: პენსიები და დასაქმებულთა სხვა გასამრჯელოები, რომლის გადახდა ფულით უნდა მოხდეს; ანარიცხები, რომლისთვისაც ანგარიშსწორება ფულით უნდა მოხდეს; საიჯარო ვალდებულებები; ფულადი დივიდენდები, რომელიც აღიარებულია ვალდებულების სახით. ანალოგიურად, ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ან აქტივების ცვალებადი რაოდენობის მიღებას (ან მიწოდებას) და როდესაც მისაღები (ან მისაწოდებელი) სამართლიანი ღირებულება ტოლია ფიქსირებული ან განსაზღვრადი რაოდენობის ფულის ერთეულების, წარმოადგენს ფულად მუხლს. პირიქით, არაფულადი მუხლისათვის დამახასიათებელი არსებითი ნიშანია ფიქსირებული ან განსაზღვრადი რაოდენობის ფულის ერთეულების მიღების უფლების (ან მიწოდების ვალდებულების) არარსებობა. არაფულადი მუხლების მაგალითებია: საქონლისა და მომსახურებისათვის წინასწარ გადახდილი თანხები; გუდვილი; არამატერიალური აქტივები; მარაგები; ძირითადი საშუალებები; აქტივების გამოყენების უფლება და ანარიცხები, რომლისთვისაც ანგარიშსწორება არაფულადი აქტივებით უნდა მოხდეს.

წინამდებარე სტანდარტის სავალდებულო მიდგომის რეჟიუმე

17. ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს, თითოეული საწარმო, იმის მიუხედავად, რას წარმოადგენს იგი - დამოუკიდებელ ეკონომიკურ სუბიექტს, ეკონომიკური სუბიექტს (როგორიცაა, მშობელი საწარმო), რომელსაც აქვს უცხოური ქვედანაყოფები, თუ უცხოურ ქვედანაყოფს (როგორიცაა, შვილობილი საწარმო ან ფილიალი) - თავის სამუშაო ვალუტას განსაზღვრავს 9-14 პუნქტების შესაბამისად. საწარმო, უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრულ მუხლებს გადაიყვანს თავის სამუშაო ვალუტაში და შედეგებს ანგარიშგებაში წარადგენს 20-37-ე და 50-ე პუნქტების შესაბამისად.

18. ბევრი ანგარიშვალდებული საწარმო შედგება რამდენიმე ინდივიდუალური ეკონომიკური სუბიექტისაგან (მაგ., ჯგუფი შედგება მშობელი საწარმოსაგან და ერთი ან რამდენიმე შვილობილი საწარმოსაგან). მეკავშირე საწარმოებსა და ერთობლივ საქმიანობაში ინვესტიციები შეიძლება ჰქონდეს სხვადასხვა ტიპის საწარმოს - ჯგუფის წევრებსა თუ სხვას. მათ შესაძლოა ფილიალებიც ჰქონდეთ. აუცილებელია, ანგარიშვალდებული საწარმოს შემადგენლობაში მყოფი თითოეული ეკონომიკური სუბიექტის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის გადაყვანა იმ ვალუტაში, რომლითაც ანგარიშვალდებული საწარმო წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას. წინამდებარე სტანდარტი იძლევა უფლებას, რომ ანგარიშვალდებული საწარმოს წარსადგენი ვალუტა იყოს ნებისმიერი ვალუტა (ვალუტები). ანგარიშვალდებული საწარმოს შემადგენლობაში მყოფი ცალკეული სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა, რომელთა სამუშაო ვალუტა განსხვავდება წარსადგენი ვალუტისაგან, წარსადგენ ვალუტაში გადაიყვანება 38-50-ე პუნქტების შესაბამისად.

 © IFRS Foundation

19. ეს სტანდარტი ასევე იმის უფლებასაც იძლევა, რომ დამოუკიდებელმა ეკონომიკურმა სუბიექტმა, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს, ან ეკონომიკურმა სუბიექტმა, რომელიც ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს ბასს 27-ის - *„ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება“* - შესაბამისად, თავისი ფინანსური ანგარიშგება წარადგინოს ნებისმიერ ვალუტაში (ვალუტებში). თუ ეკონომიკური სუბიექტის წარსადგენი ვალუტა განსხვავდება სამუშაო ვალუტისაგან, მისი შედეგები და ფინანსური მდგომარეობაც წარსადგენ ვალუტაში გადაიყვანება 38-50 პუნქტების შესაბამისად.

19ა. *[ეს პუნქტი ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]*

უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების წარდგენა სამუშაო ვალუტაში

თავდაპირველი აღიარება

20. უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაცია ისეთი ოპერაციაა, რომელიც განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო ერთეულებში ან მოითხოვს ანგარიშსწორებას უცხოური ვალუტით. ასეთი ტიპის ოპერაციები წარმოიშობა მაშინ, როდესაც:

   ა) საწარმო ყიდულობს ან ყიდის უცხოური ვალუტით შეფასებულ საქონელსა და მომსახურებას;

   ბ) საწარმო იღებს ან გასცემს სესხს, რომლის მისაღები ან გადასახდელი თანხები განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო ერთეულში; ან

   გ) საწარმო იძენს ან ყიდის უცხოური ვალუტით შეფასებულ აქტივებს, იღებს ან ფარავს უცხოური ვალუტით შეფასებულ ვალდებულებებს.

21. უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციები თავდაპირველი აღიარების დროს უნდა აისახოს სამუშაო ვალუტით, ოპერაციის შესრულების დღისათვის სამუშაო ვალუტასა და მოცემულ უცხოურ ვალუტას შორის არსებული სპოტ სავალუტო კურსის მიხედვით.

22. ოპერაციის თარიღად მიიჩნევა თარიღი, როდესაც ეს ოპერაცია პირველად კლასიფიცირდება აღიარებისათვის, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. პრაქტიკაში ხშირად იყენებენ ოპერაციის შესრულების მომენტისათვის არსებულ სავალუტო კურსთან მიახლოებულ სავალუტო კურსს. მაგალითად, მოცემულ პერიოდში შესრულებული ყველა ოპერაციისათვის შეიძლება გამოყენებულ იქნეს კვირის ან თვის საშუალო სავალუტო კურსი, თუმცა, თუ სავალუტო კურსი მნიშვნელოვნად მერყეობს, საშუალო სავალუტო კურსის გამოყენება მისაღები არ არის.

მუხლების ასახვა მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდების ბოლოს

23. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, საწარმომ:

   ა) უცხოური ვალუტით შეფასებული ფულადი მუხლები უნდა გადაიყვანოს საბოლოო სავალუტო კურსის გამოყენებით;

   ბ) არაფულადი მუხლები, რომლებიც შეფასებულია უცხოური ვალუტით პირვანდელი ღირებულების მეთოდით, უნდა გადაიყვანოს ოპერაციის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით;

   გ) არაფულადი მუხლები, რომლებიც შეფასებულია უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული სამართლიანი ღირებულებით, უნდა გადაიყვანოს სამართლიანი ღირებულების შეფასების თარიღისთვის არსებული სავალუტო კურსით.

24. თითოეული მუხლის მიმდინარე საბალანსო ღირებულება განისაზღვრება სხვა შესაფერისი ფასს სტანდარტით. მაგალითად, ძირითადი საშუალება შეიძლება შეფასდეს პირვანდელი ან სამართლიანი ღირებულებით, ბასს 16-ის - *„ძირითადი საშუალებები“* - შესაბამისად. ნებისმიერი მეთოდით შეფასებული, უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული მუხლები შემდეგ საწარმომ უნდა გადაიყვანოს სამუშაო ვალუტაში, წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების გათვალისწინებით.

25. ზოგიერთი მუხლის საბალანსო ღირებულება ორი ან მეტი თანხის შედარებით განისაზღვრება. მაგალითად, მარაგის საბალანსო ღირებულება არის უმცირესი თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის, ბასს 2-ის - *„მარაგები“* - შესაბამისად. ანალოგიურად, ბასს 36-ის - *„აქტივების გაუფასურება“* - შესაბამისად, იმ აქტივის საბალანსო ღირებულება, რომლის გაუფასურების რაიმე სიმპტომი არსებობს, არის უმცირესი ანაზღაურებად ღირებულებასა და მისი შესაძლო გაუფასურების ზარალის განხილვამდე არსებულ საბალანსო ღირებულებას შორის. როდესაც აქტივი არაფულადია და შეფასებულია უცხოური ვალუტით, მისი საბალანსო ღირებულება განისაზღვრება შემდეგი ორი სიდიდის შედარებით:

   ა) თვითღირებულება ან საბალანსო ღირებულება, საჭიროებისამებრ, რომელიც გადაყვანილია ამ თანხის განსაზღვრის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით (ანუ კურსი, რომელიც არსებობდა მუხლის პირვანდელი ღირებულებით შეფასების თარიღისათვის); და

   ბ) ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება ან ანაზღაურებადი ღირებულება, საჭიროებისამებრ, რომელიც გადაყვანილია ამ ღირებულების განსაზღვრის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით (მაგ., საბოლოო სავალუტო კურსი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს).

   ამ შედარების შედეგად, შესაძლებელია გაუფასურების ზარალის აღიარება სამუშაო ვალუტაში, მაგრამ არ აღიარდება უცხოურ ვალუტაში, ან პირიქით.

26. როდესაც რამდენიმე გასაცვლელი სავალუტო კურსი არსებობს, გამოიყენება ის კურსი, რითაც არის წარდგენილი ამ ოპერაციასთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადები, ან რა კურსითაც დაიფარება ნაშთი, თუ ფულადი ნაკადები დაფიქსირდება შეფასების თარიღისათვის. თუ ორ ვალუტას შორის გასაცვლელი კურსი დროებით არ არსებობს, გამოყენებული იქნება მომდევნო კურსებიდან პირველი, რომლითაც გაცვლა განხორციელდება.

საკურსო სხვაობების აღიარება

27. როგორც მე-3(ა) და მე-5 პუნქტებში იყო აღნიშნული, უცხოური ვალუტით შეფასებული მუხლების ჰეჯირების აღრიცხვისათვის გამოიყენება ფასს 9. ჰეჯირების აღრიცხვის წესები საწარმოს ზოგიერთი საკურსო სხვაობის აღრიცხვას ავალდებულებს წინამდებარე სტანდარტით დადგენილი საკურსო სხვაობის აღრიცხვის წესისაგან განსხვავებულად. მაგალითად, ფასს 9 მოითხოვს, რომ ისეთ ფულად მუხლებთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობები, რომლებიც კლასიფიცირებულია ფულადი ნაკადების ჰეჯირების ინსტრუმენტად, თავდაპირველად უნდა აისახოს სხვა სრულ შემოსავალში იმ ოდენობით, რა ფარგლებშიც მოქმედებს ჰეჯირება.

