ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 32

ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა

მიზანი

1. [გაუქმებულია]

2. მოცემული სტანდარტი აწესებს პრინციპებს ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენისთვის ვალდებულებებად ან წილობრივ ინსტრუმენტებად და ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვისთვის. იგი ეხება ემიტენტის პოზიციიდან ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაციას ფინანსურ აქტივებად, ვალდებულებებად და წილობრივ ინსტრუმენტებად და მათთან დაკავშირებული პროცენტების, დივიდენდების, ზარალისა და შემოსულობების კლასიფიკაციას; აგრეთვე იმ შემთხვევებს, როდესაც უნდა მოხდეს ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა.

3. წინამდებარე სტანდარტის პრინციპები ავსებს ფასს 9-ში - „*ფინანსური ინსტრუმენტები*“ - მოცემულ ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებისა და შეფასების პრინციპებს, ასევე მათ შესახებ განმარტებითი შენიშვნების მომზადების მოთხოვნებს, რომელსაც ითვალისწინებს ფასს 7 – „*ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები*“.

მოქმედების სფერო

4. **მოცემული სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ყველა საწარმომ ყველა სახის ფინანსური ინსტრუმენტისათვის, ქვემოთ ჩამოთვლილი ინსტრუმენტების გარდა:**

   ა) წილი შვილობილ, მეკავშირე და ერთობლივ საწარმოებში, რომლებიც აისახება ფასს 10-ის - *„კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“*, ბასს 27-ის - *„ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება“* ან ბასს 28-ის - *„ინვესტიციები მეკავშირე და ერთობლივ საწარმოებში“* - შესაბამისად. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, ფასს 10, ბასს 27 ან ბასს 28 მოითხოვს, ან საწარმოს უფლებას აძლევს შვილობილ, მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოებში ფლობილი წილის აღრიცხვისათვის გამოიყენოს ფასს 9; ასეთ შემთხვევაში, საწარმომ უნდა გამოიყენოს წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნები. საწარმო ამ სტანდარტს ასევე გამოიყენებს შვილობილ, მეკავშირე ან ერთობლივ საწარმოებში ფლობილ წილებთან დაკავშირებული ყველა წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის აღრიცხვისთვის;

   ბ) დამსაქმებლების უფლებები და ვალდებულებები დასაქმებულთა გასამრჯელოების პროგრამების მიხედვით, რომლებზედაც ვრცელდება ბასს 19 - *„დასაქმებულთა გასამრჯელოები“;*

   გ) [გაუქმებულია];

   დ) სასადაზღვევო ხელშეკრულებები, როგორც განმარტებულია ფასს 17-ში - *„სადაზღვევო ხელშეკრულებები“*, ან დისკრეციული მონაწილეობის პირობების მქონე საინვესტიციო ხელშეკრულებები, რომლებიც განეკუთვნება ფასს 17-ის მოქმედების სფეროს. თუმცა წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება:

      (i) იმ წარმოებული ინსტრუმენტების მიმართ, რომლებიც ჩართულია ფასს 17-ის მოქმედების სფეროში მყოფ ხელშეკრულებებში, თუ ფასს 9 მათ აღრიცხვას განცალკევებულად მოითხოვს;

      (ii) საინვესტიციო კომპონენტების მიმართ, რომლებიც გამოცალკევდება ფასს 17-ის მოქმედების სფეროში მყოფი ხელშეკრულებებიდან, თუ ფასს 17 მოითხოვს ამგვარ განცალკევებას, ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც გამოყოფილი საინვესტიციო კომპონენტი წარმოადგენს დისკრეციული მონაწილეობის პირობების მქონე საინვესტიციო ხელშეკრულებას, რომელიც განეკუთვნება ფასს 17-ის მოქმედების სფეროს;

(iii) ისეთი სადაზღვევო ხელშეკრულებიდან წარმოშობილი ემიტენტი საწარმოს უფლებებისა და ვალდებულებების მიმართ, რომელიც აკმაყოფილებს *ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულების* განმარტებას, თუ ხელშეკრულების ემიტენტი საწარმო ფასს 9-ს იყენებს ამ ხელშეკრულებების აღიარებისა და შეფასებისთვის. თუმცა, ხელშეკრულების ემიტენტმა საწარმომ ფასს 17 უნდა გამოიყენოს, თუ იგი ამ ხელშეკრულების აღიარებისა და შეფასებისთვის ფასს 17-ის გამოყენებას გადაწყვეტს ფასს 17-ის 7(ე) პუნქტის შესაბამისად;

(iv) საწარმოს იმ უფლებებისა და ვალდებულებების მიმართ, რომლებიც საწარმოს მიერ გამოშვებული ისეთი საკრედიტო ბარათების ხელშეკრულებებიდან ან მსგავსი ხელშეკრულებებიდან წარმოშობილ ფინანსურ ინსტრუმენტს წარმოადგენს, რომელიც მოიცავს საკრედიტო ურთიერთობის ან გადახდის მექანიზმების შესახებ შეთანხმებებს და აკმაყოფილებს სადაზღვევო ხელშეკრულების განმარტებას, თუ საწარმო ფასს 9-ს იყენებს ამ უფლებებისა და ვალდებულებების მიმართ ფასს 17-ის 7(თ) პუნქტისა და ფასს 9-ის 2.1(ე)(iv) პუნქტის შესაბამისად;

(v) საწარმოს იმ უფლებებისა და ვალდებულებების მიმართ, რომლებიც საწარმოს მიერ გამოშვებული ისეთი სადაზღვევო ხელშეკრულებიდან წარმოშობილ ფინანსურ ინსტრუმენტს წარმოადგენს, რომელიც სადაზღვევო შემთხვევებისთვის გადასახდელ ანაზღაურებას ზღუდავს იმ ოდენობით, რომელიც სხვა შემთხვევაში საჭირო იქნებოდა ამ ხელშეკრულებიდან წარმოშობილი პოლისის მფლობელის ვალდებულების დასაფარად, თუ საწარმო ფასს 17-ის 8ა პუნქტის შესაბამისად ფასს 9-ის გამოყენებას გადაწყვეტს ამგვარი ხელშეკრულებების მიმართ, ფასს 17-ის ნაცვლად;

ე) [გაუქმებულია]

ვ) ფინანსური ინსტრუმენტები, ხელშეკრულებები და ვალდებულებები, რომლებიც წარმოქმნილია აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციებიდან და რეგულირდება ფასს 2-ით - *„აქციებზე დაფუძნებული გადახდა“*, გარდა:

(i) ხელშეკრულებებისა, რომლებიც განეკუთვნება წინამდებარე სტანდარტის მე-8-10 პუნქტების მოქმედების სფეროს და რომელთა მიმართაც გამოიყენება ეს სტანდარტი;

(ii) ამ სტანდარტის 33-ე და 34-ე პუნქტებისა, რომლებიც შეეხება დასაქმებულთა აქციების ოფციონის პროგრამებთან, დასაქმებულთა აქციების შესყიდვის პროგრამებთან და აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ყველა სხვა შეთანხმებებთან დაკავშირებით შესყიდულ, გაყიდულ, გამოშვებულ ან ანულირებულ გამოსყიდულ საკუთარ აქციებს.

