

ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი
აღრიცხვისა და აუდიტის კათედრა

ნ.კვატაშიძე

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო
სტანდარტები
(სავარჯიშოები)

IFRS

**International Financial Reporting
Standards**

თბილისი - 2019



სარჩევი

თემა 3. ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების პირველად გამოყენება 5-12

მაგალითი 1. ფასს-ებზე გადასვლის თარიღი

მაგალითი 2. ფასს-ებზე გადასვლის მეთოდი (1-ლი მაგალითის გაგრძელება)

მაგალითი 3. ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების თარიღი (1-ლი და მე-2 მაგალითის გაგრძელება)

მაგალითი 4. საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების წარდგენა და აქტივებისა და ვალდებულებების ღირებულების კორექტირებები

მაგალითი 5. გაუნაწილებელი მოგების კორექტირება (მე-4 მაგალითის გაგრძელება)

მაგალითი 6. კორექტირებული გაუნაწილებელი მოგების ასახვა საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში (მე-5 მაგალითის გაგრძელება)

თემა 4. ფასს 13 რეალური ღირებულების განსაზღვრა.....13-19

მაგალითი 1. რეალური ღირებულების მახასიათებლები

მაგალითი 2. ძირითადი და ხელსაყრელი ბაზარი

მაგალითი 3. შეფასების რამდენიმე მეთოდის გამოყენება

მაგალითი 4. აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება

მაგალითი 5. რეალური ღირებულების იერარქია

თემა 5. ფასს 5 გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები 20-26

მაგალითი 1. გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივების შეფასება

მაგალითი 2. გასაყიდი ჩარხების შეფასება

მაგალითი 3. გასაყიდად კლასიფიცირებული დანადგარების შეფასება

მაგალითი 4. გასაყიდად კლასიფიცირებული შენობის შეფასება

მაგალითი 5. გასაყიდად კლასიფიცირებული მოწყობილობის შეფასება

მაგალითი 6. გაყიდვის გეგმის შეცვლა - გასაყიდად კლასიფიცირებული დანადგარების აღიარების შეწყვეტა

მაგალითი 7. შეწყვეტილი ოპერაციის ასახვა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში

თემა 6 . ფასს 6 მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება.....27-31

მაგალითი 1. მინერალური მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება

მაგალითი 2. მინერალური მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარების შეწყვეტა - ტესტირება გაუფასურებაზე და რეკლასიფიკაცია (1-ლი მაგალითის გაგრძელება)

მაგალითი 3. მინერალური მარაგის კვლევა-ძიება და მოპოვება

თემა 7. წილობრივი გადახდა.....32-37

მაგალითი 1. წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემა გარკვეული პირობების შესრულების სანაცვლოდ

მაგალითი 2. გარიგება წილობრივი გადახდებით, რომელიც ითვალისწინებს წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებას, გარკვეული პირობების შესრულების სანაცვლოდ

ამოცანა 3. გარიგება წილობრივი გადახდებით, რომელიც ითვალისწინებს წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებას

მაგალითი 4. აქციების საბაზრო ღირებულების ნამეტიდან სარგებლის მიღების ოფციონი. ანგარიშსწორება ფულადი სახსრებით

მაგალითი 5. აქციების საბაზრო ღირებულების ნამეტიდან სარგებლის მიღების ოფციონი

თემა 8. სადაზღვევო ხელშეკრულებები.....38-42

მაგალითები 1 . სადაზღვევო ხელშეკრულების მაგალითები

მაგალითი 2. სადაზღვევო რისკი > ფინანსურ რისკი

მაგალითი 3. დამატებითი სარგებელი

თემა 9. ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები.....43-45

მაგალითი 1. შეფასებითი რეზერვი დებიტორული დავალიანებისაგან მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალისათვის

მაგალითი 2. საბაზრო რისკი

თემა 10. ფასს 8 საოპერაციო სეგმენტი.....46-52

მაგალითი 1. ფაქტორები, რომელებიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა საწარმოს საანგარიშგებო სეგმენტების განსაზღვრელად

მაგალითი 2. პროდუქცია და მომსახურების ტიპების აღწერა, საიდანაც თითოეული საოპერაციო სეგმენტი ღებულობს ამონაგებს

მაგალითი 3. საანგარიშგებო სეგმენტების განსაზღვრა ამონაგების კრიტერიუმით

მაგალითი 4 . საანგარიშგებო სეგმენტის განსაზღვრა საოპერაციო სეგმენტების ამონაგებით

მაგალითი 5. საანგარიშგებო სეგმენტის განსაზღვრა საოპერაციო სეგმენტების მოგება-ზარალით

მაგალითი 6. რაოდენობრივი ზღვარის ცვლილება აგრეგირების შედეგად

მაგალითი 7. საანგარიშგებო სეგმენტის განსაზღვრის ეტაპები

თემა 3. ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების პირველად გამოყენება

მაგალითი 1. ფასს-ებზე გადასვლის თარიღი.

საწარმო, 2015 წლიდან ქვეყანაში მოქმედი ახალი კანონმდებლობის თანახმად, იწყებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ფასს-ის შესაბამისად. მანამდე ის თავის ფინანსურ ანგარიშგებას ადგენდა საგადასახადო კანონმდებლობით.

დავალება: დაადგინეთ ფასს-ებზე გადასვლის თარიღი.

ვინაიდან საწარმომ 2015 წლის ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოამზადოს ფასს-ების შესაბამისად, 2014 წლის ინფორმაცია უნდა იყოს შესადარისი. ინფორმაციის შესადარისობისათვის უნდა მომზადდეს ე.წ. „საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება“ 2014 წლის 1 იანვრისათვის. ამდენად, ფასს-ებზე გადასვლის თარიღია 2014 წლის 1 იანვარი.

მაგალითი 2. ფასს-ებზე გადასვლის მეთოდი (1-ლი მაგალითის გაგრძელება).

საწარმოს მენეჯმენტმა შეისწავლა ფასს-ებზე გადასვლის საკითხები და მასთან დაკავშირებული სირთულეები, წინა პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის შეგროვების, შენახვისა და დამუშავების მდგომარეობა, შეფასდა გადასვლის დანახარჯები და „დანახარჯებსა და სარგებლიანობას“ შორის ბალანსი. დადგინდა, რომ წინა პერიოდების ინფორმაციის სათანადოდ მოძიება და დამუშავება იქნება რთული, ძვირი და არასაიმედო.

დავალება. ფასს-ებზე გადასვლის რომელი მეთოდი უნდა გამოიყენოს საწარმომ?

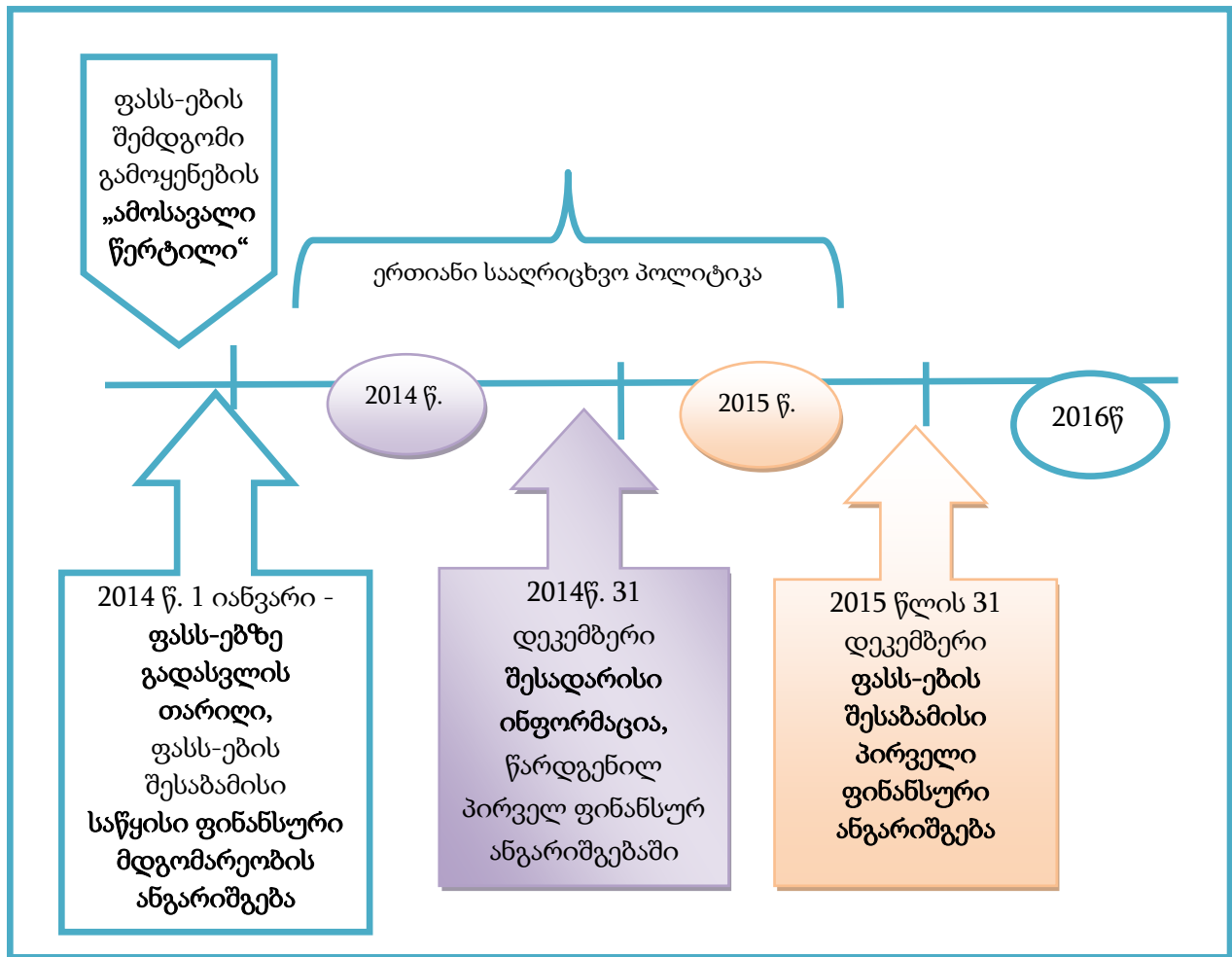
მოცემული სიტუაცია ცხადყოფს, რომ საწარმოსთვის არც ერთ ასპექტში არ არის გამართლებული ფასს-ებზე გადასვლა რეტროსპექტული მეთოდის გამოყენებით. საწარმომ ფასს-ებზე გადასვლა უნდა მოახდინოს პერსპექტიული მეთოდით, რაც რეტროსპექტულ მეთოდთან შედარებით უფრო მარტივია და მოითხოვს ნაკლებ შრომით და მატერიალურ დანახარჯებს.

მაგალითი 3. ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების თარიღი (1-ლი და მე-2 მაგალითის გაგრძელება).

საწარმო, 2015 წლიდან ქვეყანაში მოქმედი ახალი კანონმდებლობის თანახმად, იწყებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ფასს-ის შესაბამისად. მანამდე ის თავის ფინანსურ ანგარიშგებას ადგენდა საგადასახადო კანონმდებლობით. საწარმო იყინებს ფასს-ზე გადასვლის პერსპექტიულ მეთოდს.

დავალება: დაადგინეთ ფასს-ების შესაბამისი პირველი ფინანსური ანგარიშგების თარიღი.

ფასს-ით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს მინიმუმ ერთი საანგარიშგებო წლის შესადარის ინფორმაციას. ამდენად, 2015 წლის ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს 2014 წლის შესადარის ინფორმაციას. ფასს-ზე გადასვლის თარიღია 2014 წლის 1 იანვარი, ხოლო პირველი ფინანსური ანგარიშგების თარიღი იქნება 2015 წლის 31 დეკემბერი.



მაგალითი 4. საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების წარდგენა და აქტივებისა და ვალდებულებების ღირებულებების კორექტირებები.

საწარმოს ფასს-ებით პირველი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღია 2015 წლის 31 დეკემბერი. 2015 წლის ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს შესადარის ინფორმაციას, ანუ 2014 წლის ინფორმაციას. ამისათვის უნდა მომზადდეს საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება - 2014 წლის 1 იანვრისათვის, რომელიც მომზადებული იქნება შემუშავებული ახალი ერთიანი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად [ფასს 1, პ.7]. ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიწვევს აქტივებისა და ვალდებულებების ღირებულებების კორექტირებას.

დავალება: იმსჯელეთ საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების წარსადგენად აქტივებისა და ვალდებულებების შესაძლო კორექტირებებზე.