28. **საკურსო სხვაობები, რომლებიც წარმოიშობა ფულად მუხლებთან დაკავშირებული ანგარიშსწორებისას, ან ფულადი მუხლების გადაყვანის დროს ისეთი სავალუტო კურსით, რომელიც განსხვავდება მოცემულ პერიოდში თავდაპირველი აღიარების დროს, ან წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში გადასაყვანად გამოყენებული სავალუტო კურსისაგან, უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც წარმოიშობა, გარდა 32-ე პუნქტში განხილული შემთხვევისა.**

29. როდესაც ფულადი მუხლები უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციებისაგან წარმოიშობა და სავალუტო კურსი შეიცვლება ოპერაციის თარიღსა და საანგარიშსწორებო თარიღს შორის დროის მონაკვეთში, წარმოიშობა საკურსო სხვაობა. თუ ანგარიშსწორება იმავე საანგარიშგებო პერიოდში მოხდა, როდესაც ოპერაცია განხორციელდა, მაშინ ყველა საკურსო სხვაობა აღიარდება იმავე საანგარიშგებო პერიოდში. მეორე მხრივ, როდესაც ანგარიშსწორება ხორციელდება რომელიმე მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში, საკურსო სხვაობა, რომელიც აღიარებულია თითოეულ წინა საანგარიშგებო პერიოდში ანგარიშსწორების პერიოდამდე, განისაზღვრება ამ პერიოდის საკურსო სხვაობის ცვლილებით.

30. **როდესაც არაფულად მუხლთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი სხვა სრულ შემოსავალში აღიარდება, მაშინ შემოსულობისა და ზარალის შემადგენელი საკურსო სხვაობის ნებისმიერი კომპონენტიც სხვა სრულ შემოსავალში უნდა აღიარდეს. პირიქით, როდესაც არაფულად მუხლთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი მოგებაში ან ზარალში აღიარდება, მაშინ შემოსულობისა და ზარალის შემადგენელი საკურსო სხვაობის ნებისმიერი კომპონენტიც მოგებაში ან ზარალში აღიარდება.**

 © IFRS Foundation

31. სხვა ფასს სტანდარტები ზოგიერთი სახის შემოსულობისა და ზარალის აღიარებას მოითხოვს სხვა სრულ შემოსავალში. მაგალითად, ბასს 16 ძირითადი საშუალებების გადაფასებასთან დაკავშირებული ზოგიერთი შემოსულობისა და ზარალის აღიარებას მოითხოვს სხვა სრულ შემოსავალში. თუ ამგვარი აქტივი უცხოური ვალუტით არის შეფასებული, მაშინ წინამდებარე სტანდარტის 23 (გ) პუნქტი მოითხოვს, რომ გადაფასებული თანხის გადაყვანა მოხდეს ღირებულების განსაზღვრის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით, რაც გამოიწვევს საკურსო სხვაობის წარმოქმნას, რომელიც ასევე სხვა სრულ შემოსავალში აღიარდება.

32. **ისეთ ფულად მუხლებთან დაკავშირებით წარმოშობილი საკურსო სხვაობები, რომლებიც ანგარიშვალდებული საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში დაბანდებული ნეტო ინვესტიციის ნაწილს წარმოადგენს (იხ. პ. 15), უნდა აღიარდეს ანგარიშვალდებული საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, მოგებაში ან ზარალში, ან უცხოური ქვედანაყოფის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, საჭიროებისამებრ. ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც შეიცავს უცხოურ ქვედანაყოფსა და ანგარიშვალდებულ საწარმოს (მაგ., კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, როდესაც უცხოური ქვედანაყოფი შვილობილ საწარმოს წარმოადგენს), ამგვარი საკურსო სხვაობები თავდაპირველად უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში, ხოლო ნეტო ინვესტიციის გასვლის შემდეგ აღიარდება მოგებაში ან ზარალში, 48-ე პუნქტის შესაბამისად.**

33. როდესაც ფულადი მუხლი ანგარიშვალდებული საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში ფლობილი ნეტო ინვესტიციების ნაწილს წარმოადგენს და შეფასებულია ანგარიშვალდებული საწარმოს სამუშაო ვალუტაში, 28-ე პუნქტის შესაბამისად საკურსო სხვაობები წარმოიშობა უცხოური ქვედანაყოფის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში. თუ ფულადი მუხლი შეფასებულია უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტაში, 28-ე პუნქტის შესაბამისად საკურსო სხვაობები წარმოიშობა ანგარიშვალდებული საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში. თუ ამგვარი მუხლი გამოსახულია ვალუტაში, რომელიც არც ანგარიშვალდებული საწარმოს და არც უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტა არ არის, მაშინ 28-ე პუნქტის შესაბამისად საკურსო სხვაობები წარმოიშობა ანგარიშვალდებული საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში და უცხოური ქვედანაყოფის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამგვარი საკურსო სხვაობები აღიარდება სხვა სრულ შემოსავალში იმ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც მოიცავს უცხოურ ქვედანაყოფსა და ანგარიშვალდებულ საწარმოს (ანუ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელშიც კონსოლიდირებულია უცხოური ქვედანაყოფი, ან აისახება წილობრივი მეთოდის გამოყენებით).