5-7. [გაუქმებულია]

8. **ეს სტანდარტი გამოიყენება არაფინანსური მუხლების ყიდვისა და გაყიდვის ხელშეკრულებებისათვის, რომლებიც შესაძლებელია ანაზღაურდეს ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტის საშუალებით, ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით, ისე თითქოს ეს ხელშეკრულებები წარმოადგენდეს ფინანსურ ინსტრუმენტებს, გარდა იმ ხელშეკრულებებისა, რომლებიც დაიდო და შენარჩუნებულია არაფინანსური მუხლის მიღების ან გადაცემის მიზნით, შესყიდვებზე, გაყიდვაზე ან შიდა გამოყენებაზე საწარმოს მოსალოდნელი მოთხოვნილებების შესაბამისად. თუმცა, საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს იმ ხელშეკრულებებთან მიმართებით, რომლებიც შეფასებულია სამართლიანი ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით ფასს 9-ის - *„ფინანსური ინსტრუმენტები“* - 2.5 პუნქტის შესაბამისად.**

9. არსებობს არაფულადი აქტივის ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებების ანაზღაურების სხვადასხვა გზა, ნაღდი ფულის ან ფინანსური ინსტრუმენტების მეშვეობით ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით. მათ შორის:

ა) როდესაც ნებისმიერი მხარისათვის ამის საშუალებას უშუალოდ ხელშეკრულების პირობები იძლევა;

ბ) როდესაც ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებების ანაზღაურების ხსენებული მეთოდები ხელშეკრულების ერთადერთი პირობა არ არის, მაგრამ თვითონ საწარმო მიმართავს ხელშეკრულებების ანაზღაურების პრაქტიკას ნაღდი ფულის ან ფინანსური ინსტრუმენტების

 © IFRS Foundation

მეშვეობით, ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით (ან უშუალოდ მეორე მხარისათვის ურთიერთჩათვლის გზით ანაზღაურებით ან ხელშეკრულების გაყიდვით მისი ვადის გასვლამდე);

გ) როდესაც, მსგავსი ხელშეკრულებების შემთხვევაში, საწარმო მიმართავს ხელშეკრულების საგნის ყიდვისა და მოკლე ვადაში მისი გაყიდვის პრაქტიკას, ფასის მოკლევადიანი მერყეობის ხარჯზე მოგების ან დილერის პრემიის მიღების მიზნით; და

დ) როდესაც ხელშეკრულების საგანი – არაფულადი აქტივი – ადვილად კონვერტირებადია ნაღდ ფულად.

ხელშეკრულება, რომელსაც მიესადაგება (ბ) ან (გ) პირობები, არ ფორმდება არაფინანსური მუხლების მიღების ან გადაცემის მიზნით, საწარმოს შესყიდვის, გაყიდვის ან შიდა გამოყენების მოსალოდნელი მოთხოვნილებების შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, ეს სტანდარტი მსგავს ხელშეკრულებებზე ვრცელდება. რაც შეეხება სხვა დანარჩენ ხელშეკრულებებს, რომელთაც ეხება მე-8 პუნქტი, დასადგენია, გაფორმებულია თუ არა ისინი არაფინანსური მუხლების მიღების ან გადაცემის მიზნით საწარმოს შესყიდვის, გაყიდვის ან შიდა გამოყენების მოსალოდნელი მოთხოვნილებების შესაბამისად, ანუ შედის თუ არა ასეთი ხელშეკრულებები წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში.

10. 9 (ა) და (დ) პუნქტების შესაბამისად, ეს სტანდარტი არეგულირებს არაფულადი მუხლების ყიდვა-გაყიდვის ისეთ წერილობით ოფციონებს, რომლებიც შეიძლება ანაზღაურდეს ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტის მეშვეობით, ან კიდევ ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით. ასეთი ხელშეკრულებები არ შეიძლება გაფორმდეს არაფინანსური მუხლების მიღების ან გადაცემის მიზნით, საწარმოს შესყიდვის, გაყიდვის ან შიდა გამოყენების მოსალოდნელი მოთხოვნილებების შესაბამისად.

განმარტებები (იხილეთ ასევე პუნქტები მგ3-მგ23)

11. წინამდებარე სტანდარტში ცნებები გამოიყენება შემდეგი მნიშვნელობით:

ფინანსური ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი საწარმოს ფინანსურ აქტივს, ასევე მეორე საწარმოს ფინანსურ ვალდებულებას ან წილობრივ ინსტრუმენტს.

ფინანსური აქტივი ნებისმიერი აქტივია, როგორიცაა:

ა) ფულადი სახსრები;

ბ) სხვა საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტი;

გ) საწარმოს სახელშეკრულებო უფლება:

(i) სხვა საწარმოსაგან მიიღოს ფული ან სხვა ფინანსური აქტივი; ან

(ii) მისთვის პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით სხვა საწარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები; ან

დ) ხელშეკრულება, რომელიც ანაზღაურდება ან შესაძლებელია ანაზღაურდეს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და წარმოადგენს:

(i) არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც საწარმო მიიღებს ან შესაძლოა იძულებული იყოს მიიღოს ცვლადი რაოდენობის საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან

(ii) წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომელიც ანაზღაურდება ან შეიძლება ანაზღაურდეს ნებისმიერი ფორმით, გარდა დადგენილი ოდენობის ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივების გაცვლით საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებულ რაოდენობაზე. ამ მიზნებისათვის, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტებად არის კლასიფიცირებული 16ა და 16ბ პუნქტების შესაბამისად, ინსტრუმენტებს, რომლებიც საწარმოს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადას-

ცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში და კლასიფიცირებულია წილობრივ ინსტრუმენტად, 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად, ან ინსტრუმენტებს, რომლებიც წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებულ ხელშეკრულებებს.

ფინანსური ვალდებულება არის ნებისმიერი ვალდებულება, რომელიც არის:

ა) საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულება:

(i) სხვა საწარმოს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივები; ან

(ii) მისთვის პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით სხვა საწარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები; ან

ბ) ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება ან შესაძლებელია დაიფაროს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და წარმოადგენს:

(i) არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც საწარმო გადასცემს ან შესაძლოა იძულებული იყოს გადასცეს ცვლადი რაოდენობის საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან

(ii) წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომელიც დაიფარება ან შეიძლება ნებისმიერი ფორმით დაიფაროს, გარდა დადგენილი ოდენობის ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივების გაცვლისა, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებულ რაოდენობაზე. ამ მიზნებისათვის, (აქციის) უფლებები, ოფციონები ან ვარანტები, რომლებიც განკუთვნილია საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების შესაძენად ნებისმიერ ვალუტაში გამოსახული ფიქსირებული ოდენობის თანხით, მიიჩნევა წილობრივ ინსტრუმენტებად, თუ საწარმო უფლებებს, ოფციონებს ან ვარანტებს პროპორციულად სთავაზობს მისი საკუთარი, ერთი და იმავე კლასის არაწარმოებული წილობრივი ინსტრუმენტების არსებულ მესაკუთრეებს. ასევე, ამავე მიზნებისთვის საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტებად არის კლასიფიცირებული 16ა და 16ბ პუნქტების შესაბამისად, ინსტრუმენტებს, რომლებიც საწარმოს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში და კლასიფიცირებულია წილობრივ ინსტრუმენტად, 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად, ან ინსტრუმენტებს, რომლებიც წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებულ ხელშეკრულებებს.