შესაძლებელია საწარმოს მიერ შემუშავებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიხედვით საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების წარდგენა მოითხოვდეს აქტივებისა და ვალდებულებების შემდეგი კორექტირებების გაკეთებას:

ფასს-ებზე გადასვლასთან დაკავშირებული აქტივებისა და ვალდებულებების კორექტირებები		
კორექტირება	ბასს/ფასს	კორექტირების შინაარსი
აღიარება	ბასს17	ფინანსური იჯარა - აქტივისა და ვალდებულებების აღიარება
	ბასს 37	ძირითადი საშუალებების დემონტაჟისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის ანარიცხები აღიარება
	ბასს 37	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების აღიარება
აღიარების შეწყვეტა	ბასს 38	საძიებო სამუშაოების კაპიტალიზებული ხარჯების ანულირება (ჩამოწერა)
	ბასს 39	უიმედო მოთხოვნების ჩამოწერა
რეკლასიფიკაცია	ბასს 16	მარაგის გადატანა ძირითად საშუალებებში,
	ბასს 2	ძირითადი საშუალებების გადატანა მარაგში
	ფასს 5	ძირითადი საშუალებების გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირება
	ბასს 32, 39 ფასს 7	კაპიტალის გადატანა ვალდებულებებში, ვალდებულებების გადატანა კაპიტალში
შეფასებების ცვლილებები	ბასს 16,38	ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების ცვეთისა და ამორტიზაციის გადაანგარიშება (გამოყენების ვადის, ცვეთისა და ამორტიზაციის მეთოდების შეცვლა, სალიკვიდაციო ღირებულების

		განსაზღვრა)
	ბასს 16,38	ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების გაუფასურების აღიარება
	ბასს 2	მარაგის ასახვა უმცირესი თანხით საბალანსო ღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ფასს შორის
	ბასს 39	მოთხოვნების გაუფასურების რეზერვის შექმნა
	ბასს 39 ფასს 7	ფინანსური აქტივების ასახვა რეალური და ამორტიზებული ღირებულებით
	ფასს 40	საინვესტიციო ქონების შეფასება რეალური ღირებულებით
	ბასს 16, 39. 40, ფასს 7	შეფასებები დისკონტირებული ღირებულებით

მაგალითი 5. გაუნაწილებელი მოგების კორექტირება (მე-4 მაგალითის გაგეძელება).

დავუშვათ, რომ შემდგომში უარი ითქვა ზოგიერთი აქტივებისა და ვალდებულებების კორექტირებაზე, რაც დაკავშირებული იყო გათვლების სირთულეებთან. ფასს 1-ით ნებადართულია გარკვეული გამონაკლისების დაშვება ფასს-დან (დანართი „დ“), რათა შემცირდეს შესასრულებელი სამუშაოების მოცულობა.

2014 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების წარსადგენად გაკეთდა შემდეგი კორექტირებები (ფე):

	ანგარიშის დასახელება	დებიტი	კრედიტი	ფე
1	გაუნაწილებელი მოგება	5310		7,000
	უიმედო და საექვო მოთხოვნების რეზერვი		1415	7,000
	უიმედო და საექვო მოთხოვნების რეზერვის აღიარება			
2	გაუნაწილებელი მოგება	5310		4,500

	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხები		4320	4,500
	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების აღიარება			
3	ნედლეული და მასალები (სათადარიგო ნაწილები)	1620		1,000
	მანქანა-დანადგარები		2150	1,000
	მცირეფასიანი სათადარიგო ნაწილების რეკლასიფიცირება მარაგებში			
	მანქანა-დანადგარების ცვეთა	2250		200
	გაუნაწილებელი მოგება		5130	200
	რეკლასიფიცირებული სათადარიგო ნაწილების დაგროვილი ცვეთის ანუღირება			
4	საოფისე აღჭურვილობა	2160		5,500
	სხვა მარაგი (საოფისე აღჭურვილობა)		1690	5,500
	საოფისე აღჭურვილობის რეკლასიფიცირება მარაგიდან ძირითად საშუალებებში			
	გაუნაწილებელი მოგება	5310		1,000
	საოფისე აღჭურვილობის ცვეთა		2260	1,000
	საოფისე აღჭურვილობის ცვეთის აღიარება			
5	გაუნაწილებელი მოგება	5310		8,300
	ნედლეული და მასალები		1620	1,300
	სატრანსპორტო საშუალებები		2180	4,300
	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან		1410	2,700
	აქტივების გაუფასურების აღიარება			
6	შენობები	2130	4,000	
	გაუნაწილებელი მოგება	5310		4,000
	საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების ზრდა			
7	გაუნაწილებელი მოგება	5310		2,200
	გრძელვადიანი სესხი		4140	2,200
	სესხის ამორტიზაცია ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით			

დავალება: გაანალიზეთ ყველა კორექტირება და განსაზღვრეთ კორექტირების გავლენა გაუნაწილებელ მოგებაზე.

ყველა სათანადო კორექტირების შედეგად 2014 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით გაუნაწილებელი მოგება შემცირდა 18,800 ფე (დებეტის ბრუნვის ჯამია 23,000 ფე, კრედიტის - 4,200 ფე).

მაგალითი 6. კორექტირებული გაუნაწილებელი მოგების ასახვა საწყის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში (მე-5 მაგალითის გაგრძელება).

საწარმოს გაუნაწილებელი მოგება 2014 წლის 1 იანვრისათვის კორექტირებამდე შეადგენდა 500,000 ფე. მოგების გადასახადის განაკვეთი 15%.

დავალება: განსაზღვრეთ და ასახეთ გატარებით გაუნაწილებელი მოგების კორექტირება მოგების გადასახადზე.

საწარმოს 2,820 ფე-ით ($18,800 * 15\%$) ნაკლები უნდა ჰქონდეს გადახდილი მოგების გადასახადი. 2014 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით მოგების გადასახადი შემდეგნაირად დაკორექტირდება:

ანგარიშის დასახელება	თანხა	დებეტი	კრედიტი
წინასწარ გადახდილი გადასახადები (მოგების)	1730		2,820
გაუნაწილებელი მოგება		5310	2,820
2014 წლის 1 იანვრისათვის ზედმეტად გადახდილი მოგების გადასახადის აღიარება			

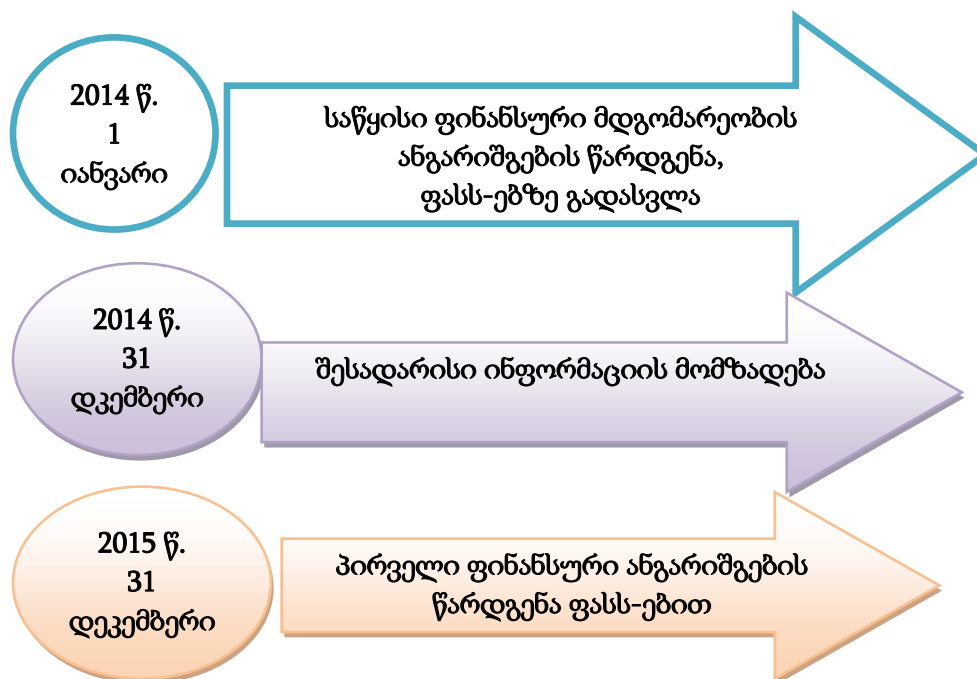
საბოლოოდ, გაუნაწილებელი მოგება მცირდება 15,980 ფე [$18,800 - (18,800 * 0,15)$].

2014 წლის 1 იანვრის მონაცემებით კომპანიის გაუნაწილებელი მოგება შეადგენს 500,000 ფე.

გაუნაწილებელი მოგება 2014 წლის 1 იანვრისათვის (ფე)	
კორექტირებამდე	500,000
კორექტირება	(15,980)
კორექტირების შემდეგ	484,020

ამდენად, საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ასახული გაუნაწილებელი მოგება იქნება კორექტირებული ცვლილებების აგრეგირებული შედეგით (-15,980 ფე).

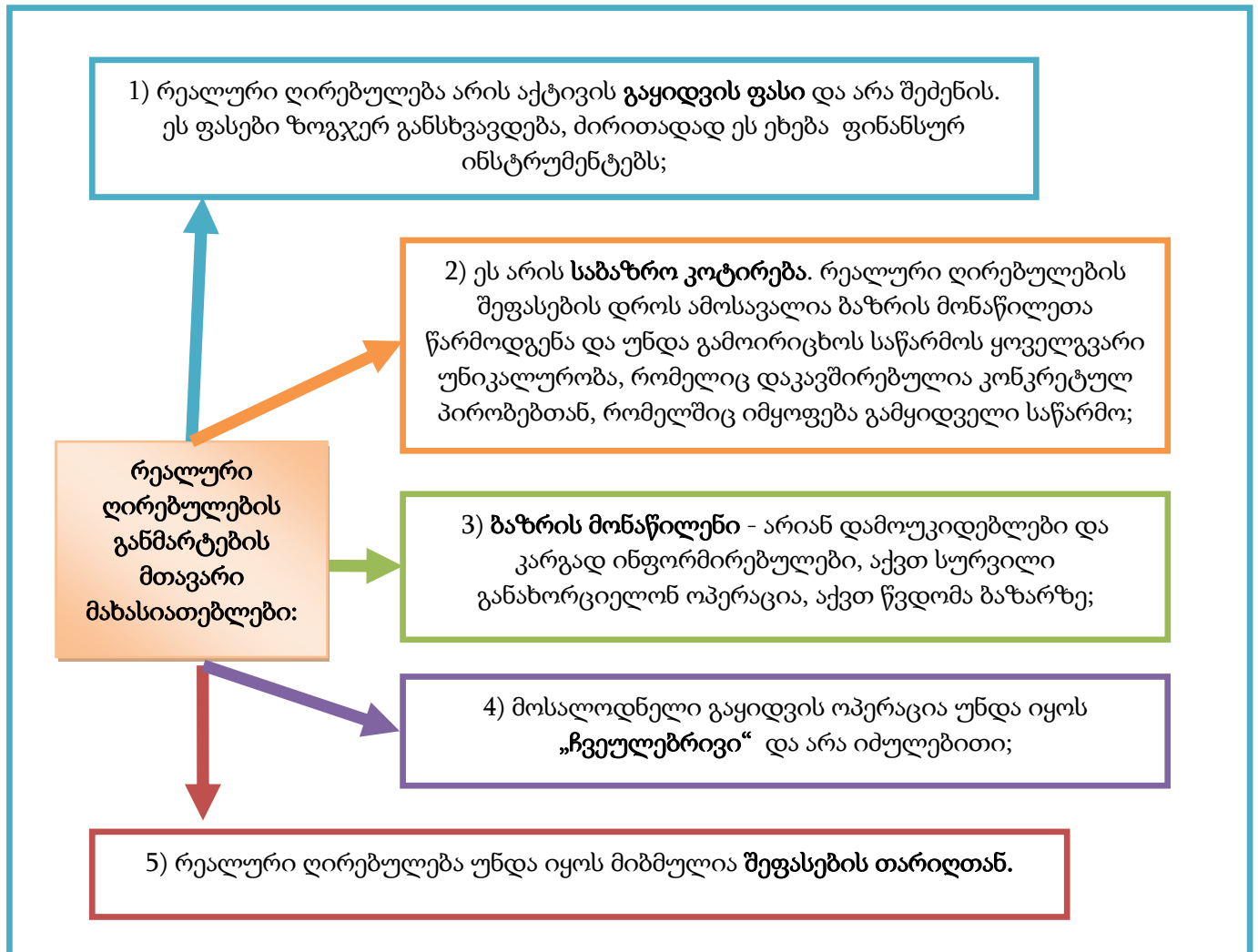
დასკვნა: 2014 წელი არის ფასს-ებზე გადასვლის წელი, რისთვისაც მომზადდა საწყისი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება 2014 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით. შემუშავებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად 2014 წლის განმავლობაში განხორციელდება აღრცხვა ფასს-ებით. ეს უზრუნველყოფს პირველი ფინანსური ანგარიშგებისათვის (2015 წ.) შესადარისი ინფორმაციის წარდგენას.



თემა 4. ფასს 13 რეალური ღირებულების განსაზღვრა

მაგალითი 1. რეალური ღირებულების მახასიათებლები.

ჩამოაყალიბეთ რეალური ღირებულების განმარტების მთავარი მახასიათებლები.



მაგალითი 2. ძირითადი და ხელსაყრელი ბაზარი¹.

საწარმო აქვს აქტივები, რომელოც იყიდება ორ განსხვავებულ ბაზარზე მსგავსი მოცულობისა და აქტივობის დონის, მაგრამ განსხვავებული ფასებით. საწარმო ორივე ბაზარზე ახორციელებს ოპერაციებს და შეფასების თარიღისათვის აქვს წვდომა ორივე ბაზრის აქტივების ფასებზე (ფე):

მაჩვენებლები	ბაზარი T	ბაზარი N
ფასი	95	90
სატრანსპორტო ხარჯები	(20)	(20)
	75	70
საოპერაციო დანახარჯები	(15)	(5)
	60	65

დავალება: განვსაზღვროთ რეალური ღირებულება პირობით, რომ:

- ა) ბაზარი T არის ძირითადი;
- ბ) აქტივზე არ არსებობს ძირითადი ბაზარი.