34. როდესაც საწარმო თავის საბუღალტრო წიგნებსა და ჩანაწერებს სამუშაო ვალუტისაგან განსხვავებულ ვალუტაში აწარმოებს, საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს, ყველა თანხა გადაიყვანება სამუშაო ვალუტაში 20-26 პუნქტების შესაბამისად. ამ პროცედურით იმავე სიდიდის თანხები მიიღება სამუშაო ვალუტაში, რომელიც მაშინ მიიღებოდა, თუ ეს მუხლები თავდაპირველადვე სამუშაო ვალუტით იქნებოდა ასახული. მაგალითად, ფულადი მუხლები სამუშაო ვალუტაში გადაიყვანება საბოლოო სავალუტო კურსით, ხოლო პირვანდელი ღირებულებით ასახული არაფულადი მუხლები - მათი აღიარების გამომწვევი ოპერაციის თარიღის დროს არსებული სავალუტო კურსით.

სამუშაო ვალუტის შეცვლა

35. **როდესაც იცვლება საწარმოს სამუშაო ვალუტა, საწარმომ მონაცემების გადასაყვანად უნდა გამოიყენოს ახალი სამუშაო ვალუტის შესაფერისი პროცედურები, პერსპექტიულად, შეცვლის თარიღიდან.**

36. როგორც მე-13 პუნქტში იყო აღნიშნული, სამუშაო ვალუტა ასახავს საწარმოს შესაფერის ძირითად ოპერაციებს, მოვლენებსა და პირობებს. შესაბამისად, როდესაც განისაზღვრება სამუშაო ვალუტა, ის აღარ შეიცვლება, თუ არ შეიცვლება ძირითადი ოპერაციები, მოვლენები და პირობები. მაგალითად, საწარმოს სამუშაო ვალუტის შეცვლა შესაძლოა გამოიწვიოს იმ ვალუტის შეცვლამ, რომელიც, უმთავრესად, საქონლისა და მომსახურების ფასებზე ახდენს გავლენას.

37. სამუშაო ვალუტის შეცვლით გამოწვეული შედეგი აისახება პერსპექტიულად. სხვა სიტყვებით, საწარმო ყველა მუხლს ახალ სამუშაო ვალუტაში გადაიყვანს მისი შეცვლის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით. გადაყვანის შედეგად მიღებული სიდიდეები არაფულადი მუხლებისათვის აისახება როგორც მათი პირვანდელი ღირებულება. იმ უცხოური ქვედანაყოფის

მონაცემების გადაყვანის შედეგად წარმოშობილი საკურსო სხვაობები, რომლებიც ადრე სხვა სრულ შემოსავალში იყო აღიარებული 32-ე და 39(გ)-ე პუნქტების შესაბამისად, არ აღიარდება მოგებაში ან ზარალში ამ ქვედანაყოფის გასვლამდე.

სამუშაო ვალუტის ნაცვლად სხვა ვალუტის გამოყენება წარსადგენ ვალუტად

გადაყვანა წარსადგენ ვალუტაში

38. საწარმო ნებისმიერ ვალუტაში (ვალუტებში) შეიძლება წარადგენდეს თავის ფინანსურ ანგარიშგებას. თუ წარსადგენი ვალუტა განსხვავდება საწარმოს სამუშაო ვალუტისაგან, მაშინ ის თავისი საქმიანობის შედეგებსა და ფინანსურ მდგომარეობას გადაიყვანს წარსადგენ ვალუტაში. მაგალითად, როდესაც ჯგუფი შედგება სხვადასხვა სამუშაო ვალუტების მქონე ეკონომიკური სუბიექტებისაგან, თითოეული ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა გამოისახება საერთო ვალუტით, ისე, რომ შესაძლებელი იყოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.

39. თუ საწარმოს სამუშაო ვალუტა არ არის ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტა, მან საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა განსხვავებულ წარსადგენ ვალუტაში უნდა გადაიყვანოს შემდეგი პროცედურების გამოყენებით:

ა) აქტივები და ვალდებულებები თითოეული წარდგენილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისათვის (ე.ი. შესადარისი მონაცემების ჩათვლით) უნდა გადაიყვანოს ამ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების პერიოდის ბოლოს არსებული საბოლოო სავალუტო კურსით;

ბ) შემოსავალი და ხარჯები თითოეული ანგარიშგებისთვის, სადაც წარდგენილია მოგება ან ზარალი და სხვა სრული შემოსავალი (ე.ი. შესადარისი მონაცემების ჩათვლით) უნდა გადაიყვანოს ოპერაციის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით; და

გ) გადაყვანის შედეგად წარმოქმნილი ყველა საკურსო სხვაობა უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში.

40. პრაქტიკაში, შემოსავლისა და ხარჯის სხვა ვალუტაში გადასაყვანად ხშირად გამოიყენება ოპერაციის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსის მიახლოებითი კურსი, მაგალითად, მოცემული პერიოდის საშუალო კურსი. თუმცა, თუ სავალუტო კურსები მნიშვნელოვნად მერყეობს, ასეთი პერიოდისათვის საშუალო კურსის გამოყენება არ არის მისაღები.

41. 39(გ)-ე პუნქტში ნახსენები საკურსო სხვაობები წარმოიშობა:

ა) იმით, რომ შემოსავლისა და ხარჯების გადაყვანა ხდება ოპერაციის თარიღის დროს არსებული სავალუტო კურსით, ხოლო აქტივებისა და ვალდებულებების - საბოლოო სავალუტო კურსით;

ბ) საწყისი ნეტო აქტივების გადაყვანის გამო ისეთი საბოლოო კურსით, რომელიც განსხვავდება წინა საბოლოო სავალუტო კურსისაგან.