გამონაკლისს წარმოადგენს ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, მაგრამ კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, თუ მას აქვს 16ა და 16ბ პუნქტებში, ან 16გ და 16დ პუნქტებში აღწერილი ყველა ნიშანი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების პირობებს.

წილობრივი ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც ადასტურებს საწარმოს აქტივებში ყველა მისი ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლებას.

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

დაბრუნებადი ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტია, რომელიც მფლობელს უფლებას ანიჭებს, ემიტენტს უკან დაუბრუნოს ინსტრუმენტი ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივზე გაცვლის გზით, ან ავტომატურად უბრუნდება ემიტენტს ამა თუ იმ გაურკვეველი მოვლენის მოხდენისას მომავალში, ან ინსტრუმენტის მფლობელის სიკვდილის ან პენსიაში გასვლის დროს.

12. შემდეგი ტერმინები განმარტებულია ან ფასს 9-ის „ა“ დანართში, ან ბასს 39-ის - „*ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება*“ - მე-9 პუნქტში და იმავე მნიშვნელობით არის გამოყენებული წინამდებარე სტანდარტშიც, რაც მინიჭებული აქვს ფასს 9-სა და ბასს 39-ში:

© IFRS Foundation

- ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების ამორტიზებული ღირებულება;
- აღიარების შეწყვეტა;
- წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი;
- ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდი;
- ფინანსური გარანტიის ხელშეკრულება;
- სამართლიანი ღირებულებით შეფასებული ფინანსური ვალდებულება, მოგებაში ან ზარალში ასახვით;
- მყარი ვალდებულება;
- პროგნოზირებული გარიგება;
- ჰეჯირების ეფექტურობა;
- ჰეჯირებული მუხლი;
- ჰეჯირების ინსტრუმენტი;
- სავაჭროდ გამიზნული;
- ყიდვა-გაყიდვა ბაზრის სტანდარტული პირობებით;
- გარიგების დანახარჯები.

13. მოცემულ სტანდარტში ცნებები „ხელშეკრულება“ და „სახელშეკრულებო“ გულისხმობს ორ ან მეტ მხარეს შორის შეთანხმებას, რომელიც ითვალისწინებს მკაფიოდ ფორმულირებულ ეკონომიკურ შედეგებს, რომელთა თავიდან აცილება ნაკლებად, ან საერთოდ არ შეუძლიათ მხარეებს, რადგან, როგორც წესი, შეთანხმებას კანონის ძალა აქვს. ხელშეკრულებები და, ამდენად, ფინანსური ინსტრუმენტები, შეიძლება განხორციელდეს მრავალი ფორმით და აუცილებელი არ არის წარმოდგენილი იყოს წერილობითი ფორმით.

14. ამ სტანდარტში განხილული ცნება „საწარმო“ მოიცავს ფიზიკურ პირებს, ამხანაგობებს, კორპორაციული ტიპის ორგანიზაციებს, სატრასტო ორგანიზაციებსა და სამთავრობო უწყებებს.

წარდგენა

ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი (იხილეთ ასევე პუნქტები მგ13-მგ14კ)

15. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში თავდაპირველად აღიარებისას, ფინანსური ინსტრუმენტის ემიტენტმა ფინანსური ინსტრუმენტის ან მისი შემადგენელი ნაწილების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს ფინანსური ვალდებულების, ფინანსური აქტივის ან წილობრივი ინსტრუმენტის სახით, ხელშეკრულების შინაარსისა და ფინანსური ვალდებულების, ფინანსური აქტივისა და წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებების შესაბამისად.

16. როდესაც მე-11 პუნქტის განმარტებების მიხედვით ემიტენტი ადგენს, ესა თუ ის ფინანსური ინსტრუმენტი წილობრივი ინსტრუმენტია თუ ფინანსური ვალდებულება, ფინანსური ინსტრუმენტი მხოლოდ იმ შემთხვევაში კლასიფიცირდება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტი, როდესაც სრულდება ორივე ქვემოთ მოცემული პირობა:

ა) ფინანსური ინსტრუმენტი არ შეიცავს საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულებას:

(i) სხვა საწარმოს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივები; ან

(ii) პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით სხვა საწარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები;

ბ) თუ ინსტრუმენტი დაიფარება ან შესაძლებელია დაიფაროს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და წარმოადგენს:

(i) არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც საწარმო გადასცემს ან შესაძლოა იძულებული იყოს გადასცეს ცვლადი რაოდენობის საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან

© IFRS Foundation

(ii) წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, რომელიც დაიფარება ან შეიძლება დაიფაროს ნებისმიერი ფორმით, გარდა დადგენილი ოდენობის ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივების გაცვლისა, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებულ რაოდენობაზე. ამ მიზნებისათვის, (აქციის) უფლებები, ოფციონები ან ვარანტები, რომლებიც განკუთვნილია საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების შესაძენად ნებისმიერ ვალუტაში გამოსახული ფიქსირებული ოდენობის თანხით, მიიჩნევა წილობრივ ინსტრუმენტებად, თუ საწარმო უფლებებს, ოფციონებს ან ვარანტებს პროპორციულად სთავაზობს მისი საკუთარი, ერთი და იმავე კლასის არაწარმოებული წილობრივი ინსტრუმენტების არსებულ მესაკუთრეებს. ასევე, ამავე მიზნებისთვის, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტებად არის კლასიფიცირებული 16ა და 16ბ პუნქტების შესაბამისად, ინსტრუმენტებს, რომლებიც საწარმოს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი, მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში და კლასიფიცირებულია წილობრივ ინსტრუმენტად 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად, ან ინსტრუმენტებს, რომლებიც წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებულ ხელშეკრულებებს.

სახელშეკრულებო ვალდებულება, მათ შორის წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტებისაგან წარმოშობილი ვალდებულებაც, რომელმაც მომავალში შეიძლება გამოიწვიოს ემიტენტის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების შემოსვლა ან გასვლა, მაგრამ არ აკმაყოფილებს (ა) და (ბ) პირობებს, არ წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს. გამონაკლისს წარმოადგენს ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, მაგრამ კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, თუ მას აქვს 16ა და 16ბ პუნქტებში, ან 16გ და 16დ პუნქტებში აღწერილი ყველა ნიშანი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების პირობებს.

დაბრუნებადი ინსტრუმენტები

16ა. დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტი მოიცავს ემიტენტის სახელშეკრულებო ვალდებულებას, გამოისყიდოს ან გამოიხმოს ეს ინსტრუმენტი ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივზე გაცვლის გზით. ფინანსური ვალდებულების განმარტებიდან გამონაკლისის სახით, ინსტრუმენტი, რომელიც ამგვარ ვალდებულებას ითვალისწინებს, კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, თუ მას ახასიათებს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ნიშანი:

ა) ფინანსური ინსტრუმენტი მფლობელს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილის მიღების უფლებას ანიჭებს საწარმოს ლიკვიდაციის შემთხვევაში. საწარმოს წმინდა აქტივები ის აქტივებია, რომლებიც რჩება საწარმოს აქტივებთან დაკავშირებული ყველა მოთხოვნის გამოკლების შემდეგ. პროპორციული წილი განისაზღვრება:

(i) საწარმოს წმინდა აქტივების დაყოფით ტოლი სიდიდის ერთეულებად, ლიკვიდაციის დროს; და

(ii) ამ თანხის გამრავლებით ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელის კუთვნილი ერთეულების რაოდენობაზე.