პასუხი:

- ა) ბაზარი T არის ძირითადი ბაზარი:

რეალური ღირებულება განისაზღვრება აქტივზე ხელმისაწვდომი ფასებით, შემცირებული სატრანსპორტო ხარჯებით - 75 ფე. საოპერაციო დანახარჯები არ გაითვალისწინება.

- ბ) ძირითადი ბაზრის არარსებობა:

ვინაიდან აქტივზე არ არსებობს ძირითადი ბაზარი, რეალური ღირებულება განისაზღვრება ყველაზე ხელსაყრელი ბაზრის ფასებით, სადაც ხდება ღირებულების მაქსიმიზაცია სატრანსპორტო და საოპერაციო დანახარჯების შემდეგ. საწარმოს შემოსულობების წმინდა მაქსიმიზაცია 65 ფე.

¹ ფასს 13 „რეალური ღირებულების შეფასება“ მე-6 მაგალითის მიხედვით.

საოპერაციო დანახარჯები გაითვალისწინება იმის დასადგენად, რომელი ბაზარია ყველაზე ხელსაყრელი, მაგრამ არ გაითვალისწინება აქტივის რეალური ღირებულების შეფასებისას. ამდენად, მოცემული აქტივის რეალური ღირებულებაა 70 ფე.

მაგალითი 3. შეფასების რამდენიმე მეთოდის გამოყენება.¹

საწარმო იქენს მანქანა-დანადგარს საწარმოთა გაერთიანების მეშვეობით. მანქანა-დანადგარს დაიტოვებენ და გამოიყენებენ საწარმოს საქმიანობაში. შექენილმა საწარმომ მანქანა-დანადგარი თავდაპირველად შეიძინა გარე მომწოდებლისგან და, საწარმოთა გაერთიანებამდე, შექენილმა საწარმომ მანქანა-დანადგარი გარდაქმნა თავის საქმიანობაში გამოსაყენებლად, თუმცა მისი გარდაქმნა ძვირი არ დაჯდა. მყიდველი საწარმო ადგენს, რომ ეს აქტივი ბაზრის მონაწილეებს მაქსიმალურ ღირებულებას მისცემს იმ შემთხვევაში, თუ მას გამოიყენებენ სხვა აქტივებთან, ან სხვა აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად (დამონტაჟებული, ან რაიმე სხვა გზით მოყვანილი დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებელ მდგომარეობაში). არ არსებობს მტკიცებულებები იმისა, რომ ამ მანქანა-დანადგარის მიმდინარე გამოყენება არ არის მისი მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება. ამგვარად, მანქანა-დანადგარის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება არის მისი მიმდინარე გამოყენება სხვა აქტივებთან, ან სხვა აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად.

საწარმო ადგენს, რომ არსებობს საკმარისი მონაცემები დანახარჯების მეთოდის გამოსაყენებლად და ვინაიდან მანქანა-დანადგარის დანიშნულებისამებრ გარდაქმნა ძვირი არ დაჯდა, შესაძლებელია საბაზრო მიდგომის გამოყენებაც. შემოსავლების მიდგომის გამოყენება შეუძლებელია, რადგან მანქანა-დანადგარს არ გააჩნია განცალკევებით იდენტიფიცირებადი შემოსავლების ნაკადი, რომლის მეშვეობით შესაძლებელი იქნებოდა მომავალი ფულადი ნაკადების საიმედო შეფასებების განსაზღვრა. ამასთან, არ არსებობს ინფორმაცია მოკლევადიანი და საშუალოვადიანი იჯარის განაკვეთების შესახებ ანალოგიურად გამოყენებული მანქანა-დანადგარისთვის,

¹ ფასს 13 „რეალური ღირებულების შეფასება“ მე-4 საილუსტრაციო მაგალითი (სმ 10 - სმ 14).

რომლის გამოყენება შესაძლებელი იქნებოდა შემოსავლების ნაკადის პროგნოზის (ე.ი. მისი დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის საიჯარო გადასახდელების) გამოსათვლელად.

საწარმო რეალური ღირებულების შესაფასებლად **საბაზრო და დანახარჯების მიდგომებს** შემდეგნაირად გამოიყენებს:

ა) **საბაზრო მიდგომის დროს გამოიყენება ანალოგიური მანქანა-დანადგარების კოტირებული ფასები**, რომლებიც გაკორექტირდება მოცემულ მანქანა-დანადგარსა (გადაკეთებულ მდგომარეობაში) და ანალოგიურ მანქანა-დანადგარებს შორის განსხვავებების გათვალისწინებით. შეფასება ასახავს ფასს, რომლის მიღებაც შესაძლებელია მანქანა-დანადგარის გაყიდვის შედეგად მის მიმდინარე მდგომარეობაში (გამოყენებული), ახლანდელ ადგილსამყოფელზე (დამონტაჟებული და მოყვანილი დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებელ მდგომარეობაში). ამ მიდგომით განსაზღვრული რეალური ღირებულება მერყეობს **40,000 ფე-დან 48,000 ფე-მდე დიაპაზონში**;

ბ) **დანახარჯების მიდგომის დროს შეფასდება თანხა, რომელიც მიმდინარე მომენტში საჭირო იქნებოდა შესადარისი სარგებლიანობის მქონე შემცველი (გადაკეთებულ მდგომარეობაში) მანქანა-დანადგარის შესაქმნელად.** შეფასებაში გაითვალისწინება მანქანა-დანადგარის მდგომარეობა და ის გარემო, რომელშიც ის ფუნქციონირებს, მათ შორის მისი ფიზიკური ცვეთა (ე.ი. ფიზიკური დაზიანება), ტექნოლოგიური გაუმჯობესება (ე.ი. ფუნქციური მოძველება), მანქანა-დანადგარის მდგომარეობასთან დაკავშირებული გარე პირობები, როგორცაა ანალოგიურ მანქანა-დანადგარებზე ბაზრის მოთხოვნის დაცემა (ე.ი. ეკონომიკური მოძველება) და დამონტაჟების დანახარჯები. ამ მიდგომით განსაზღვრული რეალური ღირებულება მერყეობს **40,000 ფე-დან 52,000 ფე-მდე დიაპაზონში.**

საწარმო ადგენს, რომ საბაზრო მიდგომით განსაზღვრული დიაპაზონის უდიდესი ბოლო მნიშვნელობა არის რეალური ღირებულების ყველაზე რეპრეზენტაციული მაჩვენებელი და, მაშასადამე, საწარმომ მეტი მნიშვნელობა უნდა მიანიჭოს საბაზრო მიდგომის შედეგებს. ამგვარი გამოთვლა ეყრდნობა შედარებით სუბიექტურ ამოსავალ

მონაცემებს, რომლებიც ითვალისწინებს მოცემულ მანქანა-დანადგარსა (გადაკეთებულ მდგომარეობაში) და ანალოგიურ მანქანა-დანადგარებს შორის შესადარისობის ხარისხს. კერძოდ:

ა) საბაზრო მიდგომაში გამოყენებული ამოსავალი მონაცემები (ანალოგიური მანქანა-დანადგარების კოტირებული ფასები) საჭიროებს ცოტა და ნაკლებად სუბიექტურ კორექტირებას, ვიდრე დანახარჯების მიდგომაში გამოყენებული ამოსავალი მონაცემები;

ბ) საბაზრო მიდგომით განსაზღვრული დიაპაზონი ნაწილობრივ ემთხვევა, თუმცა უფრო ვიწროა, ვიდრე დანახარჯების მიდგომის მეშვეობით განსაზღვრული დიაპაზონი;

გ) ამ შემთხვევაში რეალური ღირებულების დიაპაზონის ფარგლებში არ არსებობს აუხსნელი განსხვავებები (მოცემულ მანქანა-დანადგარსა და ანალოგიურ მანქანა-დანადგარებს შორის).

შესაბამისად, საწარმო დაადგენს, რომ მანქანა-დანადგარის რეალური ღირებულება არის 48,000 ფე.

მაგალითი 4. აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება¹

საწარმო იძენს მიწის ნაკვეთს საწარმოთა გაერთიანების მეშვეობით. ამჟამად მიწის ნაკვეთი დამუშავებულია სამრეწველო მიზნებისთვის გამოსაყენებლად, როგორც ქარხნის ტერიტორია. მიწის ნაკვეთის ახლანდელი გამოყენება მიიჩნევა მის მაქსიმალურ და ყველაზე ეფექტიან გამოყენებად, თუ ბაზარი ან სხვა ფაქტორები არ გამოავლენს მის გამოყენებას განსხვავებულად.

მახლობლად მდებარე სხვა ნაკვეთები ახლახან დაამუშავეს საცხოვრებელი მიზნებისთვის გამოსაყენებლად, როგორც მრავალსართულიანი საცხოვრებელი კორპუსების სამშენებლო ნაკვეთი. საწარმო ადგენს, რომ მიწის ნაკვეთი, რომელიც ამჟამად გამოიყენება, როგორც ქარხნის ტერიტორია, შეიძლება დამუშავდეს საცხოვრებელი მიზნებისთვის გამოსაყენებლად (ე.ი. მრავალსართულიანი საცხოვრებელი კორპუსების ასაშენებლად), რადგან ბაზრის მონაწილეები მიწის ნაკვეთის ფასის დადგენისას

¹ ფასს 13 „რეალური ღირებულების შეფასება“ მე-4 საილუსტრაციო მაგალითი (სმ 7 - სმ 8).

გათვალისწინებენ ამ მიწის ნაკვეთის დამუშავების შესაძლებლობას საცხოვრებელი მიზნებისთვის.

მიწის ნაკვეთის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება უნდა განისაზღვროს შემდეგი ორი ღირებულების შედარებით:

ა) მიწის ნაკვეთის ღირებულება, როგორც ის ამჟამად დამუშავებულია სამრეწველო მიზნებისთვის გამოსაყენებლად (ე.ი. მიწის ნაკვეთი უნდა გამოიყენონ სხვა აქტივებთან ერთად, როგორცაა ქარხანა, ან სხვა აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად);

ბ) მიწის ნაკვეთის, როგორც თავისუფალი ფართობის ღირებულება საცხოვრებელი მიზნებისთვის გამოსაყენებლად, ქარხნის დემონტაჟისა და სხვა დანახარჯების (მათ შორის, განუსაზღვრელობის გათვალისწინებით, რომელიც დაკავშირებულია იმასთან, შეძლებს თუ არა საწარმო აქტივის გარდაქმნას ალტერნატიული გამოყენებისთვის) გათვალისწინებით, რომლის გაწევა აუცილებელია მიწის ნაკვეთის თავისუფალ ფართობად გარდასაქმნელად (ე.ი. იმგვარად გარდასაქმნელად, რომ მიწის ნაკვეთი ბაზრის მონაწილეებმა ცალკე გამოიყენონ).

მიწის ნაკვეთის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება საწარმომ უნდა განსაზღვროს ამ ორი ღირებულებიდან უდიდესის საფუძველზე. უძრავი ქონების შეფასების შემთხვევაში, მისი მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენების დასადგენად შესაძლებელია ისეთი ფაქტორების გათვალისწინებაც, რომლებიც დაკავშირებულია ქარხნის საქმიანობასთან, მათ შორის მის აქტივებთან და ვალდებულებებთან.

მაგალითი 5. რეალური ღირებულების იერარქია.

იმჯელეთ იერარქიის დონის განსაზღვრის კრიტერიუმებზე (ფასს 17, პ.76-90), მოიყვანეთ ემპირიული (დაკვირვებადი) და არაემპირიული (არადაკვირვებადი) ფასების შესაბამისი მაგალითები.

აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულების განსაზღვრის იერარქია

(ფასს 13, პ.76-90-ის შესაბამისად)

იერარქიის დონე	აქტივის და ვალდებულების შესადარისობა	აქტივის და ვალდებულების რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის ამოსავალი მონაცემები	მაგალითი
1-ლი დონე	იდენტური	<p>დაკვირვებადი კოტირებული მონაცემები აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასები (არაკორექტირებული), რომლის მოპოვება საწარმოს შეუძლია შეფასების თარიღისათვის</p>	უცხოური ვალუტა, კოტირებული აქციები და ობლიგაციები
მე-2 დონე	მსგავსი	<p>დაკვირვებადი არაკოტირებული მონაცემები პირდაპირ ან არაპირდაპირ (ირიზად) დაკვირვებადი მონაცემები, რომელიც განსხვავდება 1-ლი დონის აქტიური ბაზრის კოტირების მონაცემებისაგან</p>	ქონება
მე-3 დონე	არამსგავსი	<p>არადაკვირვებადი მონაცემები რეალური ღირებულების შეფასების მიზანი ამ შემთხვევაში იგივე რჩება - განისაზღვროს გასვლის ფასი შეფასების თარიღისთვის, ბაზრის იმ მონაწილის პოზიციიდან, რომელიც განკარგავს აქტივს, ან გააჩნია ვალდებულება.</p>	ინსტრუმენტები, რომელიც ფასდება ამორტიზირებული ღირებულებით; მსგავსი აქტივების შერჩევა.

თემა 5. ფასს 5 გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები

მაგალითი 1. გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივების შეფასება

იმსჯელეთ რა დროს და როგორ ფასდება გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივები.