ზემოაღნიშნული საკურსო სხვაობები არ აღიარდება მოგებაში ან ზარალში, ვინაიდან სავალუტო კურსების ცვლილება მცირე გავლენას ახდენს, ან საერთოდ არ ახდენს გავლენას ოპერაციებიდან წარმოშობილ მომავალ ფულად ნაკადებზე. დაგროვილი საკურსო სხვაობები წარიდგინება საკუთარი კაპიტალის ცალკე კომპონენტის სახით, უცხოური ქვედანაყოფის გასვლამდე. როდესაც საკურსო სხვაობები ისეთ უცხოურ ქვედანაყოფს უკავშირდება, რომელიც კონსოლიდირებულია, მაგრამ მთლიანად არ ეკუთვნის მშობელ საწარმოს, გადაყვანის შედეგად წარმოშობილი და არამაკონტროლებელ წილზე მისაკუთვნებელი დაგროვილი საკურსო სხვაობები განაწილდება არამაკონტროლებელ წილზე და კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აისახება არამაკონტროლებელი წილის ნაწილის სახით.

42. თუ საწარმოს სამუშაო ვალუტა ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაა, მან საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა განსხვავებულ წარსადგენ ვალუტაში უნდა გადაიყვანოს შემდეგი პროცედურების გამოყენებით:

ა) ყველა თანხა (ე.ი. აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალის მუხლები, შემოსავალი და ხარჯები, მათ შორის შესადარისი ინფორმაცია) უნდა გადაიყვანოს ყველაზე ბოლოს წარ-

 © IFRS Foundation

დგენილი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების საანგარიშგებო თარიღისთვის არსებული საბოლოო სავალუტო კურსით, შემდეგი შემთხვევის გარდა:

ბ) როდესაც თანხები არაჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაში გადაიყვანება, შესადარისი მონაცემები იქნება ის მონაცემები, რომლებიც წარდგენილი იყო როგორც მიმდინარე წლის თანხები შესაბამის წინა წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში (ე.ი. კორექტირებული არ იყო ფასის დონის მიხედვით, ან სავალუტო კურსების შემდგომი ცვლილებების გათვალისწინებით).

43. როდესაც საწარმოს სამუშაო ვალუტა ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაა, მან თავისი ფინანსური ანგარიშგება ჯერ უნდა გადაიანგარიშოს ბასს 29-ის შესაბამისად, სანამ გამოიყენებს 42-ე პუნქტში აღწერილ გადაყვანის მეთოდს, გარდა ისეთი შესადარისი მონაცემებისა, რომელთა გადაყვანა ხდება არაჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტაში (იხ. პ.42 (ბ)). როდესაც შეჩერდება ჰიპერინფლაცია და საწარმო აღარ აწარმოებს ფინანსური ანგარიშგების მონაცემების გადაყვანას ბასს 29-ის შესაბამისად, მან წარსადგენ ვალუტაში ფინანსური ანგარიშგების გადაყვანის დროს, პირვანდელ ღირებულებებად უნდა მიიჩნიოს ფასის დონესთან მიმართებით გადაანგარიშებული სიდიდეები იმ თარიღის მდგომარეობით, როდესაც საწარმო წყვეტს ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშებას.

უცხოური ქვედანაყოფის მონაცემების გადაყვანა

44. როდესაც საწარმოს წარსადგენ ვალუტაში გადაყავს უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა, 38-43 პუნქტებთან ერთად, დამატებით გამოიყენება 45-47 პუნქტები, ისე, რომ შესაძლებელი იყოს უცხოური ქვედანაყოფის ჩართვა ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში კონსოლიდაციის გზით, ან წილობრივი მეთოდით.

45. უცხოური ქვედანაყოფის საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის გაერთიანება ანგარიშვალდებული საწარმოს შედეგებთან და ფინანსურ მდგომარეობასთან ხდება კონსოლიდაციის ჩვეულებრივი პროცედურებით, როგორიცაა შვილობილი საწარმოს შიდაჯგუფური ნაშთებისა და შიდაჯგუფური ოპერაციების ელიმინირება (იხ. ფასს 10 – *„კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“).* ამასთან, არ შეიძლება შიდაჯგუფური ფულადი აქტივის (ან ვალდებულების), მიმდინარე (მოკლევადიანი) იქნება ის თუ გრძელვადიანი, ელიმინირება შესაბამისი შიდაჯგუფური ვალდებულებით (ან აქტივით), ისე, რომ ნაჩვენები არ იყოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ვალუტის რყევები. ამის მიზეზი ის არის, რომ ფულადი მუხლი წარმოადგენს ერთი ვალუტის მეორეში გადაყვანის ვალდებულებას და წარმოქმნის ანგარიშვალდებული საწარმოსათვის შემოსულობას, ან ზარალს ვალუტის რყევების შედეგად. შესაბამისად, ანგარიშვალდებული საწარმოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ამგვარი საკურსო სხვაობები აღიარდება მოგებაში ან ზარალში, ან უცხოური ქვედანაყოფის გაყიდვამდე აღიარდება სხვა სრული შემოსავლის შემადგენლობაში და დაგროვდება, როგორც საკუთარი კაპიტალის განცალკევებული ელემენტი, თუ საკურსო სხვაობა 32-ე პუნქტში აღწერილი პირობების გამო იყო წარმოშობილი.