ბ) ეს ინსტრუმენტი ისეთ კლასს განეკუთვნება, რომელსაც ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს. ასეთ კატეგორიას რომ მიეკუთვნოს, ინსტრუმენტს:

(i) არ უნდა ჰქონდეს უპირატესობა ლიკვიდაციის დროს საწარმოს აქტივებთან დაკავშირებულ სხვა მოთხოვნებთან შედარებით; და

(ii) არ უნდა საჭიროებდეს სხვა ინსტრუმენტად კონვერტაციას, სანამ ინსტრუმენტების ისეთ კლასს მიეკუთვნება, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია უკავია ყველა სხვა ინსტრუმენტთან შედარებით.

გ) ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით დაქვემდებარებული პოზიციის მქონე ინსტრუმენტების კლასში შემავალ ყველა ინსტრუმენტს იდენტური მახასიათებლები აქვს. მაგალითად, ყველა მათგანი დაბრუნებადი უნდა იყოს და უკან დაბრუნების ანუ გამოსყი-

დვის ფასის გამოსათვლელად გამოყენებული ფორმულა ან სხვა მეთოდი ერთი და იგივე უნდა იყოს ამ კლასში შემავალი ყველა ინსტრუმენტისთვის.

დ) გარდა იმისა, რომ ემიტენტს აკისრია სახელშეკრულებო ვალდებულება, გამოისყიდოს ეს ინსტრუმენტი ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივზე გაცვლის გზით, ეს ინსტრუმენტი არ მოიცავს სხვა სახელშეკრულებო ვალდებულებას - სხვა საწარმოს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივი, ან პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით სხვა საწარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები და არ არსებობს ისეთი ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება ან შესაძლებელია დაიფაროს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით, როგორც განსაზღვრულია ფინანსური ვალდებულების განმარტების (ბ) პუნქტში;

ე) მთლიანი მოსალოდნელი ფულადი ნაკადები, რომლებიც მისაკუთვნებელია ამ ინსტრუმენტზე, ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში, არსებითად ეყრდნობა ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში საწარმოს მიერ მიღებულ მოგებას ან ზარალს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული და აუღიარებელი წმინდა აქტივების სამართლიანი ღირებულების ცვლილებას (ინსტრუმენტის ყოველგვარი შედეგების გამორიცხვით).

16ბ. წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებულ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით, იმ ინსტრუმენტის გარდა, რომელსაც ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი ნიშანი ახასიათებს, ემიტენტს არ უნდა ჰქონდეს სხვა ფინანსური ინსტრუმენტი ან ხელშეკრულება, რომელსაც აქვს:

ა) მთლიანი ფულადი ნაკადები, რომლებიც არსებითად ეყრდნობა ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში საწარმოს მიერ მიღებულ მოგებას ან ზარალს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული და აუღიარებელი წმინდა აქტივების სამართლიანი ღირებულების ცვლილებას (ამ ინსტრუმენტის ან ხელშეკრულების ყოველგვარი შედეგების გამორიცხვით); და

ბ) ისეთი გავლენა, რომელიც არსებითად ზღუდავს ან განსაზღვრავს დაბრუნებადი ინსტრუმენტების მფლობელების ნარჩენ შემოსავლიანობას.

ამ პირობის გამოყენების მიზნით, საწარმომ არ უნდა განიხილოს ინსტრუმენტის მფლობელთან დადებული არაფინანსური ხელშეკრულებები (რომელიც აღწერილია 16ა პუნქტში), რომლის სახელშეკრულებო ვადები და პირობები მსგავსია ისეთი ეკვივალენტური ხელშეკრულების ვადებისა და პირობების, რომელიც შეიძლება განხორციელდეს ინსტრუმენტის არამფლობელსა და ემიტენტ საწარმოს შორის. თუ საწარმოს არ შეუძლია იმის განსაზღვრა, რომ ზემოაღნიშნული პირობა დაკმაყოფილებულია, მან დაბრუნებად ინსტრუმენტს არ უნდა მიანიჭოს წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია.

ინსტრუმენტები ან ინსტრუმენტების კომპონენტები, რომლებიც საწარმოს აკისრებს ვალდებულებას, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის დროს

16გ. ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტი ითვალისწინებს ემიტენტი საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულებას, ლიკვიდაციის დროს სხვა მხარეს გადასცეს თავისი წმინდა აქტივების პროპორციული წილი. აღნიშნული ვალდებულება იმის გამო წარმოიშობა, რომ ლიკვიდაცია გარდაუვალია და საწარმოს კონტროლს არ ექვემდებარება (მაგალითად, საწარმოს მოქმედების შეზღუდული ვადა), ან გაურკვეველია ლიკვიდაციის მოხდენა, მაგრამ ეს დამოკიდებულია ინსტრუმენტის მფლობელის არჩევანის უფლებაზე. ფინანსური ვალდებულების განმარტებიდან გამონაკლისის სახით, ინსტრუმენტი, რომელიც ამგვარ ვალდებულებას ითვალისწინებს, კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად, თუ მას ახასიათებს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ნიშანი:

ა) ინსტრუმენტი მფლობელს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილის მიღების უფლებას ანიჭებს, საწარმოს ლიკვიდაციის შემთხვევაში. საწარმოს წმინდა აქტივები ის აქტივებია, რომლებიც რჩება საწარმოს აქტივებთან დაკავშირებული ყველა მოთხოვნის გამოკლების შემდეგ. პროპორციული წილი განისაზღვრება:

(i) საწარმოს წმინდა აქტივების დაყოფით ტოლი სიდიდის ერთეულებად, ლიკვიდაციის დროს; და

(ii) ამ თანხის გამრავლებით ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელის კუთვნილი ერთეულების რაოდენობაზე.

ბ) ეს ინსტრუმენტი ისეთ კლასს მიეკუთვნება, რომელსაც ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს. ასეთ კატეგორიას რომ მიეკუთვნოს, ინსტრუმენტს:

(i) არ უნდა ჰქონდეს უპირატესობა ლიკვიდაციის დროს საწარმოს აქტივებთან დაკავშირებულ სხვა მოთხოვნებთან შედარებით; და

(ii) არ უნდა საჭიროებდეს სხვა ინსტრუმენტად კონვერტაციას, სანამ ინსტრუმენტების ისეთ კლასს მიეკუთვნება, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია უკავია ყველა სხვა კლასის ინსტრუმენტთან შედარებით.

გ) ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით, დაქვემდებარებული პოზიციის მქონე ინსტრუმენტების კლასში შემავალი ყველა ინსტრუმენტი იდენტურ სახელშეკრულებო ვალდებულებას უნდა ითვალისწინებდეს ემიტენტი საწარმოსთვის - გადასცეს თავისი წმინდა აქტივების პროპორციული წილი ლიკვიდაციის დროს.