გასაყიდად კლასიფიცირებული აქტივების შეფასება	
<p>აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირების დროს: ა)</p>	<p>აქტივი უნდა შეფასდეს ბასს 16 შესაბამისად - თვითღირებულებით, შემცირებული დაგროვილი ცვეთისა და გაუფასურების ზარალით. ამისათვის უნდა ჩატარდეს ტესტირება გაუფასურებაზე, აქტივი უნდა შეფასდეს უმცირესი სიდიდით:</p> <p>საბალანსო ღირებულებასა, და ანაზრაურებად ღირებულებას შორის.</p>
<p>აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირების დროს: ბ)</p>	<p>გაუფასურებაზე ტესტირების ჩატარებით გასაყიდად კლასიფიცირებისათვის მიიღება დაზუსტებული საბალანსო ღირებულება. ამის შემდეგ აქტივი უნდა შეფასდეს შემდეგი ორი სიდიდიდან უმცირესით:</p> <p>საბალანსო ღირებულებასა, და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით.</p>
<p>საანგარიშგებო თარიღისათვის (თუ აქტივი ამ დროისათვის არ არის გაყიდული)</p>	<p>უნდა შეფასდეს შემდეგი ორი სიდიდიდან უმცირესით:</p> <p>საბალანსო ღირებულებასა, და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით.</p>
<p>გაყიდვის გეგმის ცვლილების დროს (გადაწყვეტილება აქტივის არ გაყიდვის შესახებ)</p>	<p>უნდა შეაფასდეს შემდეგი ორი სიდიდიდან უმცირესით:</p> <p>ა) მისი საბალანსო ღირებულება, სანამ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) კლასიფიცირებული იქნებოდა, როგორც გასაყიდად გამიზნული, რომელსაც გამოაკლდება ცვეთა, ამორტიზაცია ან გადაფასება, რომელიც აღიარე-</p>

	<p>ბული იქნებოდა, თუ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) გასაყიდად გამიზნულად არ იქნებოდა კლასიფიცირებული; და</p> <p>ბ) შემდგომში არგაყიდვის გადაწყვეტილების მიღების დღეს არსებული ანაზღაურებადი ღირებულება.</p>
--	--

მაგალითი 2. გასაყიდი ჩარხების შეფასება.

საწარმომ გადაწყვიტა რამდენიმე ჩარხის გაყიდვა. აქტივების საბალანსო ღირებულება 200 ფე, ხოლო, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება - 220 ფე. საანგარიშგებო თარიღისათვის არ არის დამტკიცებული გაყიდვის გეგმა და არ დაწყებულა არანაირი სათანადო აქტიური ქმედებები.

დავალება. განსაზღვრეთ აქტივები ღირებულება.

პასუხი:

ვინაიდან საწარმოს ჯერ არ დაუმტკიცებია გაყიდვის გეგმა და არ დაწყებულა ამ გეგმის შესრულების აქტიურობა, გამსვლელი ჯგუფი ვერ იქნება კლასიფიცირებული გასაყიდად. ამდენად, ფინანსურ ანგარიშგებაში ის კვლავ შეფასდება საბალანსო ღირებულებით. როგორც კი მოხდება გეგმის დამტკიცება და გასაყიდად კლასიფიცირებისათვის სხვა კრიტერიუმების დაკმაყოფილება, ჯგუფს კლასიფიცირებამდე ჩაუტარდება ტესტირება გაუფასურებაზე, რის შემდეგ ის შეფასდება უმცირესი სიდიდით საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებას შორის.

მაგალითი 3. გასაყიდად კლასიფიცირებული დანადგარების შეფასება.

საწარმომ დაამტკიცა დანადგარის გაყიდვის გეგმა. გასაყიდად კლასიფიცირების დროს დანადგარის საბალანსო ღირებულება გაუფასურებაზე ტესტირების შემდეგ იყო 220 ფე, ამ დროისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა

200 ფე. საანგარიშგებო თარიღისათვის აქტივი არ იყო გაყიდული და ამ დროისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა 180 ფე. დანადგარის გამოყენების ვადა განსაზღვრული იყო 10 წლით.

დავალება: განსაზღვრეთ გასაყიდად კლასიფიცირებული დანადგარის შეფასება:

ა) გასაყიდად კლასიფიცირების დროს;

ბ) საანგარიშგებო თარიღისათვის;

გ) კლასიფიცირებით გამოწვეული საერთო ფინანსური შედეგი.

პასუხი:

ა) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებამდე დანადგარს ბასს 36-ის შესაბამისად ჩაუტარდა ტესტირება გაუფასურებაზე. შემდგომ, გასაყიდ კლასიფიცირებულ ჯგუფში გადასაყვანად, აქტივი შეფასდა უმცირესი სიდიდით საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებას შორის, შედეგად აღიარდა ზარალი 20 ფე (200 - 220), ხოლო ბალანსში აქტივი იქნება ასახული 200 ფე-ად.

ბ) ვინაიდან წლის ბოლოსათვის აქტივი არ იყო გაყიდული, ფასს 5-ის შესაბამისად ის კვლავ შეფასდება უმცირესი სიდიდით საბალანსო ღირებულებასა (ამორტიზაცია არ დაერიცხება) და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებას შორის, ანუ იასახება 180 ფე და 20 ფე აღიარდება ზარალად (180 - 200) მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

გ) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებით საერთო ზარალმა შეადგინა 40 ფე.

მაგალითი 4. გასაყიდად კლასიფიცირებული შენობის შეფასება.

საწარმომ დაამტკიცა შენობის გაყიდვის გეგმა. შენობის საბალანსო ღირებულებამ გაუფასურებაზე ტესტირების ჩატარების შემდეგ შეადგინა 220 ფე, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება ამ დროისათვის შეადგენდა 200 ფე. საანგარიშგებო თარიღისათვის აქტივი არ იყო გაყიდული და ამ დროისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა 210 ფე.

დანადგარის გამოყენების ვადა განსაზღვრული იყო 10 წლით.

დავალება: განსაზღვრეთ გასაყიდად კლასიფიცირებული შენობის შეფასება:

- ა) გასაყიდად კლასიფიცირების დროს;
- ბ) საანგარიშგებო თარიღისათვის;
- გ) კლასიფიცირებით გამოწვეული საერთო ფინანსური შედეგი.

პასუხი:

ა) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებამდე შენობას ბასს 36-ის შესაბამისად ჩაუტარდება ტესტირება გაუფასურებაზე და შედეგად მისი საბალანსო ღირებულება განისაზღვრა 220 ფე-ით. ვინაიდან ამ დროისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა 200 ფე, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში აღიარდება ზარალი 20 ფე (200 - 220) და ბალანსში იქნება ასახული 200 ფე-ად.

ბ) წლის ბოლოს ფასს 5-ის შესაბამისად აქტივი შეფასდება უმცირესი სიდიდით საბალანსო ღირებულებასა (ამორტიზაცია არ დაერიცხება) და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებას შორის, ანუ 210 ფე. ხოლო, 10 ფე აღიარდება მოგებად მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში წინა გადაფასებით მიღებული ზარალის საკომპენსაციოდ (ანულირებისათვის).

გ) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებით საერთო ფინანსური შედეგი ნულია.

მაგალითი 5. გასაყიდად კლასიფიცირებული მოწყობილობის შეფასება.

საწარმომ დაამტკიცა მოწყობილობის გაყიდვის გეგმა. მოწყობილობის საბალანსო ღირებულება ტესტირებაზე გაუფასურების შემდეგ შეფასდა 220 ფე, ამ დროისათვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალურმა ღირებულებამ შეადგინა 200 ფე. საანგარიშგებო თარიღისათვის აქტივი არ იყო გაყიდული და ამ დროისათვის მისი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შეადგენდა 230 ფე. მოწყობილობის გამოყენების ვადა განსაზღვრული იყო 10 წლით.

დავალემა: განსაზღვრეთ გასაყიდად კლასიფიცირებული მოწყობილობის შეფასება:

- ა) გასაყიდად კლასიფიცირების დროს;
- ბ) საანგარიშგებო თარიღისათვის;
- გ) კლასიფიცირებით გამოწვეული საერთო ფინანსური შედეგი.

პასუხი:

ა) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებისათვის მოწყობილობას ბასს 36-ის შესაბამისად ჩაუტარდება ტესტირება გაუფასურებაზე და შედეგად მისი საბალანსო ღირებულება შეფასდა 220 ფე. გასაყიდად კლასიფიცირების დროს აქტივი შეფასდა 200 ფე და მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში აღიარდა ზარალი 20 ფე (200 - 220) და ბალანსში იქნება ასახული 200 ფე-ად.

ბ) წლის ბოლოს ფასს 5-ის შესაბამისად აქტივი შეფასდება უმცირესი თანხით საბალანსო ღირებულებასა (ამორტიზაცია არ დაერიცხება) და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებას შორის, ანუ 220 ფე-ად და არა 230 ფე-ად, ხოლო 20 ფე აღიარდება მოგებად მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში წინა გადაფასებით მიღებული ზარალის საკომპენსაციოდ.

გ) აქტივის გასაყიდად კლასიფიცირებით საერთო ფინანსური შედეგი ნულია.

მაგალითი 6. გაყიდვის გეგმის შეცვლა - გასაყიდად კლასიფიცირებული დანადგარების აღიარების შეწყვეტა.

საწარმომ იანვარში მოახდინა დანადგარის გასაყიდად კლასიფიცირება და შედეგად დანადგარის საბალანსო ღირებულება განისაზღვრა 220 ფე-ით. დანადგარების გამოყენების ვადა 10 წლია. ექვსი თვის შემდეგ საწარმომ შეცვალა გეგმა და მიიღო გადაწყვეტილება დანადგარის არ გაყიდვის შესახებ. ამ დროისათვის დანადგარის ანაზრაურებადი ღირებულება იყო 215 ფე, ხოლო გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება - 210 ფე.

დავალება: განსაზღვრეთ დანადგარის საბალანსო ღირებულება რეკლასიფიკაციის დროისათვის.

პასუხი:

ასეთ სიტუაციაში საწარმომ დანადგარი უნდა შეაფასოს შემდეგი ორი სიდიდიდან უმცირესით:

ა) მისი საბალანსო ღირებულება, სანამ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) კლასიფიცირებული იქნებოდა, როგორც გასაყიდად გამიზნული, რომელსაც გამოაკლდება ცვეთა, ამორტიზაცია ან გადაფასება, რომელიც აღიარებული იქნებოდა, თუ აქტივი (ან გამსვლელი ჯგუფი) გასაყიდად გამიზნულად არ იქნებოდა კლასიფიცირებული; და

ბ) შემდგომში არგაყიდვის გადაწყვეტილების მიღების დღეს არსებული ანაზღაურებადი ღირებულება.

საბალანსო ღირებულება: $220 - (220/10წ. * 6/12) = 220 - 11 = 209$ ფე.

ანაზღაურებადი ღირებულება 215 ფე.

უმცირესია 209 ფე და ამ თანხის აქტივი იქნება ასახული ბალანსში.

მაგალითი 7. შეწყვეტილი ოპერაციის ასახვა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

მიმდინარე წელს სამედიცინო კლინიკამ 200 ფე გაიყიდა ერთ-ერთი ქვეგანაყოფი - დიაგნოსტიკური ცენტრი. ქვეგანაყოფის გაყიდვით წარმოქმნა 20 ფე ტოლი ზარალი. მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში განცალკევებულად აისახა შეწყვეტილი საქმიანობით მიღებული შედეგი და მასთან დაკავშირებული შესაბამისი მაჩვენებლები:

წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

განგრძობითი საქმიანობა	ფე
ამონაგები	700
გაყიდვების თვითღირებულება	(100)
საერთო მოგება	600
სხვა ხარჯები	(50)
საპროცენტო ხარჯი	(10)
მოგება დაბეგვრამდე	540
მოგების გადასახადი	(5)
მოგება განგრძობითი საქმიანობიდან	535
შეწყვეტილი საქმიანობის წმინდა შედეგი	(20)
სულ პერიოდის მოგება	515

განმარტებები	
შეწყვეტილი საქმიანობა	
ამონაგები	200
გაყიდვების თვითღირებულება	(140)
სხვა ხარჯები	<u>(40)</u>
მოგება დაბეგვრამდე	20
მოგების გადასახადის ხარჯი	<u>(10)</u>
მოგება შეწყვეტილი საქმიანობიდან	10
გაუფასურების ზარალი	(30)
ზარალი შეწყვეტილი საქმიანობიდან	(20)

თემა 6 . ფასს 6 მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება

მაგალითი 1¹. მინერალური მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება.

2015 წელს 3 იანვარს კომპანიამ მინერალური მარაგის მოპოვების ტექნიკური შესაძლებლობის შესაფასებლად დაიწყო საძიებო გეოლოგიური სამუშაოები. ამ პროექტთან დაკავშირებით საჭირო გახდა შემდეგი ხარჯების გაწევა:

- გეოლოგიური სამუშაოების ჩასატარებლად ლიცენზიის შეძენა 2015 წლის 1 მარტს - 200 ფე;
- გეოლოგიური სამუშაოების ჩასატარებლად მოწყობილობის შეძენა, რომლის მომსახურების ვადა განისაზღვრა 4 წლით - 480 ფე;
- საძიებო გეოლოგიური სამუშაოებით დაკავებულ მომუშავეთა ყოველთვიური შრომის ანაზღაურება - 20 ფე;
- მარაგის ნიმუშების ანალიზისა და ტექნიკური პროექტის შემუშავება - 100 ფე 2015 წელს და 40 ფე - 2016 წლის პირველ კვარტალში;
- კომერციული მიზანშეწონილობის ეკონომიკური მოდელის შედგენა - 50 ფე 2016 წლის პირველ კვარტალში.

