

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 23

ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები

ძირითადი პრინციპი

1. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები, რომლებიც პირდაპირ დაკავშირებულია განსაკუთრებული აქტივის შექმნის, მშენებლობის ან წარმოების პროცესთან, ამ აქტივის თვითღირებულებაში აისახება. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული სხვა დანახარჯების აღიარება ხდება ხარჯის სახით.

მოქმედების სფერო

2. საწარმომ მოცემული სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის.
3. სტანდარტი არ ეხება საკუთარ კაპიტალთან (მათ შორის, პრივილეგიურ კაპიტალთან) დაკავშირებული ფაქტობრივი ან პირობითად დარიცხული დანახარჯების აღრიცხვის საკითხებს, რომელიც კლასიფიცირებული არ არის ვალდებულების სახით.
4. საწარმოს არ მოეთხოვება მოცემული სტანდარტის გამოყენება ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული ისეთი დანახარჯებისათვის, რომლებიც უშუალოდ მიეკუთვნება შემდეგი აქტივების შექმნას, მშენებლობას ან წარმოებას:
 - ა) რეალური ღირებულებით შეფასებული განსაკუთრებული აქტივი, მაგალითად, ბიოლოგიური აქტივი, რომელიც ბასს 41-ის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება; ან
 - ბ) მარაგები, რომლებიც დიდი რაოდენობით იწარმოება, ან რაიმე სხვა გზით განმეორებით იქმნება.

განმარტებები

5. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები არის საპროცენტო და სხვა დანახარჯები, რომელსაც საწარმო ეწევა ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებით.

განსაკუთრებული აქტივი არის ისეთი აქტივი, რომლის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მომზადებისთვის საჭიროა დროის მნიშვნელოვანი პერიოდი.
6. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებულ დანახარჯებში შედის:
 - ა) საპროცენტო ხარჯი, რომელიც გამოითვლება ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით ფასს 9-ის - „*ფინანსური ინსტრუმენტები*“ - შესაბამისად;
 - ბ) [გაუქმებულია];
 - გ) [გაუქმებულია];
 - დ) ბასს 17-ის - „*იჯარა*“ - მიხედვით აღიარებულ ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული ფინანსური ხარჯები; და
 - ე) უცხოურ ვალუტაში აღებულ სესხებთან დაკავშირებით წარმოშობილი საკურსო სხვაობის თანხა, თუ იგი განიხილება როგორც საპროცენტო დანახარჯების კორექტირება.
7. გარემოებების მიხედვით, ნებისმიერი ქვემოთ ჩამოთვლილი შეიძლება იყოს განსაკუთრებული აქტივი:
 - ა) მარაგები;
 - ბ) საწარმოო შენობა-ნაგებობები;

- გ) ელექტროენერჯის გამომშვავებელი მოწყობილობები;
- დ) არამატერიალური აქტივები;
- ე) საინვესტიციო ქონება;
- ვ) ნაყოფის მომცემი კულტურები.

ფინანსური აქტივები და მარაგები, რომლებიც იწარმოება ან სხვა მხრივ იქმნება დროის მოკლე პერიოდის განმავლობაში, არ მიეკუთვნება განსაკუთრებულ აქტივებს. აქტივები, რომლებიც შეძენისთანავე უკვე მზად არის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად, ან გასაყიდად, ასევე არ ითვლება განსაკუთრებულ აქტივად.

აღიარება

- 8. განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებული ნასესხები სახსრების დანახარჯები უნდა აღირიცხოს აღნიშნული აქტივის თვითღირებულებაში. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული სხვა დანახარჯები უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯად, როდესაც იქნა გაწეული.
- 9. განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებული ნასესხები სახსრების დანახარჯები ჩაირთვება აღნიშნული აქტივების თვითღირებულებაში. ამგვარი ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები კაპიტალიზდება როგორც აქტივის თვითღირებულების ნაწილი, როდესაც მოსალოდნელია, რომ ეს დანახარჯები საწარმოს მომავალში მოუტანს ეკონომიკურ სარგებელს და შესაძლებელია მათი საიმედოდ შეფასება. როდესაც საწარმო ბასს 29-ს „*ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში*“ - იყენებს, იგი ამავე სტანდარტის 21-ე პუნქტის შესაბამისად, ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების იმ ნაწილს, რომელიც განკუთვნილია ინფლაციის შედეგების კომპენსაციისათვის, ხარჯად აღიარებს იმავე პერიოდში.