16დ. წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებულ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით, იმ ინსტრუმენტის გარდა, რომელსაც ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი ნიშანი ახასიათებს, ემიტენტს არ უნდა ჰქონდეს სხვა ფინანსური ინსტრუმენტი ან ხელშეკრულება, რომელსაც აქვს:

ა) მთლიანი ფულადი ნაკადები, რომლებიც არსებითად ეყრდნობა ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში საწარმოს მიერ მიღებულ მოგებას ან ზარალს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული და აუღიარებელი წმინდა აქტივების სამართლიანი ღირებულების ცვლილებას (ამ ინსტრუმენტის ან ხელშეკრულების ყოველგვარი შედეგების გამორიცხვით); და

ბ) ისეთი გავლენა, რომელიც არსებითად ზღუდავს ან განსაზღვრავს დაბრუნებადი ინსტრუმენტების მფლობელების ნარჩენ შემოსავლიანობას.

ამ პირობის გამოყენების მიზნით, საწარმომ არ უნდა განიხილოს ინსტრუმენტის მფლობელთან დადებული არაფინანსური ხელშეკრულებები (რომელიც აღწერილია 16გ პუნქტში), რომლის სახელშეკრულებო ვადები და პირობები მსგავსია ისეთი ეკვივალენტური ხელშეკრულების ვადებისა და პირობების, რომლებიც შეიძლება განხორციელდეს ინსტრუმენტის რომელიმე არამფლობელსა და ემიტენტ საწარმოს შორის. თუ საწარმოს არ შეუძლია იმის განსაზღვრა, რომ ზემოაღნიშნული პირობა დაკმაყოფილებულია, მან დაბრუნებად ინსტრუმენტს არ უნდა მიანიჭოს წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია.

რეკლასიფიკაცია დაბრუნებადი ინსტრუმენტებისა და ისეთი ინსტრუმენტების, რომლებიც საწარმოს აკისრებს ვალდებულებას, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი, მხოლოდ ლიკვიდაციის დროს

16ე. საწარმომ 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად, ფინანსურ ინსტრუმენტს წილობრივი ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია უნდა მიანიჭოს იმ დღიდან, როდესაც ინსტრუმენტს ექნება ამ პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და დააკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას. საწარმომ ფინანსური ინსტრუმენტის რეკლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს იმ დღიდან, როდესაც ინსტრუმენტს აღარ ექნება ამ პუნქტების ყველა მახასიათებელი, ან აღარ დააკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას. მაგალითად, თუ საწარმო გამოისყიდის ყველა მის მიერ გამოშვებულ არადაბრუნებად ინსტრუმენტს, ხოლო ნებისმიერ დაბრუნებად ინსტრუმენტს, რომელიც მიმოქცევაში რჩება, ექნება 16ა და 16ბ პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და დააკმაყოფილებს მოცემული პუნქტების ყველა პირობას, საწარმომ დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს უნდა შეუცვალოს კლასიფიკაცია და გადაიტანოს წილობრივი ინსტრუმენტების საკლასიფიკაციო ჯგუფში იმ დღიდან, როდესაც ის გამოისყიდის არადაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს.

16ვ. საწარმომ ფინანსური ინსტრუმენტის რეკლასიფიკაცია უნდა ასახოს (16ვ) პუნქტის შესაბამისად:

ა) წილობრივი ინსტრუმენტი ფინანსური ვალდებულების საკლასიფიკაციო ჯგუფში უნდა გადაიტანოს იმ დღიდან, როდესაც ინსტრუმენტს აღარ ექნება 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ

© IFRS Foundation

პუნქტების ყველა მახასიათებელი, ან აღარ დააკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას. ფინანსური ვალდებულება უნდა შეფასდეს ინსტრუმენტის სამართლიანი ღირებულებით რეკლასიფიკაციის თარიღისათვის. საწარმომ რეკლასიფიკაციის თარიღით საკუთარ კაპიტალში უნდა აღიაროს სხვაობა წილობრივი ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულებასა და ფინანსური ვალდებულების სამართლიან ღირებულებას შორის;

ბ) ფინანსური ვალდებულება წილობრივი ინსტრუმენტის საკლასიფიკაციო ჯგუფში უნდა გადაიტანოს იმ დღიდან, როდესაც ინსტრუმენტს ექნება 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების ყველა მახასიათებელი და დააკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას. წილობრივი ინსტრუმენტი უნდა შეფასდეს ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულებითრეკლასიფიკაციის თარიღისთვის.

სახელშეკრულებო ვალდებულების არარსებობა ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე (პუნქტი 16(ა))

17. 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტებში აღწერილი გარემოებების გარდა, უმნიშვნელოვანესი ნიშანი, რითიც ფინანსური ვალდებულება განსხვავდება წილობრივი ინსტრუმენტისაგან, არის ერთი მხარის (ემიტენტის) სახელშეკრულებო ვალდებულების არსებობა, ფინანსური ინსტრუმენტის მიხედვით ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივი მიაწოდოს მეორე მხარეს (მფლობელს), ან ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები გაცვალოს მფლობელთან ისეთი პირობებით, რომელიც პოტენციურად არახელსაყრელია ემიტენტისთვის. მიუხედავად იმისა, რომ წილობრივი ინსტრუმენტის მფლობელს შეიძლება უფლება ჰქონდეს - მიიღოს პროპორციული წილი ნებისმიერი დივიდენდიდან ან საკუთარი კაპიტალის სხვა ფორმით განაწილებიდან, ემიტენტს არა აქვს ამგვარი განაწილების სახელშეკრულებო ვალდებულება, რადგან მას არ მოეთხოვება მეორე მხარისათვის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემა.

18. ემიტენტი საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაციის დროს, მხედველობაში მიიღება მათი შინაარსი და არა სამართლებრივი ფორმა. ჩვეულებრივ, ფინანსური ინსტრუმენტის შინაარსი და სამართლებრივი ფორმა ერთმანეთს შეესაბამება, თუმცა ყოველთვის არა. მაგალითად, ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტი იღებს წილობრივი ინსტრუმენტის სამართლებრივ ფორმას, მაგრამ შინაარსით ვალდებულებას წარმოადგენს, ხოლო სხვები შეიძლება აერთიანებდეს როგორც წილობრივი ინსტრუმენტების, ასევე ფინანსური ვალდებულებების თვისებებს. მაგალითად:

ა) როდესაც პრივილეგირებული აქციები ითვალისწინებს ემიტენტის მიერ მათ სავალდებულო გამოსყიდვას ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თანხით, რომელიმე ფიქსირებული ან განსაზღვრადი მომავალი თარიღისათვის, ან აქციების მფლობელს უფლებას აძლევს, ემიტენტისაგან მოითხოვოს აქციების გამოსყიდვა რომელიმე კონკრეტული თარიღისათვის, ან კონკრეტული თარიღის შემდეგ ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თანხით, ამ შემთხვევაში ინსტრუმენტი არის ფინანსური ვალდებულება.