დავალება: მოვამზადოთ ამონარიდი ფინანსური ანგარიშგება 2015 წლის 31 დეკემბრისა და 2016 წლის 31 მარტის მდგომარეობით.

ფინანსური ანგარიშგება 2015 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით (ფე)

(ამონარიდი)

დანახარჯები	პერიოდის ხარჯი	მარაგის ძიების და შეფასების არამატერიალური აქტივი	მარაგის ძიების და შეფასების მატერიალური აქტივი (ძირითადი)
-------------	----------------	---	---

¹ მაგალითი მომზადებულია МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых в схемах и задачах» მიხედვით. <https://www.ipbr.org/accounting/ias/ias-for-beginners/150810-yagovtseva/>

			საშუალება)
შრომის ანაზღაურება	ლიცენზიის შეძენამდე: 20ფე * 2 თვე = 40 (იანვარი-თებერვალი)	ლიცენზიის შეძენის შემდეგ: 20ფე * 10 თვე = 200 (მარტი-დეკემბერი)	
ლიცენზია		200	
მოწყობილობა			480
მოწყობილობის ამორტიზაცია		480/4წ. * 10/12 = 100	(100)
ნიმუშების ანალიზი		100	
სულ	40	600	380

**ამონარიდი 2016 წლის 1 კვარტალის ფინანსური ანგარიშგებიდან
(31 მარტის მდგომარეობით) (ფე)**

ტექნიკური შესაძლებლობისა და კომერციული მიზანშეწონილობის აღიარებამდე

დანახარჯები	მარაგის ძიების და შეფასების არამატერიალური აქტივი	მარაგის ძიების და შეფასების მატერიალური აქტივი (ძირითადი საშუალება)
შრომის ანაზღაურება	20ფე * 3 = 60 (იანვარი-მარტი)	
მოწყობილობის ამორტიზაცია	480/4წ. * 3/12 = 30	(30)
ნიმუშების ანალიზი	40	
ეკონომიკური მოდელის შედგენა	50	
სულ 2016წლის	180	(30)
2016 წ. 31 მარტის მდგომარეობით	780 (600+180)	350 (380-30)

მაგალითი 2. მინერალური მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარების შეწყვეტა - ტესტირება გაუფასურებაზე და რეკლასიფიკაცია (1-ლი მაგალითის გაგრძელება).

2016 წლის 31 მარტს კომპანიამ გააკეთა დასკვნა და მიიღო გადაწყვეტილება, რომ მოცემულ უბანზე მინერალური მარაგის მოპოვება ტექნიკურად განხორციელებადია და კომერციულად სიცოცხლისუნარიანია.

მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების წმინდა ანაზღაურებადი ღირებულება 2016 წლის 31 მარტისათვის შეადგენდა 1,000 ფე.

დავალება: ასახეთ მინერალური მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების ტესტირება გაუფასურებაზე და რეკლასიფიკაცია.

ტესტირება გაუფასურებაზე 2016 წლის 31 მარტის მდგომარეობით (ფე)

მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების საბალანსო ღირებულება	მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულება	აღიარებული გაუფასურების ზარალი
780 + 350 = 1,130	1,000	1,130 - 1,000 = 130
		ზარალის მიკუთვნება:
		არამატერიალურ აქტივებზე $130 * 780 / 1,130 = 90$
		მატერიალურ აქტივებზე $130 * 350 / 1,130 = 40$

2016 წლის 31 მარტს წყდება მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარება. უნდა მოხდეს გაუფასურების შემდგომ მისი საბალანსო ღირებულების რეკლასიფიცირება 690 ფე (780-90) განვითარების პროექტში და მისი შემდგომი აღრიცხვა რეგულირდება ბასს 38-ით. ხოლო, მოწყობილობის აღრიცხვა რეგულირდება ბასს 16-ით, რომლის ამორტიზება იქნება მიკუთვნებული განვითარების პროექტს (არამატერიალურ აქტივს) იმ დრომდე, ვიდრე ვიდრე პროექტი არ იქნება გაშვებული ექსპლუატაციაში.

მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების საბალანსო ღირებულება რეკლასიფიკაცია განვითარების პროექტში		
არამატერიალური აქტივი	780 - 90 = 690	რეგულირდება ბასს 38
ძირითადი საშუალებები	350 - 40 = 310	რეგულირდება ბასს 16

გაუფასურების გატარებები:

- დებეტი - გაუფასურების ზარალი 130
- კრედიტი - ძირითადი საშუალებები 40
- კრედიტი - ძიებისა და შეფასების აქტივები 90

რეკლასიფიკაციის გატარებები:

- დებეტი - არამატერიალური აქტივი 690
- კრედიტი - ძიებისა და შეფასების აქტივები 690

მაგალითი 3.¹ მინერალური მარაგის კვლევა-ძიება და მოპოვება.

საწარმო აწარმოებს ორ საბადოზე საძიებო სამუშაოებს. მოცემულია შემდეგი ინფორმაცია:

1-2. კვლევისა (exploration) და შეფასების (evaluation) ფაზა - მინერალური რესურსების ტექნიკური მოპოვებისა და სიცოცხლის უნარიანობის კომერციული შეფასება, მარაგის სიდიდისა და ხარისხის განსაზღვრა. პირველ საბადოზე დაიხარჯა 2,000 ფე, ხოლო მეორეზე - 4,000 ფე. პირველი საძიებო სამუშაოების შედეგები დადებითად შეფასდა, დადასტურდა ამ სამუშაოების გაგრძელების ტექნიკური შესაძლებლობა და კომერციული მიზანშეწონილობა. ხოლო მეორე სამუშაოების შედეგი იყო უარყოფითი და მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება მისი შეჩერების შესახებ.

¹ მაგალითი მომზადებულია Accounting for Exploration and Evaluation Activities. <https://www.youtube.com/watch?v=eaetEFr3r-8> მიხედვით.

3. დამუშავების/განვითარების ფაზა (development) - ინფრასტრუქტურის დანახარჯები შეადგენს - 1,000 ფე, რომელიც მიეკუთვნა ძიებისა და შეფასების აქტივს და რომლის ღირებულება გახდა 3,000 ფე (2,000 + 1,000).

4. მოპოვების ფაზა (extraction) - საწარმომ 200 ფე შეიძინა პორტატიული ნაგებობა, რომლის გამოყენების ვადა განისაზღვრა 10 წლით. საბადოს მარაგის რეზერვი 100 ერთეულია. მოცემული დროისათვის მოპოვებულია 40 ერთეული. მარაგის ერთეულის მოპოვების ანაზღაურებაა 2 ფე, გასაყიდი ფასია - 50 ფე. გაყიდულია მარაგის 30 ერთეული.

	ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
კვლევა-ძიებისა და შეფასების ფაზა			
1	ძიების და შეფასების აქტივი (პირველი) E&E Asset	2,000	
	ძიების და შეფასების აქტივი (მეორე) E&E Asset	4,000	
	ფული		6,000
	გაწეული დანახარჯების აქტივად აღიარება		
3	ზარალი	4,000	
	ძიების და შეფასების აქტივი (მეორე) E&E Asset		4,000
	მეორე ობიექტის ღირებულების ჩამოწერა და ზარალად აღიარება		
4	ძირითადი საშუალებები (ნაგებობა)	200	
	ფული		200
	ნაგებობის შეძენა		
დამუშავების/განვითარების ფაზა			
5	ძიების და შეფასების აქტივი	1,000	
	ფული		1,000
	ინფრასტრუქტურის დანახარჯების მიკუთვნება ძიების და შეფასების აქტივს		
მოპოვების ფაზა			
6	მარაგი	1,300	
	შრომის ანაზღაურება (2 ფე * 40)		80
	ძირითადი საშუალებები - საძიებო აქტივი და ინფრასტრუქტურა (40/100 * 3,000 ფე)		1,200
	ძირითადი საშუალებები - ნაგებობა (1/10 * 200 ფე)		20
	მარაგის მოპოვება		
მარაგის რეალიზაციის აღრიცხვა არ რეგულირდება ფასს 6-ით			

თემა 7. წილობრივი გადახდა

მაგალითი¹ 1. წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემა გარკვეული პირობების შესრულების სანაცვლოდ.

2012 წლის 1 აპრილს კომპანია სთავაზობს თავის 500 თანამშრომელს ოპციონს აქციების შეძენაზე 20 დოლარად ერთი აქციაში. ყველა თანამშრომელს შეთავაზებული ჰქონდა 100 ოფციონი.

აღნიშნული უფლება შედის ძალაში 2015 წლის 31 მარტიდან იმ პირობით, რომ თანამშრომელი იმუშავებს სამი წლის განმავლობაში. მოსალოდნელია, რომ არც ერთი თანამშრომელი არ შეწყვეტავს მუშაობას.

მაჩვენებლები (დოლარი):

	2012წ.01.04	2013 31.12
აქციის საბაზრო ფასი	20	24
ოფციონის საბაზრო ფასი	5	5,50

დავალება: განსაზღვრეთ თანხა, რომელიც უნდა აისახოს 2012 წლის ფინანსური მდგომარეობისა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

პასუხი:

ვინაიდან ამ გარიგებით თანამშრომელს შეუძლია მომავალში მიიღოს წილობრივი ინსტრუმენტი, ოფციონის რეალური ღირებულება განისაზღვრება როგორც ოფციონის ღირებულება გამოშვების თარიღით და შეადგენს 5 დოლარს.

ყველა თანამშრომლის ანაზღაურება შეადგენს:

$$500 * 100 * \$5 = \$250,000 * 9/36 = \$62,500.$$

ოპერაცია აისახება გატარებით:

დებეტი - შრომოს ანაზღაურების ხარჯები 62,500

კრედიტი - საკუთარი კაპიტალი 62,500

¹ www.training.pwc.ru

გაგრძელება (ნ.კვატაშიძე).

დაშვება: ყველა თანამშრომელმა იმუშავა სამი წლის განმავლობაში; ოფციონის შესრულების დღეს აქციის საბაზრი ფასია 22 დოლარი.

როდესაც დადგება ოფციონის შესრულების დღე, თანამშრომლები ერთ აქციაში გადაიხდიან 17 დოლარს (22-5).

თანამშრომლების მიერ გადახდილი თანხა:

100 ოფციონი * 500 თანამშრომელი * \$17 = \$850,000.

კაპიტალის ღირებულება:

100 ოფციონი * 500 თანამშრომელი * \$22 = 1,100,000.

კომპანიის მიერ კომპენსირებული (3 წლის განმავლობაში ხარჯად აღიარებული) თანხა:

100 ოფციონი * 500 თანამშრომელი * 5 = \$250,000

სხვაობა, კაპიტალის ღირებულებასა (\$1,100,000) და მიღებულ თანხას (\$850,000) შორის, კომპანიას უკვე აქვს აღიარებული ხარჯად (\$250,000) შრომის ანაზღაურების სახით.

მაგალითი¹ 2. გარიგება წილობრივი გადახდებით, რომელიც ითვალისწინებს წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებას, გარკვეული პირობების შესრულების სანაცვლოდ.

2018 წლის 1 ოქტომბერს კომპანიამ თავის 500 თანამშრომელს შესთავაზა აქციის ოფციონი. უფლების გადაცემა, რომელიც სრულდება 2021 წლის 30 სექტემბერს, დამოკიდებულია სამი წლის განმავლობაში საერთო-საწარმოო მოჩვენებლების მიღწევების დონეზე.

ოფციონის პირობებია:

- 100 მლნ დოლარზე ნაკლები გაყიდვები აძლევს ყოველ თანამშრომელს 100 ოფციონს;
- 100-150 მლნ დოლარამდე გაყიდვები აძლევს ყოველ თანამშრომელს 150 ოფციონს;
- 150-200 მლნ დოლარამდე გაყიდვები აძლევს ყოველ თანამშრომელს 200 ოფციონს.

¹ <http://msfo-dipifr.ru/ifrs-2-share-based-payment-na-ekzamene-dipifr/>

- მაჩვენებლები:

	2018წ.01.10	2019წ. 30.10	2020წ. 30.10
ოფციონის საბაზრო ფასი (დოლარი)	1,20	1,30	1,35
საერთო გაყიდვები (მლნ დოლარი)		130	160

დავალემა: განვსაზღვრეთ 2019 წლის 30 ოქტომბრის ფინანსურ ანგარიშგებაში ამსახველი მაჩვენებლები.

პასუხი:

- 1) ოპერაცია არის გარიგება წილობრივი გადახდებით, რომელიც ითვალისწინებს წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებას;
- 2) მოსალოდნელი გადახდები ფასდება ოფციონის რეალური ღირებულებით მათი გამოშვების თარიღით;
- 3) პერსონალის შენახვის ხარჯები აღიარდება ოფციონის გეგმის მთელი პერიოდის განმავლობაში იმ დრომდე, ვიდრე არ მოხდება უფლების გადაცემა. საანგარიშგებო თარიღისათვის 30.09.2020 წლისათვის დასარიცხია მოსალოდნელი დანახარჯების 2/3 ;
- 4) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარდება კაპიტალი;
- 5) ხარჯის დარიცხვა და კაპიტალის ზრდა:

თრილი	გაანგარიშება	დებეტი - პერსონალის შენახვის ხარჯი	კრედიტი - კაპიტალი
30.09.2019	500 თანამშრომელი × 150 ოფციონი × 1,20 × 1/3 = 30,000	30,000	30,000
30.09.2020	500 თანამშრომელი × 200 ოფციონი × 1,20 × 2/3 = 80,000	50,000 (80,000-30,000 = 50,000)	80,000 (30,000+50,000)

2020 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება: ბალანსში კაპიტალი 80,000 დოლარი, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში – 50,000 დოლარის ხარჯი.