46. როდესაც უცხოური ქვედანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღი არ ემთხვევა ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღს, ხშირად უცხოური ქვედანაყოფი დამატებით ფინანსურ ანგარიშგებასაც ამზადებს იმავე თარიღისათვის, როგორც ანგარიშვალდებული საწარმო. როდესაც ასე არ არის, ფასს 10 სხვადასხვა საანგარიშგებო თარიღების გამოყენების უფლებას იძლევა, თუ საანგარიშგებო თარიღებს შორის განსხვავება არ იქნება სამ თვეზე მეტი და კორექტირება გაუკეთდება ამ განსხვავებულ თარიღებს შორის ინტერვალში მომხდარი ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ოპერაციისა თუ მოვლენის შედეგს. ასეთ შემთხვევაში, უცხოური ქვედანაყოფის აქტივები და ვალდებულებები გადაიყვანება უცხოური ქვედანაყოფის საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული სავალუტო კურსით. ანგარიშვალდებული საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე სავალუტო კურსებში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების კორექტირება მოხდება ფასს 10-ის შესაბამისად. იგივე მიდგომა გამოიყენება მეკავშირე საწარმოებისა და ერთობლივი საწარმოების მიმართ წილობრივი მეთოდის გამოყენების დროს, ბასს 28-ის (2011 წლის შეცვლილი ვერსიის) შესაბამისად.

47. უცხოური ქვედანაყოფის შეძენის დროს წარმოშობილი ნებისმიერი გუდვილი და ასევე, შეძენის დროს წარმოშობილი აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების კორექტირებები სამართლიანი ღირებულებით, უნდა აისახოს როგორც უცხოური ქვედანაყოფის აქტივები და

ვალდებულებები. ამგვარად, საწარმომ ისინი უნდა გამოსახოს უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტით და გადაიყვანოს საბოლოო სავალუტო კურსით 39-ე და 42-ე პუნქტების შესაბამისად.

უცხოური ქვედანაყოფის გასვლა

48. უცხოური ქვედანაყოფის გასვლისას, ამ უცხოურ ქვედანაყოფთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობების მთლიანი თანხა, რომელიც აღიარებული იყო სხვა სრულ შემოსავალში და გროვდებოდა ცალკე კომპონენტის სახით საკუთარ კაპიტალში, რეკლასიფიცირებულ უნდა იქნეს საკუთარი კაპიტალიდან მოგებაში ან ზარალში (როგორც რეკლასიფიკაციის კორექტირება), როდესაც აღიარდება შემოსულობა ან ზარალი უცხოური ქვედანაყოფის გასვლასთან დაკავშირებით (იხ. ბასს 1 – *„ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“* (შესწორებული 2007 წელს)).

48ა. ისევე, როგორც საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში ფლობილი მთელი წილის დათმობის შემთხვევაში, შემდეგ სიტუაციებშიც უცხოურ ქვედანაყოფში ფლობილი წილის ნაწილის დათმობაც აისახება, როგორც გასვლა:

ა) როდესაც წილის ნაწილის დათმობა იწვევს კონტროლის დაკარგვას შვილობილ საწარმოზე, რომლის შემადგენლობაში შედის უცხოური ქვედანაყოფი, იმის მიუხედავად, საწარმო ინარჩუნებს თუ არა არამაკონტროლებელ წილს ყოფილ შვილობილ საწარმოში, წილის ნაწილის დათმობის შემდეგ; და

ბ) როდესაც წილის ნაწილის დათმობის შემდეგ დარჩენილი წილი ერთობლივ საქმიანობაში, ან წილის ნაწილის დათმობა მეკავშირე საწარმოში, რომლის შემადგენლობაშიც შედის უცხოური ქვედანაყოფი, წარმოადგენს ფინანსურ აქტივს, რომლის შემადგენლობაშიც შედის უცხოური ქვედანაყოფი.

48ბ. შვილობილი საწარმოს დათმობისას, რომელიც მოიცავს უცხოურ ქვედანაყოფს, უნდა შეწყდეს ამ უცხოურ ქვედანაყოფთან დაკავშირებული, არამაკონტროლებელ წილებზე მიკუთვნებული საკურსო სხვაობების მთლიანი თანხის აღიარება, მაგრამ არ შეიძლება მათი რეკლასიფიკაცია მოგებაში ან ზარალში.

48გ. შვილობილი საწარმოს ნაწილობრივი დათმობისას, რომელიც მოიცავს უცხოურ ქვედანაყოფს, საწარმომ ხელახლა უნდა მიაკუთვნოს ამ უცხოურ ქვედანაყოფში ფლობილ არამაკონტროლებელ წილებს იმ საკურსო სხვაობების დაგროვილი თანხის პროპორციული წილი, რომელიც აღიარებული იყო სხვა სრულ შემოსავალში. ნებისმიერი სხვა უცხოური ქვედანაყოფის ნაწილობრივი დათმობის შემთხვევაში, საწარმომ მოგებაში ან ზარალში უნდა გადაიტანოს სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული საკურსო სხვაობების დაგროვილი თანხის მხოლოდ პროპორციული წილი.

48დ. საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში თავისი წილის ნაწილობრივი დათმობა ნიშნავს საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში ფლობილი საკუთრების წილის ნებისმიერ შემცირებას, გარდა 48ა პუნქტში აღწერილი წილების შემცირებების, რაც აისახება, როგორც გასვლა.