ბ) ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც მფლობელს უფლებას აძლევს ფულადი სახსრების ან სხვა რომელიმე ფინანსური აქტივის („დაბრუნებადი ინსტრუმენტი“) სანაცვლოდ, ემიტენტს უკან დაუბრუნოს ის, წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად. ფინანსური ინსტრუმენტი ფინანსურ ვალდებულებას წარმოადგენს მაშინაც კი, როცა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების ოდენობა განისაზღვრება ინდექსის ან მსგავსი მაჩვენებლის მეშვეობით, რომელიც შესაძლოა შემცირდეს ან გაიზარდოს. ის ფაქტი, რომ მფლობელს არჩევანის საშუალება აქვს, ინსტრუმენტი დაუბრუნოს ემიტენტს, ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, ნიშნავს, რომ დაბრუნებადი ინსტრუმენტი აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად. მაგალითად, ღია ერთობლივი ფონდები, საპაიო საინვესტიციო ფონდები, ამხანაგობები და ზოგიერთი კოოპერაციული საწარმოები შესაძლოა თავის მფლობელებს ან წევრებს უფლებას აძლევდეს, გამოისყიდონ თავიანთი წილი ემიტენტისაგან ნებისმიერ დროს, ფულადი სახსრების სანაცვლოდ, რის გამოც მფლობელების ან წევრების წილები კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური ვალდებულებები, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული

16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად. თუმცა, ინსტრუმენტის კლასიფიცირება ფინანსურ ვალდებულებად არ გამორიცხავს ისეთი მუხლის ასახვას საკუთარი კაპიტალის არმქონე საწარმოების (მაგალითად, ზოგიერთი ერთობლივი ფონდი და საპაიო საინვესტიციო ფონდები, იხ. მე-7 საილუსტრაციო მაგალითი) ფინანსურ ანგარიშგებაში, როგორიცაა „მეპაიეებზე გასანაწილებელი წმინდა აქტივების ღირებულება“ და „ცვლილებები მეპაიეებზე გასანაწილებელი წმინდა აქტივების ღირებულებაში“. ასევე არ გამორიცხავს ანგარიშგებაში შენიშვნების სახით დამატებითი ინფორმაციის განმარტებებს იმის თაობაზე, რომ წევრების მთლიანი წილი მოიცავს ისეთ მუხლებს, როგორიცაა რეზერვები, რომელიც აკმაყოფილებს საკუთარი კაპიტალის განმარტებას და დაბრუნებადი ინსტრუმენტები, რომელიც ამგვარ კლასიფიკაციას არ ექვემდებარება (იხ. საილუსტრაციო მაგალითი 8).

19. თუ საწარმოს არა აქვს უპირობო უფლება, თავი აარიდოს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემას სახელშეკრულებო ვალდებულების დასაფარად, ასეთი ვალდებულება წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტად არის კლასიფიცირებული 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად. მაგალითად:

ა) საწარმოსთვის სახელშეკრულებო ვალდებულების დაფარვის შეზღუდვა იმის გამო, რომ ხელი არ მიუწვდება უცხოურ ვალუტაზე, ან საჭიროებს დასტურს თანხის გადახდაზე საკანონმდებლო ორგანოსაგან, არ აუქმებს საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულებას ან მფლობელის სახელშეკრულებო უფლებას ფინანსურ ინსტრუმენტზე;

ბ) სახელშეკრულებო ვალდებულება, რომელიც ხელშეკრულების მონაწილე მეორე მხარეს აძლევს ინსტრუმენტის გამოსყიდვის უფლებას გარკვეული პირობით, წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, ვინაიდან საწარმოს არა აქვს უპირობო უფლება, თავი აარიდოს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გადაცემას.

20. ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც პირდაპირ არ ითვალისწინებს ამგვარ სახელშეკრულებო ვალდებულებას ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე, შეიძლება მას არაპირდაპირ აწესებდეს პირობებსა და განმარტებებში, მაგალითად:

ა) ფინანსური ინსტრუმენტი შეიძლება შეიცავდეს არაფულად ვალდებულებას, რომელიც უნდა დაიფაროს მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საწარმო ვერ მოახერხებს ინსტრუმენტების განაწილებას ან გამოსყიდვას. თუ საწარმოს შეუძლია თავი აარიდოს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გადაცემას მხოლოდ არაფულადი ვალდებულების დაფარვის ხარჯზე, მაშინ ფინანსური ინსტრუმენტი წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას;

ბ) ფინანსური ინსტრუმენტი კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური ვალდებულება, თუ საწარმო მისი დაფარვისას გადასცემს:

(i) ფულად სახსრებს ან სხვა ფინანსურ აქტივს; ან

(ii) საკუთარ აქციებს, რომელთა ღირებულება მნიშვნელოვნად აჭარბებს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის ღირებულებას.

მართალია, საწარმოს პირდაპირი სახელშეკრულებო ვალდებულება არა აქვს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე, აქციებით ანაზღაურების ღირებულება ისეთი ოდენობისაა, რომ შესაძლოა უპირატესობა ნაღდ ანგარიშსწორებას მიანიჭოს. ნებისმიერ შემთხვევაში, მფლობელი გარანტირებულია მიიღოს სულ მცირე ნაღდი ანაზღაურების ტოლი თანხა, (იხ. 21-ე პუნქტი).

ვალდებულების დაფარვა საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით (პუნქტი 16(ბ))

21. ცალკეული ხელშეკრულება თავისთავად არ წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს მხოლოდ იმის გამო, რომ მისი შედეგი შეიძლება საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემა ან მიღება იყოს. საწარმოს შეიძლება ჰქონდეს სახელშეკრულებო უფლება ან ვალდებულება, მიიღოს ან გადასცეს გარკვეული რაოდენობის საკუთარი აქციები ან სხვა წილობრივი ინსტრუმენტები, რომლებიც იმდენად მერყეობს, რომ შესაძლოა საწარმოს მიერ მისაღები ან გადასაცემი საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულება უტოლდებოდეს სახელშეკრულებო უფლების ან ვალდებულების თანხას. ასეთი სახელშეკრულებო უფლება ან ვალდებულება შეიძლება განსაზღვრული იყოს ფიქსირებული თანხით ან თანხით, რომელიც ნაწილობრივ

© IFRS Foundation

ან მთლიანად იცვლება ისეთი ცვლადი სიდიდის მერყეობის შესაბამისად, რომელიც არ წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების საბაზრო ფასს (როგორიცაა საპროცენტო განაკვეთი, სამომხმარებლო ფასები ან ფინანსური ინსტრუმენტების ფასები). ამის ორი მაგალითია (ა) ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ისეთი რაოდენობის მიწოდებას, რომელიც უდრის 100 ფე[1] და (ბ) ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ისეთი რაოდენობის მიწოდებას, რომლის ღირებულება ტოლია 100 უნცია ოქროს ღირებულებისა. ასეთი ხელშეკრულება წარმოადგენს საწარმოს ფინანსურ ვალდებულებას მაშინაც, როდესაც საწარმომ სახელშეკრულებო ვალდებულების დასაფარად უნდა ან შეუძლია მიაწოდოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები. ასეთი ხელშეკრულება თვითონ არ არის წილობრივი ინსტრუმენტი, რადგან საწარმო სახელშეკრულებო ვალდებულების დასაფარად იყენებს ცვლადი რაოდენობის საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტს. შესაბამისად, ეს ხელშეკრულება არ ადასტურებს საწარმოს აქტივებში ყველა მისი ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლებას.