ამოცანა 3. გარიგება წილობრივი გადახდებით, რომელიც ითვალისწინებს წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებას.

2014 წლის 1 იანვარს კომპანიამ თავის თანამშრომლებს შესთავაზა 300,000 აქციის ოფციონი, აქციების შეძენის ფასია 10 დოლარი. ოფციონი ძალაში შედის 2016 წლის 31 დეკემბერს, წარმოების მუშაკების მიერ სამი წლის განმავლობაში წარმოების გარკვეული მაჩვენებლების მიღწევის შემთხვევაში, დაწყებული 2014 წლის იანვრიდან 2016 წლის 31 დეკემბრის პერიოდში.

მაჩვენებლები:

	2014წ.0101	2014 31.12	2015წ. 31.12
აქციის საბაზრო ფასი (დოლარი)	10	12,50	
ოფციონის საბაზრო ფასი (დოლარი)	1,50	1,60	1,75
ძალაში შესული ოფციონი (რაოდენობა)	300,000	250,000	270,000

დავალება: შევაფასეთ წილობრივი გადახდები 2014 და 2015 საანგარიშგებო პერიოდებისათვის.

პასუხი.

წილობრივი გარიგების ოპერაციები შემდეგნაირად შეფასდება და აისახება:

	თარიღი	01.01.2014წ.	31.12.2014წ.	31.12.2015წ.
1	პერიოდი (წელი)	0	1/3	2/3
2	ოფციონის რეალური ღირებულება	1,50	1,50	1,50
3	ოფციონის რაოდენობა	300,000	250,000	270,000
4	კრედიტი -კაპიტალი (სტრ.1×2 ×3)	0	125,000	270,000
5	დებეტი - ხარჯი (მიმდინარე წელი - წინა წელი)		125,00	145,00

მაგალითი¹ 4. აქციების საბაზრო ღირებულების ნამეტიდან სარგებლის მიღების ოფციონი. ანგარიშსწორება ფულადი სახსრებით.

¹ www.training.pwc.ru

2012 წლის 1 აპრილს კომპანიამ შესთავაზა თავის 500 თანამშრომელს 100 აქციის ოფციონი კურსის ზრდის ნამეტიდან. ოფციონი იძლევა ფულადი სახსრების მიღების უფლებას 2015 წლის 31 მარტს ამ თარიღისათვის არსებული კურსის ზრდის ნამეტიდან თანხით 20 დოლარი ერთ აქციაში. აღნიშნული უფლება შედის ძალაში იმ პირობით, რომ თანამშრომელი მთელი ამ პერიოდის განმავლობაში იმუშავეს კომპანიაში.

2012 წლის 31 დეკემბრისათვის კომპანიაში მუშაობდა 490 თანამშრომელი, რომლებსაც ჰქონდათ უფლება იფციონზე. 2012 წლია 1 აპრილისათვის ოფციონის ფასი იყო 5 დოლარი, ხოლო 2012 წლის 31 დეკემბრისათვის - 5,5 დოლარი.

დავალება: განსაზღვრეთ თანხა, რომელიც უნდა აისახოს 2012 წლის ფინანსური მდგომარეობისა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

ამოხსნა:

მოცემული ოპერაცია არის აქციებზე დაფუძნებული გარიგება, რომელის ანგარიშსწორება განხორციელდება ფულადი სახრებით. გადახდების მოსალოდნელი თანხა ფასდება ბოლო საანგარიშგებო თარიღისათვის და აღიარდება უფლების გადაცემის პერიოდში.

მთლიანი ანაზღაურების თანხა შეადგენს:

490 თანამშრომელი * 100 ოფციონი * \$5,5 = \$269,500.

2012 წელს აღიარდება: \$269,500 * 9/36 = \$67,375.

ოპერაცია აისახება გატარებით:

დებეტი - შრომის ანაზღაურების ხარჯები 67,375

კრედიტი - გრძელვადიანი ვალდებულებები 67,375.

მაგალითი 5. აქციების საბაზრო ღირებულების ნამეტიდან სარგებლის მიღების ოფციონი.

2013 წლის 1 ნოემბერს კომპანიამ გადასცა თავის თანამშრომლებს აქციების საბაზრო ღირებულების ზრდის ნამეტიდან 10,000 ცალი აქციის ტოლი სარგებლის მიღების უფლება. ეს უფლება მომუშავეებს აძლევს გარანტიას, რომ მომავალში ისინი მიიღებენ სარგებელს აქციების ღირებულების ზრდის ნამეტიდან ფულადი სახსრების სახით, რომელიც იქნება გაანგარიშებული ამ უფლების გადაცემის თარიღით. უფლება გადადის

2015 წლის 1 დეკემბრიდან. აქციის რეალური ღირებულება: 2014 წლის 31 ოქტომბერი - 6 დოლარი, 2015 წლის 31 ოქტომბერი - 8 დოლარი, 2015 წლის 1 დეკემბერი - 9 დოლარი.

დავალება: შევაფასეთ და ავსახეთ წილობრივი გადახდები.

პასუხი:

- 1) ოპერაცია არის გარიგება წილობრივი გადახდებით, რომელიც ითვალისწინებს ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებას;
- 2) ოფციონი ფასდება აქციების რეალური ღირებულებით ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის და აღიარდება ვალდებულებად;
- 3) გადასახდელი თანხა აღიარდება პერსონალის შენახვის ხარჯად ოფციონის გეგმის მთელი პერიოდის განმავლობაში იმ დრომდე, ვიდრე არ მოხდება უფლების გადაცემა;
- 4) ხარჯისა და ვალდებულების შეფასება:

თრილი	გაანგარიშება	დებეტი - პერსონალის შენახვის ხარჯი	კრედიტი - ვალდებულება
31.10.2014	$6 \times 10,000 \times 1/2 = 30,000$	30,000	30,000
31.10.2015	$8 \times 10,000 \times 2/2 = 80,000$	50,000	80,000
		$(80,000 - 30,000 = 50,000)$	$(30,000 + 50,000)$

თემა 8. სადაზღვევო ხელშეკრულებები

მაგალითები 1 . სადაზღვევო ხელშეკრულების მაგალითები (ფასს 4, ბ18, 19).

ქვემოთ განხილულია ხელშეკრულებების მაგალითები, რომლებიც მაშინ იქნება სადაზღვევო ხელშეკრულებები, თუ სადაზღვევო რისკის გადაცემა მნიშვნელოვანი იქნება:

- ა) ქონების დაზღვევა ქურდობისაგან ან დაზიანებისაგან;
- ბ) დაზღვევა პროდუქციის ვალდებულებისაგან, პროფესიული ვალდებულებისაგან, მოქალაქეობრივი ვალდებულებისაგან ან იურიდიული ხარჯებისაგან;
- გ) სიცოცხლის დაზღვევა და დაკრძალვის პროცესის მომზადება (მართალია, სიკვდილი გარკვეულია, მაგრამ განუსაზღვრელია, როდის მოხდება სიკვდილი, ან ზოგიერთი ტიპის სიცოცხლის დაზღვევისათვის, როდის მოხდება სიკვდილი დაზღვევით მოცული პერიოდის განმავლობაში);
- დ) მუდმივი პირობითი ანუიტეტები და პენსიები (ე.ი. ხელშეკრულებები, რომლებიც კომპენსაციას ითვალისწინებს მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენისათვის - რენტის მიმღების ან პენსიონერის სიცოცხლის ხანგრძლივობა - რენტის მიმღებს (ანუიტენტს) ან პენსიონერს ეხმარება შეინარჩუნოს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ცხოვრების სტანდარტი, რაზედაც სხვა შემთხვევაში უარყოფით გავლენას იქონიებდა მისი სიცოცხლის ხანგრძლივობა);
- ე) შრომისუუნარობა და სამედიცინო დახმარება;
- ვ) სხვადასხვა სახის საგარანტიო ვალდებულებები, საიმედოობის ვალდებულებები, შესრულების ვალდებულებები და შეთავაზების ვალდებულებები (ანუ ხელშეკრულებები, რომლებიც კომპენსაციას მაშინ უზრუნველყოფს, თუ მეორე მხარე არ შეასრულებს ამა თუ იმ სახელშეკრულებო ვალდებულებას, მაგალითად, შენობის აშენების ვალდებულებას);
- ზ) კრედიტის დაზღვევა, როდესაც ხელშეკრულების მფლობელს გარკვეული თანხა გადაეხდება, თუ ის ზარალს მიიღებს წინასწარ განსაზღვრული დებიტორისაგან ვალის გადაუხდელობის გამო, როდესაც დადგება სავალო ინსტრუმენტის დაფარვის თავდაპირველი ან შეცვლილი ვადა. ამ ხელშეკრულებებს შეიძლება სხვადასხვა სამართლებრივი ფორმა ჰქონდეს, როგორცაა ფინანსური გარანტია, აკრედიტივი, ან სადაზღვევო ხელშეკრულება. ამასთან, მართალია აღნიშნული ხელშეკრულებები აკმაყოფილებს სადაზღვევო

ხელშეკრულების განმარტებას, მაგრამ ასევე აკმაყოფილებს ბასს 39-ში მოცემულ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტის განმარტებას და ხვდება ბასს 32-სა¹ და ბასს 39-ის და არა ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში (იხ. 3.4(დ)). მიუხედავად ამისა, თუ ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების ემიტენტმა ადრე აშკარად დაასაბუთა, რომ იგი ამგვარ ხელშეკრულებებს სადაზღვევო ხელშეკრულებებად მიიჩნევს და გამოიყენა სადაზღვევო ხელშეკრულებებისთვის შესაფერისი სააღრიცხვო მიდგომა, მას ასეთი ფინანსური გარანტიის კონტრაქტების აღრიცხვისათვის შეუძლია აირჩიოს ბასს 32-ის², ბასს 39-ის, ან წინამდებარე სტანდარტის გამოყენება.

თ) **პროდუქციასთან დაკავშირებული გარანტიები.** პროდუქციასთან დაკავშირებული გარანტიები, რომლებიც გაცემული აქვს სხვა მხარეს მწარმოებლის, დილერის ან საცალო ვაჭრობის საწარმოს მიერ გაყიდული საქონლისათვის, თავსდება წინამდებარე ფასს-ის მოქმედების სფეროში. თუმცა, თუ პროდუქციასთან დაკავშირებული გარანტიები უშუალოდ მწარმოებლის, დილერის ან საცალო ვაჭრობის საწარმოს მიერ არის გაცემული, ამგვარი ხელშეკრულებები სცილდება ამ სტანდარტის ფარგლებს, ვინაიდან შედის ბასს 18-ის – „*ამონაგები*” და ბასს 37-ის – „*ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები*” - მოქმედების სფეროში;

ი) **უფლებების დაზღვევა** (ანუ მიწის უფლებაში ნაკლოვანებების გამოვლენის დაზღვევა, რაც სადაზღვევო ხელშეკრულების დადების დროს არ იყო გამოვლენილი). ასეთ შემთხვევაში, სადაზღვევო შემთხვევა იქნება მიწის უფლებაში გამოვლენილი ნაკლოვანება და არა თავისთავად მიწის დეფექტი;

კ) **დახმარება მოგზაურობის დროს** (ანუ პოლისის მფლობელისათვის კომპენსაციის გადახდა ფულადი სახსრებით ან ნატურით იმ ზარალისთვის, რომელსაც მიიღებს მოგზაურობის დროს). ამ ტიპის ზოგიერთი ხელშეკრულება განხილულია ბ6 და ბ7 პუნქტებში;

ლ) **მარცხის სავალო ვალდებულებები**, რომელიც უზრუნველყოფს ძირითადი თანხის, პროცენტის ან ორივეს შემცირებულ გადახდას, თუ ესა თუ ის კონკრეტული მოვლენა უარყოფითად იმოქმედებს სავალო ვალდებულებების ემიტენტზე (თუ ხელშეკრულებით

¹. როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ფასს 7-ს იყენებს, ბასს 32-ის ნაცვლად ფასს 7 უნდა მიუთითოს.