49. საწარმომ თავისი წილი უცხოურ ქვედანაყოფში შეიძლება მთლიანად ან ნაწილობრივ დათმოს მისი გაყიდვის, ლიკვიდაციის, სააქციო კაპიტალის თანხის ამოღების ან დათმობის გზით. უცხოური ქვედანაყოფის მიმდინარე საბალანსო ღირებულების ჩამოწერა თვითონ მისი ზარალის, ან ინვესტორის მიერ აღიარებული გაუფასურების ზარალის გამო, არ ნიშნავს საწარმოს წილის ნაწილობრივ დათმობას. შესაბამისად, ჩამოწერის დროს არ ხდება სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული, საკურსო სხვაობების სახით არსებული შემოსულობის ან ზარალის არც ერთი ნაწილის რეკლასიფიკაცია მოგებაში ან ზარალში.

საკურსო სხვაობების გავლენა საგადასახადო დაბეგვრაზე

50. უცხოური ვალუტით წარმოებულ ოპერაციებთან დაკავშირებით წარმოშობილმა შემოსულობამ და ზარალმა და საწარმოს (მათ შორის, უცხოური ქვედანაყოფის) საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის სხვადასხვა ვალუტაში გადაყვანით წარმოშობილმა საკურსო სხვაობებმა შესაძლოა გავლენა იქონიოს დაბეგვრის შედეგებზე. ეს საკითხები განხილულია ბასს 12-ში - *„მოგებიდან გადასახადები“*.

 © IFRS Foundation

განმარტებითი შენიშვნები

51. 53-ე და 55-57-ე პუნქტებში ნახსენები „სამუშაო ვალუტა“, ჯგუფის შემთხვევაში ეხება მშობელი საწარმოს სამუშაო ვალუტას.

52. საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს:

    ა) მოგებაში ან ზარალში აღიარებული საკურსო სხვაობების სიდიდე, იმ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით წარმოშობილი საკურსო სხვაობების გარდა, რომლებიც შეფასებულია სამართლიანი ღირებულებით, ცვლილებების მოგებაში ან ზარალში ასახვით ფასს 9-ის შესაბამისად; და

    ბ) ნეტო საკურსო სხვაობების სიდიდე, რომელიც აღიარებულია სხვა სრულ შემოსავალში და დაგროვილია საკუთარი კაპიტალის ცალკე კომპონენტის სახით, ასევე საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოსათვის არსებული ამგვარი საკურსო სხვაობების თანხების შეჯერება.

53. თუ საწარმოს წარსადგენი ვალუტა განსხვავდება მისი სამუშაო ვალუტისაგან, ეს ფაქტი უნდა დაფიქსირდეს შენიშვნებში; ამავე დროს უნდა განიმარტოს სამუშაო ვალუტა და განსხვავებული სამუშაო ვალუტის გამოყენების მიზეზები.

54. თუ შეიცვალა ანგარიშვალდებული საწარმოს ან მნიშვნელოვანი უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტა, ეს ფაქტი უნდა დაფიქსირდეს შენიშვნებში და განიმარტოს სამუშაო ვალუტის შეცვლის მიზეზები.

55. როდესაც საწარმო ფინანსურ ანგარიშგებას სამუშაო ვალუტისაგან განსხვავებულ ვალუტაში წარადგენს, მან მხოლოდ მაშინ უნდა დაახასიათოს თავისი ფინანსური ანგარიშგება, როგორც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი, თუ ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისობაშია ფასს სტანდარტების ყველა შესაფერის მოთხოვნასთან, მათ შორის 39-ე და 42-ე პუნქტებში აღწერილ გადაყვანის მეთოდთან.

56. ზოგჯერ საწარმო ფინანსურ ანგარიშგებას ან სხვა საფინანსო ინფორმაციას წარადგენს თავისი სამუშაო ვალუტისაგან განსხვავებულ ვალუტაში ისე, რომ არ იცავს 55-ე პუნქტის მოთხოვნებს. მაგალითად, შესაძლოა, საწარმომ შერჩევით სხვა ვალუტაში გადაიყვანოს მხოლოდ თავისი ფინანსური ანგარიშგების მუხლები. ან, საწარმომ, რომლის სამუშაო ვალუტა არ არის ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტა, შესაძლოა ფინანსური ანგარიშგება სხვა ვალუტაში გადაიყვანოს ყველა მუხლის გადაყვანით ყველაზე უახლესი საბოლოო კურსით. ამგვარი გადაყვანა არ შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს და სავალდებულოა 57-ე პუნქტში მითითებული განმარტებების მიცემა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

57. როდესაც საწარმო ფინანსურ ანგარიშგებას ან სხვა საფინანსო ინფორმაციას ისეთ ვალუტაში წარადგენს, რომელიც განსხვავდება ან მისი სამუშაო ვალუტისაგან, ან წარსადგენი ვალუტისაგან და არ იცავს 55-ე პუნქტის მოთხოვნებს, ის ვალდებულია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში:

    ა) ნათლად აჩვენოს, რომ ეს ინფორმაცია დამატებითია, რათა გაიმიჯნოს იმ ინფორმაციისაგან, რომელიც შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს;

    ბ) მიუთითოს ვალუტა, რომელშიც ნაჩვენებია დამატებითი ინფორმაცია;

    გ) განმარტოს საწარმოს სამუშაო ვალუტა და დამატებითი ინფორმაციის გადასაყვანად გამოყენებული მეთოდი.