22. 22ა) პუნქტში განხილულის გარდა, ხელშეკრულება, რომელიც ანაზღაურდება საწარმოს მიერ საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობის (მიღებით ან) გადაცემით, ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს. მაგალითად, გამოშვებული აქციის ოფციონები, რომელიც მიმღებს უფლებას აძლევს, შეისყიდოს საწარმოს აქციების ფიქსირებული რაოდენობა ფიქსირებულ ფასად ან ობლიგაციის ფიქსირებული ძირი თანხის ფასად, წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს. ხელშეკრულების სამართლიან ღირებულებაში ის ცვლილებები, რომელიც გამოწვეულია საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მერყეობით და არ მოქმედებს სახელშეკრულებო ვალდებულების დასაფარად გადასაცემი ან მისაღები ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების ოდენობაზე, ან იმავე მიზნით გადასაცემი ან მისაღები წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობაზე, არ გამორიცხავს იმას, რომ ეს ხელშეკრულება არის წილობრივი ინსტრუმენტი. ნებისმიერი მიღებული კომპენსაცია (როგორიცაა, მაგალითად, წერილობითი ოფციონისთვის მიღებული პრემია ან ვარანტი საწარმოს საკუთარ აქციებზე) პირდაპირ ემატება საკუთარ კაპიტალს. ნებისმიერი გადახდილი კომპენსაცია (როგორიცაა, მაგალითად, ნაყიდ ოფციონზე გადახდილი პრემია) პირდაპირ აკლდება საკუთარ კაპიტალს. წილობრივი ინსტრუმენტების სამართლიან ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები არ აღიარდება ფინანსურ ანგარიშგებაში.

22ა. თუ სახელშეკრულებო ვალდებულების დასაფარად გადასაცემი ან მისაღები საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები წარმოადგენს დაბრუნებად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომელსაც აქვს 16ა და 16ბ პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას, ან ინსტრუმენტებს, რომელიც საწარმოს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში და ამავე დროს აქვს 16გ და 16დ პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას, ხელშეკრულება იქნება ფინანსური აქტივი, ან ფინანსური ვალდებულება. ეს მოიცავს ხელშეკრულებას, რომელიც ანაზღაურდება საწარმოს მიერ ამგვარი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობის მიღებით ან გადაცემით, ფიქსირებული ოდენობის ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივზე გაცვლის გზით.

23. 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტებში აღწერილი ხელშეკრულებების გარდა, ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს ვალდებულებას, შეისყიდოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემის სანაცვლოდ, წარმოშობს ფინანსურ ვალდებულებას გამოსასყიდი თანხის დღევანდელი ღირებულების ოდენობით (მაგალითად, ფორვარდული ხელშეკრულების ხელახალი შესყიდვის ფასის, ოფციონის აღსრულების ფასის, ან სხვა გამოსასყიდი თანხების დღევანდელი ღირებულება). იგივე ეხება იმ შემთხვევასაც, როდესაც ხელშეკრულება თვითონ არის წილობრივი ინსტრუმენტი. ამის ერთ-ერთი მაგალითია ფორვარდული ხელშეკრულებიდან წარმოქმნილი საწარმოს ვალდებულება - ნაღდ ფულზე შეისყიდოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები. ფინანსური ვალდებულება თავდაპირველად აღიარდება გამოსასყიდი თანხის დღევანდელი ღირებულებით და ექვემდებარება საკუთარი კაპიტალიდან რეკლასიფიკაციას. შესაბამისად, ფინანსური ვალდებულება შეფასდება ფასს 9-ის მოთხოვნების მიხედვით. თუ ხელშეკრულების შეწყვეტამდე გადაცემა არ განხორციელდა, ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულება რეკლასიფიცირდება საკუთარ კაპიტალში. საწარ-

1. ამ სტანდარტში ფულადი თანხები გამოსახულია „ფულად ერთეულებში“ (ფე).

მოს სახელშეკრულებო ვალდებულება, შეისყიდოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები, წარმოშობს ფინანსურ ვალდებულებას გამოსასყიდი თანხის დღევანდელი ღირებულებისათვის იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც შესყიდვის ვალდებულება პირობითია და დამოკიდებულია იმაზე, მეორე მხარე განახორციელებს თუ არა თავის უფლებას (მაგალითად, გაყიდული ფუთ-ოფციონი, რომელიც მეორე მხარეს უფლებას აძლევს, საწარმოს თავისი საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები ფიქსირებულ ფასად მიჰყიდოს).

24. ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება საწარმოს მიერ საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობის მიღებით ან გადაცემით, ცვლადი ოდენობის ფულადი სახსრების, ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, წარმოადგენს ფინანსურ აქტივს ან ფინანსურ ვალდებულებას. ამის მაგალითია ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს მიერ 100 ცალი საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტის მიწოდებას, 100 უნცია ოქროს შესაბამისი ნაღდი ფულის სანაცვლოდ.

პირობითი ანგარიშსწორების პირობები

25. შეიძლება ფინანსური ინსტრუმენტი საწარმოსაგან მოითხოვდეს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემას, ან კიდევ ვალდებულების სხვაგვარად ისე დაფარვას, რომ იგი კლასიფიცირდეს, როგორც ფინანსური ვალდებულება, მოსალოდნელი მომავალი განუსაზღვრელი მოვლენების (ან ამგვარი მოვლენების შედეგების) მოხდენის ან არმოხდენის დროს, რომელიც არ ექვემდებარება არც ემიტენტის და არც ინსტრუმენტის მფლობელის კონტროლს. ასეთი მოვლენები შეიძლება იყოს საფონდო ბირჟის ინდექსის, სამომხმარებლო ფასების ინდექსის, საპროცენტო განაკვეთის ან დაბეგვრის რეჟიმის ცვლილებები, ან ემიტენტის მომავალი შემოსავლები, წმინდა მოგება ან ვალდებულებების საკუთარ კაპიტალთან ფარდობის კოეფიციენტი. ასეთი ფინანსური ინსტრუმენტის ემიტენტი არ ფლობს უპირობო უფლებას, თავი აარიდოს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის მიწოდებას (ან ვალდებულების სხვაგვარად ისე დაფარვას, რომ იგი კლასიფიცირდეს, როგორც ფინანსური ვალდებულება). ამიტომ, ეს ინსტრუმენტი წარმოადგენს ემიტენტის ფინანსურ ვალდებულებას, ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც:

ა) პირობითი ანგარიშსწორების პირობის ის ნაწილი, რომელსაც შეუძლია ვალდებულების დაფარვა მოითხოვოს ფულადი სახსრებით ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით (ან სხვაგვარად ისე, რომ იგი კლასიფიცირდებოდეს, როგორც ფინანსური ვალდებულება) არ არის უტყუარი;

ბ) ემიტენტს შეიძლება მოეთხოვებოდეს ვალდებულების დაფარვა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით (ან ვალდებულების სხვაგვარად ისე დაფარვას, რომ იგი კლასიფიცირდეს, როგორც ფინანსური ვალდებულება) მხოლოდ ემიტენტის ლიკვიდაციის შემთხვევაში; ან

გ) ინსტრუმენტს აქვს 16ა და 16ბ პუნქტებში აღწერილი ყველა მახასიათებელი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას.

ვალდებულების დაფარვის არჩევანი

26. როდესაც წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი რომელიმე მხარეს არჩევანის საშუალებას აძლევს იმის თაობაზე, თუ როგორ დაფაროს ვალდებულება (მაგალითად ემიტენტს ან მფლობელს შეუძლია გადაიხადოს ნაღდი ფული ან გაცვალოს აქციები ნაღდ ფულზე), ინსტრუმენტი არის ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება, თუ გადახდის ყველა ალტერნატიული ვარიანტების მიხედვით იგი არ კლასიფიცირდება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტი.