². როდესაც სამეურნეო სუბიექტი ფასს 7-ს იყენებს, ბასს 32-ის ნაცვლად ფასს 7 უნდა მიუთითოს

განსაზღვრული მოვლენა წარმოქმნის მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკს, მაგალითად, როდესაც სადაზღვევო შემთხვევა არის საპროცენტო განაკვეთის ან ვალუტის გაცვლითი კურსის ცვლილება);

მ) **სადაზღვევო სვოპები** და სხვა ხელშეკრულებები, რომლებიც მოითხოვს გადახდას კლიმატური, გეოგრაფიული ან სხვა ისეთი ფიზიკური ცვლადების ცვლილებებზე დაყრდნობით, რომელიც დამახასიათებელია ხელშეკრულების რომელიმე მონაწილე მხარისათვის;

ნ) **გადაზღვევის ხელშეკრულებები.**

ქვემოთ ჩამოთვლილია ხელშეკრულებების მაგალითები, რომლებიც არ წარმოადგენს სადაზღვევო ხელშეკრულებას:

ა) **საინვესტიციო ხელშეკრულებები**, რომლებსაც იურიდიულად სადაზღვევო ხელშეკრულების ფორმა აქვს, მაგრამ მზღვეველი დამოკიდებული არ ხდება მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკზე, მაგალითად, სიცოცხლის დაზღვევის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად მზღვეველი არ არის მნიშვნელოვანი სიკვდილიანობის რისკის მატარებელი (ამგვარი ხელშეკრულებები არის არასადაზღვევო ფინანსური ინსტრუმენტები ან მომსახურების ხელშეკრულებები, იხ. პუნქტები ბ20 და ბ21);

ბ) **ხელშეკრულებები, რომლებსაც სამრთლებრივად სადაზღვევო ხელშეკრულების ფორმა აქვს, მაგრამ ყველა მნიშვნელოვან სადაზღვევო რისკს გადასცემენ პოლისის მფლობელს**, არაგაუქმებადი და იძულებითი მექანიზმის მეშვეობით, რომლითაც პოლისის მფლობელისათვის გადახდა ხდება მომავალში მიღებული ზარალის პირდაპირი შედეგის სახით (როგორც წესი, ამგვარი ხელშეკრულებები არის არასადაზღვევო ფინანსური ინსტრუმენტები ან მომსახურების ხელშეკრულებები, იხ. პუნქტები ბ20 და ბ21);

გ) **თვითდაზღვევა**, სხვა სიტყვებით, იმ რისკის შენარჩუნება, რომელიც უნდა მოეცვა დაზღვევას (ეს არ არის სადაზღვევო ხელშეკრულება, ვინაიდან არ არსებობს ხელშეკრულება სხვა მხარესთან);

დ) **ხელშეკრულებები (როგორიცაა სპეკულაციური თამაშები ბირჟაზე)**, რომლებიც მოითხოვს გადახდას, თუ მოხდება კონკრეტული მომავალი განუსაზღველი მოვლენა, მაგრამ არ მოითხოვს როგორც სახელშეკრულებო გადახდის წინაპირობას, რომ ამ მოვლენამ უარ-

ყოფითი გავლენა იქონიოს პოლისის მფლობელზე. თუმცა, ეს ხელს არ უშლის გადახდის პარამეტრის წინასწარ განსაზღვრას, რომელიც საჭიროა ამა თუ იმ კონკრეტული მოვლენით, როგორცაა სიკვდილი ან უბედური შემთხვევა, გამოწვეული ზარალის რაოდენობრივი შეფასების გასაკეთებლად (იხ. ასევე პ. ბ13);

ე) წარმოებული ინსტრუმენტები, რომლებიც ერთ-ერთ მხარეს დამოკიდებულს ხდის ფინანსურ რისკზე, მაგრამ არა სადაზღვევო რისკზე, ვინაიდან ეს ინსტრუმენტები მოითხოვს, რომ ამ მხარემ მხოლოდ მაშინ გადაუხადოს მეორეს, თუ შეიცვლება ერთი ან მეტი ქვემოთ ჩამოთვლილი ცვლადებიდან: დადგენილი საპროცენტო განაკვეთი, ფინანსური ინსტრუმენტის ფასი, საქონლის ფასი, ვალუტის გაცვლითი კურსი, ფასების ინდექსი ან განაკვეთი, კრედიტის რეიტინგი ან კრედიტის ინდექსი, ან სხვა ცვლადები, რომლებიც გაითვალისწინება ისეთი არაფინანსური ცვლადების შემთხვევაში, რომლებიც არ არის დამახასიათებელი ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის (იხ. ბასს 39);

ვ) კრედიტთან დაკავშირებული გარანტიები (ან აკრედიტივი, ან კრედიტის წარმოებული ხელშეკრულების პირობების შეუსრულებლობაზე, ან ხელშეკრულება კრედიტის დაზღვევაზე), რომელიც გადახდას მაშინაც მოითხოვს, თუ მფლობელს ზარალი არ განუცდია დებიტორისგან ვალის გადაუხდელობის გამო, გადახდის ვადის დადგომის დროს (იხ. ბასს 39);

ზ) ხელშეკრულებები, რომლებიც გადახდას მოითხოვს კლიმატური, გეოგრაფიული ან სხვა ფიზიკური ცვლადის მიხედვით, რომელიც არ არის დამახასიათებელი ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის (საერთოდ, მათ უწოდებენ ამინდის წარმოებულებს);

თ) სტიქიური უბედურებების ვალდებულებები, რომლებიც უზრუნველყოფს ძირითადი თანხის, პროცენტის ან ორივეს შემცირებულად გადახდას კლიმატურ, გეოგრაფიულ ან სხვა ფიზიკურ ცვლადზე დაყრდნობით, რომელიც დამახასიათებელი არ არის ხელშეკრულების მონაწილე მხარისათვის.

მაგალითი 2. სადაზღვევო რისკი > ფინანსურ რისკი (ფასს 4, ბ.23-25).

თუ ხელშეკრულება დამზღვევის გარდაცვალების შემთხვევაში იმაზე მეტ თანხას იხდის, რომელიც გადასახდელი იქნებოდა მისი გადარჩენის შემთხვევაში, ხელშეკრულები

ბა იქნება სადაზღვევო ხელშეკრულება, თუ გარდაცვალებასთან დაკავშირებული დამატებით გადასახდელი თანხა არ არის უმნიშვნელო.

ანალოგიურად, ანუიტეტის ხელშეკრულება, რომელიც რეგულარულ თანხებს იხდის პოლისის მფლობელის სიცოცხლის დარჩენილი ნაწილისათვის, არის სადაზღვევო ხელშეკრულება, თუ მუდმივი პირობითი ანუიტეტის გადასახდელი თანხები ერთად აღებული არ არის უმნიშვნელო.

მაგალითი 3. დამატებითი სარგებელი (ფასს 4, ბ27).

ბ23-ე პუნქტი ეხება დამატებით სარგებელს. აღნიშნული დამატებითი სარგებელი შეიძლება ითვალისწინებდეს სარგებლის გადახდას სადაზღვევო შემთხვევის დადგომამდე და გადახდა არ კორექტირდებოდეს ფულის დროითი ღირებულებით. ამის მაგალითია მთლიანი სიცოცხლის დაზღვევა ფიქსირებული თანხით (სხვა სიტყვებით, დაზღვევა, რომელიც უზრუნველყოფს ფიქსირებული სარგებლის გადახდას, პოლისის მფლობელის გარდაცვალების შემთხვევაში, ისე, რომ ხელშეკრულებას დასაფარად ამოწურვის ვადა არა აქვს). უდავოა, რომ პოლისის მფლობელი მოკვდება, მაგრამ გაურკვეველია (განუსაზღვრელია) სიკვდილის თარიღი. მზღვეველი ზარალს იღებს ისეთი ინდივიდუალური ხელშეკრულებებიდან, როდესაც პოლისის მფლობელი ადრე მოკვდება, მაშინაც კი, თუ ხელშეკრულებების მთლიან წიგნში არ დაფიქსირდება საერთო ზარალი.

თემა 9. ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები

საწარმომ ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის სავაჭრო დებიტორული დავალიანების, მყიდველებთან დადებული საკონტრაქტებისა და საიჯარო დებიტორული დავალიანებისაგან მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის ოდენობით უნდა აღიაროს შეფასებითი რეზერვი.

მაგალითი 1. შეფასებითი რეზერვი დებიტორული დავალიანებისაგან მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალისათვის.

მიმდინარე წლის ბოლოსათვის საწარმოს დებიტორული დავალიანების ნაშთი შეადგენს 100,000 ფე. დებიტორული დავალიანების პორტფელის მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის დასადგენად იყენებს შეფასებითი რეზერვების ცხრილს. ცხრილი შედგენილია წინა პერიოდების სავაჭრო დებიტორული დავალიანების მოსალოდნელი სასიცოცხლო ვადის პერიოდში დეფლოტის¹ დაკვირვებადი დონეების ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც კორექტირდება პერსპექტივების პროგნოზების მიხედვით. ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის ხდება წინა პერიოდების დეფლოტის დაკვირვებადი დონეების მაჩვენებლების განახლება, შეიტანება საპროგნოზო მაჩვენებლების ცვლილებები. მოცემულ შემთხვევაში პროგნოზირდება მომავალ წელს ეკონომიკური პირობების გაუარესება. ამ პროგნოზის გათვალისწინებით საწარმომ ჩამოაყალიბა შეფასებითი რეზერვების შემდეგი ცხრილი:

	ვადის გადაცილება				
	<30 დღე	1-30 დღემდე	31-60 დღემდე	61-90 დღემდე	90 დღეზე მეტი
დეფლოტის დონე (%)	1,0	3,2	5,6	8,5	10,5

შეფასებითი რეზერვი (ფე)

¹ ინგლ. default - ვალდებულებების შეუსრულებლობა; ვადებში ვალდებულებების შეუსრულებლობა.

მაჩვენებლები	დებიტორული დავალიანების საბალანსო ღირებულება	მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის რეზერვი
არ არის ვადაგადაცილებული	45,000	450
1-30 დღემდე	30,200	966
31-60 დღემდე	11,500	644
61-90 დღემდე	7,700	655
90 დღეზე მეტი	<u>5,600</u>	<u>588</u>
	100,000	3,303

მაგალითი 2. საბაზრო რისკი¹.

საწარმომ 2015 წლის 15 ნოემბერს შეიძინა სასესხო ინსტრუმენტი, რომლის რეალური ღირებულება შეძენის თარიღით იყო 2,000 ფე, ვადა 10 წელია, პროცენტი გადაიხდება ყოველწლიურად 5% ოდენობით. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი 5%.

სასესხო ინსტრუმენტს საწარმო აღრიცხავს რეალური ღირებულებით სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ასახვით. თავდაპირველი აღიარების დროს საწარმო არ თვლიდა შეძენილ ინსტრუმენტს საკრედიტო გაუფასურების მქონე ფინანსურ აქტივად.

თავდაპირველი აღიარების დროს გაკეთდა გატარება:

დებეტი - ფინანსური აქტივები 2,000

კრედიტი - ფულადი სახსრები 2,000

2014 წლის 31 დეკემბრისათვის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ცვლილებების შედეგად სასესხო ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება დაეცა 1,930 ფე-მდე. **რეალური ღირებულების შემცირებით მიღებული ზარალი აისახა გატარებით:**

დებეტი - ზარალი (სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება) 70

კრედიტი - ფინანსური აქტივები 70

საწარმოს მენეჯმენტმა მიიჩნია, რომ თავდაპირველი აღიარების შემდეგ არ მომხდარა საკრედიტო რისკის მნიშვნელოვანი ცვლილება და მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალი

¹ www.training.pwc.ru მაგალითის მიხედვით.

უნდა შეფასდეს მოსალოდნელი 12-თვიანი საკრედიტო ზარალს ოდენობით, რამაც შეადგინა გათვლებით 20 ფე.

მოსალოდნელი საკრედიტო ზარალის აღიარება აისახა შემდეგი გატარებით:

დებეტი - გაუფასურების ზარალი (მოგება-ზარალის ანგარიშგება) 20
კრედიტი - ზარალი (სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება) 20

მოხდა რეალური ღირებულების შემცირებით მიღებული ზარალის სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებიდან რეკლასიფიცირება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში გაუფასურების თანხის ოდენობით. შედეგად, სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში აღიარებული ზარალის საერთო თანხა საანგარიშგებო თარიღისათვის შეადგენს 50 ფე (70-20), ეს არის რეალური ღირებულების ცვლილების თანხა, შემცირებული მოსალოდნელი გაუფასურების ზარალით (20).

2015 წლის 1 იანვარს საწარმომ გაყიდა სასესხო ინსტრუმენტი იმ დროისათვის არსებული რეალური ღირებულებით - 1,930 ფე-ად.

აქტივის გაყიდვა აისახება გატარებით:

დებეტი - ფულადი სახსრები 1,930
კრედიტი - ფინანსური აქტივი 1,930

ვინაიდან აქტივი გაიყიდა, რეალური ღირებულების შემცირებით მიღებული ზარალი, რომელიც აისახებოდა სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, ანულირდება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში რეკლასიფიცირდებით გატარებით:

დებეტი - ზარალი (მოგება-ზარალის ანგარიშგება) 50
კრედიტი - ზარალი (სხვა სრული შემოსავალი) 50

თემა 10. ფასს 8 საოპერაციო სეგმენტი

მაგალითი 1, 2 : ფასს 8. მითითება დანერგვაზე.

მაგალითი 1. ფაქტორები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ გამოიყენა საწარმოს საანგარიშგებო სეგმენტების განსაზღვრულად.

მრავალდარგოვანი კომპანიის საანგარიშგებო სეგმენტებს წარმოადგენს სტრატეგიული ბიზნეს-ერთეულები, რომლებიც სხვადასხვა სახის პროდუქციასა და მომსახურებას სთავაზობენ მომხმარებლებს. მათი მართვა ცალ-ცალკე ხორციელდება, რადგან თითოეული ბიზნესი განსხვავებულ ტექნოლოგიასა და სამარკეტინგო სტრატეგიას საჭიროებს. საწარმოების უმეტესობა შეძენილ იქნა როგორც ინდივიდუალური ერთეული და შეძენის დროს ხელმძღვანელობა შენარჩუნებულ იქნა.