დანახარჯები, რომლებიც ექვემდებარება კაპიტალიზაციას

- 10. განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებულ დანახარჯებს მიეკუთვნება ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული ის დანახარჯები, რომელთა თავიდან აცილება შესაძლებელი იქნებოდა, აუცილებელი რომ არ ყოფილიყო განსაკუთრებულ აქტივთან დაკავშირებული დანახარჯების გაწევა. თუ საწარმო სესხს იღებს მხოლოდ კონკრეტული განსაკუთრებული აქტივის შეძენის, წარმოების ან მშენებლობის მიზნით, მაშინ უშუალოდ მოცემულ აქტივთან დაკავშირებული ნასესხები სახსრების დანახარჯების საიმედოდ განსაზღვრა ადვილია.
- 11. ზოგჯერ რთულია ნასესხებ სახსრებსა და განსაკუთრებულ აქტივს შორის პირდაპირი კავშირის დადგენა და იმ თანხის განსაზღვრა, რომლის თავიდან აცილებაც შეიძლებოდა. ასეთი სირთულე წარმოიშობა მაშინ, როდესაც საწარმოს ფინანსური საქმიანობის მართვა ცენტრალიზებულად ხდება. სირთულე შესაძლოა წარმოიშვას მაშინაც, როდესაც ჯგუფი გამოიყენებს განსხვავებული საპროცენტო განაკვეთების მქონე სესხის რამდენიმე ინსტრუმენტს და შემდეგ ამ თანხებს განსხვავებული პირობებით გაასესხებს ჯგუფში შემავალ სხვა საწარმოებზე. სირთულე წარმოიშობა სესხის უცხოურ ვალუტაში მიღების ან გაცემის დროსაც, როდესაც ჯგუფი მოქმედებს მაღალი ინფლაციისა და ცვალებადი სავალუტო კურსების ეკონომიკურ გარემოში. იმის გამო, რომ ასეთ შემთხვევაში ძნელია განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან უშუალოდ დაკავშირებული ნასესხები სახსრების დანახარჯების განსაზღვრა, საწარმოს ხელმძღვანელობას სჭირდება შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღება.
- 12. თუ სესხის აღება ხდება რომელიმე კონკრეტული განსაკუთრებული აქტივის მისაღებად, ამ აქტივთან მიმართებით ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზებად ნაწილს საწარმო განსაზღვრავს საანგარიშგებო პერიოდში ამ სესხთან დაკავშირებით გაწეული ნასესხები სახსრების ფაქტობრივი დანახარჯებიდან იმ საინვესტიციო შემოსავლების თანხის გამოკვეთვით, რომელიც მიიღება მოცემული სესხის მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებიდან.

13. ხშირად განსაკუთრებული აქტივის შესაძენად, საწარმოებლად ან ასაშენებლად აღებული სესხი აღებისთანავე მთლიანად ან ნაწილობრივ არ გამოიყენება დანიშნულებისამებრ. ასეთ შემთხვევაში, საწარმო სესხის დროებით თავისუფალ ნაწილს აბანდებს მოკლევადიან აქტივებში. მოცემული პერიოდის დანახარჯების კაპიტალიზებადი თანხის განსაზღვრისას ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებით გაწეულ დანახარჯებს აკლდება ამ სახსრების მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებიდან მიღებული ნებისმიერი საინვესტიციო შემოსავალი.
14. თუ საწარმომ აიღო ჩვეულებრივი, საერთო დანიშნულების სესხი, მაგრამ გამოიყენა რომელიმე კონკრეტული განსაკუთრებული აქტივის შესაძენად, საწარმოებლად ან ასაშენებლად, ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზებადი თანხის დასადგენად გამოიყენება ამ აქტივზე გაწეული დანახარჯების კაპიტალიზაციის ნორმა. კაპიტალიზაციის ნორმა არის ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდის თანაფარდობა საწარმოს ნასესხები სახსრების იმ ნაწილთან, რომელიც გადავადებულია მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში და განკუთვნილი არ არის განსაკუთრებული აქტივის შესაძენად, საწარმოებლად ან ასაშენებლად. მოცემული პერიოდის კაპიტალიზებადი დანახარჯების თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ამავე პერიოდში გაწეულ, ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხას.
15. ზოგჯერ ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდის განსაზღვრისას მართებულია შშობელი და მისი შვილობილი საწარმოების ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული ყველა დანახარჯის გათვალისწინება. ზოგჯერ კი უფრო მართებულია, შვილობილმა საწარმომ ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდე დაადგინოს მხოლოდ საკუთარი სესხების მიმართ.

განსაკუთრებული აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულების გადამეტება ანაზღაურებად ღირებულებაზე

16. თუ განსაკუთრებული აქტივის მიმდინარე საბალანსო ღირებულება ან მოსალოდნელი საბოლოო ღირებულების თანხა გადააჭარბებს მის ანაზღაურებად ღირებულებას ან ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას, აქტივის მიმდინარე საბალანსო ღირებულება ნაწილობრივ ან მთლიანად უნდა ჩამოიწეროს სხვა სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად. ჩამოწერილი თანხები ზოგჯერ შეიძლება უკან დაბრუნდეს (აღდგეს), ამავე სტანდარტების მიხედვით.