57ა-57ბ *[ეს პუნქტები ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]*

ძალაში შესვლის თარიღი და სტანდარტზე გადასვლა

58. საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს იმ წლიური საანგარიშგებო პერიოდებისათვის, რომელიც იწყება 2005 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ. რეკომენდებულია ვადამდელი გამოყენება. თუ რომელიმე საწარმო ამ სტანდარტს 2005 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისათვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

58ა. 2005 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ნეტო ინვესტიცია უცხოურ ქვედანაყოფში*“ (ბასს 21-ის შესწორება) - გამოიწვია (15ა) პუნქტის დამატება და 33-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2006 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება.

59. საწარმომ 47-ე პუნქტი უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად უცხოური ქვედანაყოფის ყველა შეძენის მიმართ, რომელიც განხორციელდა იმ ფინანსური საანგარიშგებო პერიოდის დაწყების შემდეგ, როდესაც პირველად გამოიყენა წინამდებარე სტანდარტი. ნებადართულია 47-ე პუნქტის რეტროსპექტული გამოყენება უფრო ადრინდელი პერიოდის შეძენების მიმართ. იმ უცხოური ქვედანაყოფისათვის, რომლის შეძენა ასახულია პერსპექტიულად, მაგრამ შეძენილი იყო ამ სტანდარტის პირველად გამოყენების თარიღამდე, საწარმოს არ ევალება წინა წლების მონაცემების გადაანგარიშება და, მაშასადამე, საჭიროების შემთხვევაში, შესაძლოა ამ შეძენასთან დაკავშირებით წარმოშობილი გუდვილი და სამართლიანი ღირებულებით კორექტირების თანხები ასახოს საწარმოს აქტივებისა და ვალდებულებების სახით და არა როგორც უცხოური ქვედანაყოფის აქტივები და ვალდებულებები. ამგვარად, ზემოაღნიშნული გუდვილი და სამართლიანი ღირებულების კორექტირების თანხები ან უკვე გამოსახული იქნება საწარმოს სამუშაო ვალუტაში, ან იქნება უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული არაფულადი მუხლები, რომელთა წარდგენა ხდება შეძენის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით.

60. ყველა სხვა დანარჩენი ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია ამ სტანდარტის გამოყენებით, უნდა აისახოს ბასს 8-ის - „*საღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები საღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები*“ - მოთხოვნების შესაბამისად.

60ა. ბასს 1-მა - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“ - (შესწორებული 2007 წელს) გამოიწვია ფასს სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინოლოგიის შეცვლა. გარდა ამისა, განაპირობა 27-ე, 30-33-ე, 37-ე, 39-ე, 41-ე, 45-ე, 48-ე და 52-ე პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. თუ საწარმო ბასს 1-ს (შესწორებული 2007 წელს) უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.

60ბ. ბასს 27-მა (შესწორებული 2008 წელს) განაპირობა 48ა-48დ პუნქტების დამატება და 49-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები პერსპექტიულად უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 ივლისს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო ბასს 27-ს (შესწორებული 2008 წელს) უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.

60გ. [გაუქმებულია]

60დ. 2010 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება*“ - გამოიწვია 60ბ პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს წლიური პერიოდებისათვის, რომელიც იწყება 2010 წლის 1 ივლისს ან მის შემდგომ. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება.

60ე. [გაუქმებულია]

60ვ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 10-მა და ფასს 11-მა გამოიწვია 3(ბ), მე-8, მე-11, მე-18, მე-19, 33-ე, 44-46 და 48ა პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 10-სა და ფასს 11-ს.

60ზ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა გამოიწვია მე-8 პუნქტში მოცემული სამართლიანი ღირებულების განმარტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.

60თ. 2011 წლის ივნისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „*სხვა სრული შემოსავლის მუხლების წარდგენა*“ (ბასს 1-ის შესწორებები) - გამოიწვია 39-ე პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ბასს 1-ის 2011 წლის ივნისის შესწორებულ ვერსიას.

60ი. [გაუქმებულია]

 © IFRS Foundation

60კ. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-3, მე-4, მე-5, 27-ე და 52-ე პუნქტების შეცვლა და 60გ, 60ე და 60ი პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.

60ლ. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა - *„იჯარა“* - გამოიწვია მე-16 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.

60მ-60ნ *[ეს პუნქტები ისეთ ცვლილებებს ეხება, რომლებიც ჯერ არ არის ძალაში შესული და ამიტომ გათვალისწინებული არ არის ამ გამოცემაში.]*

სხვა ოფიციალური დოკუმენტების გაუქმება

61. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის ბასს 21-ს - *„უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“* (გადასინჯული 1993 წელს).

62. სტანდარტი ცვლის შემდეგ ინტერპრეტაციებსაც:

ა) იმკ-11 – *„სავალუტო კურსი - ვალუტის ძლიერი დევალვაციის შედეგად წარმოქმნილი ზარალის კაპიტალიზაცია“;*

ბ) იმკ-19 – *„საანგარიშგებო ვალუტა - ფინანსური ანგარიშგების შეფასება და წარდგენა ბასს 21-ისა და ბასს 29-ის შესაბამისად“;*

გ) იმკ-30 – *„საანგარიშგებო ვალუტა - გადაყვანა შესაფასებელი ვალუტიდან წარსადგენ ვალუტაში“.*