დასკვნა: სახეზეა საანგარიშგებო სეგმენტად აღიარების ეკონომიკური მახასიათებლების კრიტერიუმები, მაგრამ საანგარიშგებო სეგმენტად ასაღიარებლად საჭიროა კიდევ ერთი კრიტერიუმის დაკმაყოფილება - რაოდენობრივი ზღვარის.

მაგალითი 2. პროდუქცია და მომსახურების ტიპების აღწერა, საიდანაც თითოეული საოპერაციო სეგმენტი დებულობს ამონაგებს.

კომპანიას გააჩნია ხუთი საოპერაციო სეგმენტი:

- ველოსიპედების მაკომპლექტებელი ნაწილები;
- ძრავიანი ნაგები;
- პროგრამული უზრუნველყოფა;
- ელექტრონული ხელსაწყოები;
- ფინანსური საქმიანობა.

მაკომპლექტებელი ნაწილების სეგმენტი აწარმოებს სათადარიგო ნაწილებს ველოსიპედებით საცალოდ მოვაჭრე დილერებზე გასაყიდად.

ძრავიანი ნაგების სეგმენტი აწარმოებს პატარა ნაგებს კურორტების სანაპირო ზონების მომსახურებისათვის.

პროგრამული უზრუნველყოფის სეგმენტი აწარმოებს პროგრამულ უზრუნველყოფას კომპიუტერების მწარმოებელ საწარმოებზე გასაყიდად.

ელექტრონული ხელსაწყოების სეგმენტი აწარმოებს ინტეგრალური სქემებსა და სხვა ანალოგიურ პროდუქტს კომპიუტერების მწარმოებელ საწარმოებზე გასაყიდად.

ფინანსური სეგმენტი პასუხისმგებელია კომპანიის ფინანსურ საქმიანობაზე, სხვა სეგმენტებისათვის შესყიდვების ჩათვლით და უძრავი ქონების იჯარით გაცემაზე.

დასკვნა: საწარმოს საქმიანობის სხვადასხვა მიმართულებები შესაძლებელია მიჩნეულ იქნეს საოპერაციო სეგმენტებად, თუ დაკმაყოფილებული იქნება მისი აღიარების კრიტერიუმები (ეწევა ხარჯებს და შესაძლებელია ამონაგების მიღება, შედეგები რეგულარულად განიხილება, მათ შესახებ არსებობს განცალკევებული ფინანსური ინფორმაცია. მაგრამ, იმისათვის, რომ ისინი წარდგენილ იქნენ საანგარიშგებო სეგმენტად, უნდა დაკმაყოფილდეს სეგმენტად წარდგენის რაოდენობრივი ზღვარი.

მაგალითი 3. საანგარიშგებო სეგმენტების განსაზღვრა ამონაგების კრიტერიუმით.

სტამბის ეწევა სხვადასხვა სქმიანობას, რომლის მონაცემებია:

	საქმიანობა	ამონაგები (%)
1	საბავშვო ლიტერატურის ბეჭდვა	33
2	სასკოლო სახელმძღვანელოების ბეჭდვა	20
3	პრესის ბეჭდვა	15
4	სარეკალმო პროდუქციის ბეჭდვა	8
5	საბეჭდი მოწყობილობის იჯარა	11
6	საწყობის იჯარით გაცემა	8
7	მაკულატურის რეალიზაცია	5
	სულ	100

საქმიანობის ამ მიმართულებების (კომპონენტების) მიხედვით სტამბა აწარმოებს ხარჯებისა და შემოსავლების აღრიცხვას, შესაბამისად, არსებობს განცალკევებული

ინფორმაცია მათი ფინანსური შედეგების შესახებ, რომელიც რეგულარულად განიხილება ხელმძღვანელობის მიერ.

დავალება: მოვახდინოთ საწარმოს საქმიანობის კომპონენტების საანგარიშგებო სეგმენტებად დაჯგუფება/აგრეგირება აღიარების კრიტერიუმების საფუძველზე.

პასუხი.

საანგარიშგებო სეგმენტებად აღიარების კრიტერიუმებია ეკონომიკური მახასიათებლები და რაოდენობრივი ზღვარი. მოცემულ შემთხვევაში რაოდენობრივი ზღვარის შესაფასებლად შესაძლებელია გამოიყენებულ იქნეს ამონაგების მაჩვენებელი.

სტამბის საქმიანობის დაჯგუფება ეკონომიკური მახასიათებლების მიხედვით:

	საწარმოს საქმიანობა, რომლის მიხედვით აღიარდება შემოსავლები და ხარჯები	ამონაგები (%)	სეგმენტის აღიარების კრიტერიუმი - ეკონომიკური მახასიათებელი (იხ.ფასს 8, პ.12)
1	საბავშვო ლიტერატურის ბეჭდვა	33	კრიტერიუმი „ბ“ - საწარმოო პროცესის ხასიათი
2	სასკოლო სახელმძღვანელოების ბეჭდვა	20	
3	პრესის ბეჭდვა	15	
4	სარეკალმო პროდუქციის ბეჭდვა	8	
5	საბეჭდი მოწყობილობის იჯარა	11	კრიტერიუმი „ა“ - მომსახურების ხასიათი
6	სასაწყობო მომსახურება	8	
7	მაკულატურა	5	
	სულ	100	

სტამბის საქმიანობის დაჯგუფება რაოდენობრივი მახასიათებლების მიხედვით _

არსებითობის ზღვარის დადგენა

ეკონომიკური მახასიათებლების	სეგმენტის დასახელება	ამონაგების ჯამი
-----------------------------	----------------------	-----------------

მიხედვით საოპერაციო სეგმენტის აღიარების კრიტერიუმები		(%)
2	ბეჭდვითი საქმიანობა	76 (33+20+15+8)
1	საიჯარო მომსახურება	19 (11+8)
-	მაკულატურა	5

ამდენად, სტამბის საქმიანობა შეიძლება წარდგენილ იქნეს ორ საანგარიშგებო სეგმენტად: ბეჭდვითი და საიჯარო საქმიანობა.

მაგალითი 4,5,6, მომზადებულია KPMG. IFRS 8 Operating segments. First impression. მასალების მიხედვით

მაგალითი 4.

მაგალითი. საანგარიშგებო სეგმენტის განსაზღვრა საოპერაციო სეგმენტების ამონაგებით.

საოპერაციო სეგმენტი	ამონაგები (ფე)		
	შიდა	გარე	სულ
სეგმენტი A, B, C (აგრეგირებული)	4,000	1,000	5,000
სეგმენტი D	200	2,000	2,200
სეგმენტი E	500	100	600
სეგმენტი F	700	-	700
სულ	5,400	3,100	8,500
ურთიერთჩასათვლელი მუხლები	(300)	(3,100)	(3,400)
კონსოლიდირებული სიდიდე	5,100	-	5,100

ურთიერთჩასათვლელი მუხლები მოიცავს შიდაკორპორაციულ ანგარიშსწორებას სეგმენტებს შორის. რაოდენობრივი კრიტერიუმი მოცემული შემოწმების ტესტისათვის არის 850 ფე (8,500 *10%). შესაბამისად, აგრეგირებული სეგმენტი A, B, C და ასევე ოპერაციული სეგმენტი D, რომელიც აღემატება რაოდენობრივ ზღვარს, არის საანგარიშგებო სეგმენტები. სეგმენტები E და F უნდა დამატებით გაანალიზდეს, რათა

დადგინდეს, აკმაყოფილებენ თუ არა ისინი რომელიმე სხვა რაოდენობრივ კრიტერიუმებს: მოგება-ზარალისა ან აქტივების სიდიდის მიხედვით.

მაგალითი 5. საანგარიშგებო სეგმენტის განსაზღვრა საოპერაციო სეგმენტების მოგება-ზარალით.

კომპანიას აქვს ხუთი საოპერაციო სეგმენტი, რომელთა მოგება-ზარალი დაბეგვრამდე წარმოდგენილია ცხრილში (ფე):

საოპერაციო სეგმენტი	მოგება-ზარალი დაბეგვრამდე
სეგმენტი A	10,800
სეგმენტი B	8,100
სეგმენტი C	(3,700)
სეგმენტი D	2,400
სეგმენტი E	(800)
	16,800
ურთიერთჩასათვლელი მუხლები	(1,800)
კონსოლიდირებული სიდიდე	15,000

მომგებიანი სეგმენტების საერთო მოგების აბსოლუტური სიდიდე შეადგენს 2,130 ფე (10,800 + 8,100 + 2,400), რომლის 10% შეადგენს 2,130 ფე. იმ სეგმენტების საერთო ზარალი, რომელშიც არ წარმოქმნილა მოგება, შეადგენს 4,500 ფე (3,700 + 800), რომლის 10% შეადგენს 450 ფე. რადგან 2,130 არის უდიდესი მიღებულ ორ სიდიდეს შორის, ზუსტად ეს სიდიდე იქნება გამოყენებული როგორც სეგმენტის მოგება-ზარალის არსებითობის ზღვარი ანალიტიკური ტესტის ჩატარების დროს. შესაბამისად, სეგმენტი A, B, C და D არის საანგარიშგებო საოპერაციო სეგმენტები. სეგმენტი E უნდა დამატებით გაანალიზდეს, რათა დადგინდეს, აკმაყოფილებს თუ არა ის რაოდენობრივ კრიტერიუმს ამონაგებისა ან აქტივების სიდიდის მიხედვით.

მაგალითი 6. რაოდენობრივი ზღვარის ცვლილება აგრეგირების შედეგად.

შემდეგი მაჩვენებლების მიხედვით (საოპერაციო მოგების საფუძველზე) ხდება სეგმენტის ტესტირება (ფე):

საოპერაციო სეგმენტი	საოპერაციო მოგება
სეგმენტი A	1
სეგმენტი B	(5)
სეგმენტი C	2
სეგმენტი D	9
სეგმენტი E	9
სეგმენტი F	(1)
კონსოლიდირებული სიდიდე	15

დავუშვათ, რომ სეგმენტების ამონაგებისა და აქტივების ანალიზური შეფასებით დადგინდა, რომ A, C და F სეგმენტები ვერც ერთი მაჩვენებლებით ვერ გადალახეს რაოდენობრივი ზღვარი. კომპანიამ გადაწყვიტა აგრეგირების კრიტერიუმების გამოყენება. აღმოჩნდა, რომ B და E აკმაყოფილებენ აგრეგირების ყველა კრიტერიუმს და საწარმომ გააერთიანა ისინი ერთ საოპერაციო სეგმენტად. იმის შემდეგ, როდესაც ჩატარდა რაოდენობრივი ზღვარის ანალიტიკური ტესტები, აღმოჩნდა, რომ სეგმენტი C (რომელმაც ადრე ვარ გადალახა რაოდენობრივი ზღვარი ვერც ერთი მაჩვენებლის მიხედვით), გადალახა 10%-იანი რაოდენობრივი ზღვარი სეგმენტური მოგება-ზარალის მიხედვით. რაოდენობრივი ზღვარის განსაზღვრა სეგმენტის საერთო მოგება-ზარალის მიხედვით (ფე):

საოპერაციო სეგმენტის მაჩვენებლები	აგრეგირებამდე	აგრეგირების შემდეგ
სეგმენტის საერთო მოგება	21,0	16,0*
სეგმენტის საერთო ზარალი	(6,0)	(1,0)**
უდიდესი სიდიდე ორ მაჩვენებელთა შორის	21,0	16,0
რაოდენობრივი ზღვარი 10%-ის ოდენობით	2,1	1,6

* $B + E = 9 - 5 = 4$; $C + D + A = 2 + 9 + 1 = 12$;

** $F = -1$.

ის ფაქტი, რომ საოპერაციო სეგმენტს არც ერთი მაჩვენებლით არ ჰქონდა გადალახული არსებითობის ზღვარი სხვა საოპერაციო სეგმენტებთან აგრეგირებამდე, არ გამორიცხავს აგრეგირების შემდეგ ამ სეგმენტის როგორც საანგარიშგებო სეგმენტის გამოყოფის შესაძლებლობას. ამისი მიზეზია ის, რომ, როგორც წესი, სეგმენტები აგრეგირდებიან ანალიტიკური ტესტების ჩატარებამდე რაოდენობრივი კრიტერიუმების შესაბამისობაზე.

მაგალითი 7. საანგარიშგებო სეგმენტის განსაზღვრის ეტაპები.

იმსჯელებით როგორი თანმიმდევრობით უნდა განისაზღვროს საანგარიშგებო სეგმენტი.

პასუხი:

საანგარიშგებო სეგმენტის განსაზღვრის ეტაპებია:

- საოპერაციო სეგმენტის განსაზღვრა ხელმძღვანელობის საანგარიშგებო სისტემაზე დაყრდნობით (ანალიზით);
- საოპერაციო სეგმენტების აგრეგირების კრიტერიუმების დადგენა;
- საოპერაციო სეგმენტების რაოდენობრივი (10%) ზღვარის დადგენა ;
- ყველა სეგმენტის ჯამური ამონაგების შემოწმება (არანაკლებ მთლიანი ამონაგების 75%);
- დამატებითი სეგმენტების ფორმირება, თუ ყველა სეგმენტის მთლიანი გარე ამონაგები საწარმოს ამონაგების 75%-ზე ნაკლებია.