კაპიტალიზაციის დაწყება

17. საწარმომ ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია, განსაკუთრებული აქტივის თვითღირებულების ნაწილის სახით, უნდა დაიწყოს კაპიტალიზაციის დაწყების თარიღიდან. კაპიტალიზაციის დაწყების თარიღად მიიჩნევა ის თარიღი, როდესაც საწარმო პირველად დააკმაყოფილებს ქვემოთ ჩამოთვლილ ყველა პირობას:

- ა) განსაკუთრებულ აქტივზე გაწეულია პირველი დანახარჯები;
- ბ) გაწეულია ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული პირველი დანახარჯები;
- გ) დაწყებულია აუცილებელი სამუშაოები მოცემული აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდ მდგომარეობაში მოსაყვანად.

18. განსაკუთრებულ აქტივზე გაწეული დანახარჯები მოიცავს მხოლოდ ისეთ დანახარჯებს, რომელსაც მოჰყვება საწარმოდან ფულადი სახსრების ან სხვა აქტივების გასვლა, ან პროცენტის ვალდებულებების წარმოშობა. ეს დანახარჯები მცირდება მოცემულ აქტივთან დაკავშირებით მიღებული ნებისმიერი შუალედური გადახდის თანხებისა და მიღებული სახელმწიფო გრანტების სიდიდით (იხ. ბასს 20 - „სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები“). მოცემული აქტივის მიმდინარე საბალანსო ღირებულების საშუალო სიდიდე საანგარიშგებო პერიოდში, ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების უკვე კაპიტალიზებული თანხის ჩათვლით, არის სწორედ დანახარჯების დასაბუთებული მიახლოებითი შეფასების თანხა, რომლის მიმართაც გამოიყენება კაპიტალიზაციის ნორმა მოცემულ პერიოდში.

19. სამუშაოები, რომლებიც აუცილებელია აქტივის მოსამზადებლად დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად, უფრო ფართო ცნებაა, ვიდრე აქტივის ფიზიკური მშენებლობა. იგი მოიცავს აქტივის ფიზიკური მშენებლობის დაწყებამდე ჩატარებულ ადმინისტრაციულ და ტექნიკურ

სამუშაოებსაც, მაგალითად, აქტივის მშენებლობის ნებართვის აღება. ამასთან, ამ საქმიანობას არ მიეკუთვნება აქტივის ისეთი განკარგვა, რომელიც არ გულისხმობს არც აქტივის წარმოებას და არც მისი კონსტრუქციის შეცვლას. მაგალითად, თუ ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები გაიწევა მაშინ, როდესაც მიმდინარეობს მიწის დამუშავების სამუშაოები, დანახარჯების კაპიტალიზაცია ხდება მანამ, სანამ დამთავრდება მიწის დამუშავების სამუშაოები. თუმცა, არ ხდება ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია, თუ ეს დანახარჯები გაიწევა მიწის შესაძენად, რომელიც განკუთვნილია მშენებლობისათვის და განზრახული არ არის მისი დამუშავების სამუშაოები.

კაპიტალიზაციის პროცესის დროებით შეჩერება

- 20. **ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია დროებით უნდა შეჩერდეს იმ მომენტში, როდესაც შეფერხდება აქტივზე აქტიური სამუშაოების წარმართვის პროცესი.**
- 21. ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები შეიძლება წარმოიშვას იმ პერიოდში, როდესაც დროებით შეჩერებულია სამუშაოები, რომელიც აუცილებელია აქტივის მოსამზადებლად დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად. მაგალითად, დაუმთავრებელი აქტივების შენახვის დანახარჯები. ასეთი დანახარჯების კაპიტალიზაცია არ ხდება. ამასთან, ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციის პროცესის დროებით შეჩერება, როგორც წესი, არ ხდება იმ პერიოდში, როდესაც მიმდინარეობს მნიშვნელოვანი ტექნიკური და ადმინისტრაციული სამუშაოები. კაპიტალიზაციის პროცესის დროებით შეჩერება ასევე არ შეიძლება მაშინ, როდესაც სამუშაოთა დროებითი შეჩერება წარმოადგენს აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად საჭირო მოსამზადებელი სამუშაოების განუყოფელ ნაწილს. მაგალითად, კაპიტალიზაციის პროცესი გაგრძელდება მთელი პერიოდის მანძილზე, როდესაც წყლის მაღალი დონის გამო შეჩერებულია ხიდის მშენებლობა, თუ წყლის მაღალი დონე საერთოდ დამახასიათებელია ამ რეგიონისათვის მოცემულ პერიოდში.

კაპიტალიზაციის პროცესის შეწყვეტა

- 22. **ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯის კაპიტალიზაციის პროცესი უნდა შეწყდეს მაშინ, როდესაც, ძირითადად, დამთავრდება მოცემული აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოყენებისათვის ან გასაყიდად მომზადებისათვის საჭირო ყველა აქტიური სამუშაო.**
- 23. როგორც წესი, განსაკუთრებული აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მომზადების პროცესი დასრულებულად ითვლება, როდესაც დამთავრდება მისი ფიზიკური მშენებლობა, თუნდაც მიმდინარე ადმინისტრაციული სამუშაოები კვლავ გრძელდებოდეს. უმნიშვნელო ზედაპირული სამუშაოები კიდევაც რომ გრძელდებოდეს (მაგალითად, დამკვეთის ან მომხმარებლის მოთხოვნით შენობის დეკორაციული სამუშაოების ჩატარება), ეს მაინც ნიშნავს, რომ ყველა ძირითადი აქტიური სამუშაო უკვე დამთავრებულია.
- 24. **თუ დამთავრებულია განსაკუთრებული აქტივის ცალკეული ნაწილების მშენებლობა და შესაძლებელია თითოეული მათგანის დამოუკიდებლად გამოყენება აქტივის სხვა ნაწილების მშენებლობის დამთავრებამდე, ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაციის პროცესი უნდა შეწყდეს მაშინ, როდესაც აქტივის მოცემულ ნაწილზე, ძირითადად, დასრულდება მისი დანიშნულებისამებრ გამოყენებისათვის ან გასაყიდად მომზადებისათვის საჭირო აქტიური სამუშაოები.**
- 25. რამდენიმე შენობა-ნაგებობისაგან შემდგარი სამრეწველო კომპლექსი, რომელთაგან თითოეულის გამოყენება შესაძლებელია დამოუკიდებლად, არის ისეთი განსაკუთრებული აქტივის მაგალითი, რომლის ცალკეული ნაწილის გამოყენება შესაძლებელია სხვა ნაწილების მშენებლობის დამთავრებამდე. მეტალურგიული ქარხანა კი ისეთი განსაკუთრებული აქტივის მაგალითია, რომლის მშენებლობაც მთლიანად უნდა დამთავრდეს, რათა რომელიმე მისი ნაწილის გამოყენება იყოს შესაძლებელი ამა თუ იმ დარგის საწარმოს სახით, რომელიც მოიცავს რამდენიმე თანამიმდევრულ ტექნოლოგიურ პროცესს, რომლებიც ამავე საწარმოს ტერიტორიაზე ხორციელდება სხვადასხვა ადგილზე.

განმარტებითი შენიშვნები

26. საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) მოცემულ პერიოდში კაპიტალიზებული ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების თანხა; და
- ბ) კაპიტალიზაციისათვის განკუთვნილ ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯების განსაზღვრისას გამოყენებული კაპიტალიზაციის ნორმა.

გარდამავალი დებულებები

- 27. თუ მოცემული სტანდარტის მიღება გამოიწვევს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებას, მაშინ საწარმომ სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ისეთ განსაკუთრებულ აქტივებთან დაკავშირებული ნასესხები სახსრების დანახარჯებისათვის, რომლისთვისაც კაპიტალიზაციის დაწყების თარიღი არის სტანდარტის ძალაში შესვლის ან შემდგომი თარიღი.
- 28. ამასთან, საწარმოს შეუძლია აირჩიოს სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღის წინა ნებისმიერი თარიღი და წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენოს ყველა განსაკუთრებულ აქტივთან დაკავშირებული ნასესხები სახსრების დანახარჯებისათვის, რომელთათვისაც კაპიტალიზაციის დაწყების თარიღი არის აღნიშნული ან შემდგომი თარიღი.

ძალაში შესვლის თარიღი

- 29. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ სტანდარტს გამოიყენებს 2009 წლის 1 იანვრის წინა რომელიმე თარიღიდან, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.
- 29ა. მე-6 პუნქტი შეიცვალა 2008 წლის მაისში გამოცემული დოკუმენტის - „ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება“ - შესაბამისად. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. დასაშვებია ვადაზე ადრე გამოიყენებაც. თუ საწარმო ამ ცვლილებას უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 29ბ. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-6 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.

ბასს 23-ის (შესწორებული 1993 წელს) გაუქმება

- 30. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის ბასს 23-ის - „ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები“ - 1993 წლის შესწორებულ ვერსიას.