27. ისეთი წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის მაგალითი, რომელიც შეიცავს დაფარვის არჩევანს და წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას, არის აქციის ოფციონი, რომელიც ემიტენტს არჩევანის უფლებას აძლევს გადაიხადოს ნაღდი ფულით, ან გაცვალოს საკუთარი აქციები ნაღდ ფულზე. ანალოგიურად, წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროში შედის ზოგიერთი ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს არაფინანსური ობიექტების საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებზე ყიდვა-გაყიდვის, ვინაიდან ისინი შეიძლება დაიფაროს ან არაფინანსური ობიექტების გადაცემით, ან ფულითა და სხვა ფინანსური ინსტრუმენტით (იხ. პუნქტები 8-10). ასეთი ხელშეკრულებები წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს ან ფინანსურ ვალდებულებებს და არა წილობრივ ინსტრუმენტებს.

 © IFRS Foundation

რთული ფინანსური ინსტრუმენტები (იხილეთ ასევე მგ30-მგ35 პუნქტები და მე-9-12 საილუსტრაციო მაგალითები)

28. ემიტენტმა, რომელიც უშვებს არაწარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს, უნდა შეაფასოს, შეიცავს თუ არა ფინანსური ინსტრუმენტი როგორც ვალდებულებით, ასევე წილობრივ ელემენტს. ინსტრუმენტის შემადგენელი ნაწილების კლასიფიცირება უნდა მოახდინოს ცალ-ცალკე – ფინანსურ ვალდებულებებად, ფინანსურ აქტივებად ან წილობრივ ინსტრუმენტებად, მე-15 პუნქტის შესაბამისად.

29. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარსადგენად ემიტენტმა საწარმომ ცალ-ცალკე უნდა აღიაროს ფინანსური ინსტრუმენტის ის შემადგენელი ნაწილები, რომლებიც წარმოშობს ემიტენტი საწარმოს ფინანსურ ვალდებულებას და ინსტრუმენტის მფლობელს არჩევანის საშუალებას აძლევს - გადაცვალოს იგი ემიტენტი საწარმოს წილობრივ ინსტრუმენტზე. ასეთი ინსტრუმენტის მაგალითია ობლიგაციები ან სხვა ანალოგიური ინსტრუმენტები, რომლებიც მფლობელის მიერ გადაიცვლება ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციებზე. ემიტენტის პოზიციიდან, ამგვარი ინსტრუმენტი შეიცავს ორ კომპონენტს: ფინანსურ ვალდებულებას (სახელშეკრულებო შეთანხმებას ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გადაცემის შესახებ) და წილობრივ ინსტრუმენტს (ქოლ-ოფციონს), რომელიც მფლობელს უფლებას ანიჭებს, რომ დროის გარკვეულ პერიოდში, მოახდინოს თავისი ინსტრუმენტის გადაცვლა ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციებზე). ამგვარი ინსტრუმენტის ემისიის ეკონომიკური შედეგი არსებითად ისეთივეა, როგორც ერთდროულად სავალო ინსტრუმენტის ვადამდე დაფარვის პირობით გამოშვებისას და ჩვეულებრივი აქციების შესყიდვაზე ვარანტის გაცემისას, ან სავალო ვალდებულების გამოშვება ჩვეულებრივი აქციების შესყიდვის ვარანტებით. შესაბამისად, ყველა შემთხვევაში, ემიტენტი ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ცალ-ცალკე წარადგენს ვალდებულებით და წილობრივ ელემენტებს.

30. კონვენტირებადი ინსტრუმენტის შემადგენელი ვალდებულებისა და წილობრივი ინსტრუმენტების კლასიფიცირება არ იცვლება იმ ალბათობაში ცვლილებების შედეგადაც, როდესაც მოსალოდნელია გადაცვლის არჩევანის განხორციელება, მიუხედავად იმისა, რომ არჩევანის განხორციელება შეიძლება ზოგიერთი მესაკუთრისათვის ეკონომიკურად სასარგებლო იყოს. მფლობელები ყოველთვის არ მოქმედებენ ისე, როგორც მოსალოდნელია, რადგან, მაგალითად, გადაცვლის შედეგად წარმოშობილი საგადასახადო შედეგები შეიძლება განსხვავებული იყოს სხვადასხვა მესაკუთრისათვის. მით უმეტეს, რომ გადაცვლის ალბათობა შეიძლება დროთა განმავლობაში იცვლებოდეს. ემიტენტის მომავალი გადახდების ვალდებულება შეუსრულებელი რჩება მანამ, სანამ იგი არ დაიფარება გადაცვლის შედეგად, ინსტრუმენტის განაღდების ვადის გასვლით, ან რომელიმე სხვა ოპერაციით.

31. ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების შეფასების საკითხები განხილულია ფასს 9-ში. წილობრივი ინსტრუმენტი ადასტურებს წილის უფლებას საწარმოს აქტივებში ყველა ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ. ამიტომ, როდესაც რთული ინსტრუმენტის საწყისი საბალანსო ღირებულება განაწილებულია მის წილობრივ და ვალდებულებით კომპონენტებს შორის, წილობრივ კომპონენტს მიეკუთვნება ინსტრუმენტის სრული სამართლიანი ღირებულებიდან ცალკე განსაზღვრული ვალდებულებითი კომპონენტის შესაბამისი თანხის გამოქვითვის შედეგად დარჩენილი ღირებულება. ნებისმიერი წარმოებული კომპონენტების ღირებულება (მაგალითად ქოლ-ოფციონის), რომელიც ჩართულია რთულ ფინანსურ ინსტრუმენტში (მაგალითად, წილობრივ ინსტრუმენტად კონვერტირების ოფციონი), გარდა წილობრივი კომპონენტისა, ჩაირთვება ვალდებულებით კომპონენტში. თავდაპირველი აღიარებისას ვალდებულებითი და წილობრივი კომპონენტების ღირებულებათა ჯამი ყოველთვის მთლიანი ფინანსური ინსტრუმენტის სამართლიანი ღირებულების ტოლია. ინსტრუმენტის შემადგენელი კომპონენტების ცალ-ცალკე აღიარების შედეგად არ წარმოიშობა არავითარი შემოსულობა ან ზარალი.

32. 31-ე პუნქტში აღწერილი მიდგომის დროს, ჩვეულებრივ აქციებში კონვერტირებადი ობლიგაციების ემიტენტი, თავდაპირველად განსაზღვრავს ვალდებულებითი კომპონენტის საბალანსო ღირებულებას ისეთი ანალოგიური ვალდებულების (მათ შორის, ნებისმიერი ჩართული არაწილობრივი წარმოებული კომპონენტი) სამართლიანი ღირებულების შეფასებით, რომელსაც არ გააჩნია დაკავშირებული წილობრივი კომპონენტი. წილობრივი ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულება, რომელიც გულისხმობს არჩევანს ინსტრუმენტის ჩვეულებრივ აქციებად კონვერტაციაზე, შესაძლებელია განისაზღვროს რთული ინსტრუმენტის მთლიანი სამართლიანი ღირებულებიდან ფინანსური ვალდებულების სამართლიანი ღირებულების გამოქვითვის გზით.

გამოსყიდული აქციები (იხილეთ ასევე პუნქტი მგ 36)

33. თუ საწარმო ხელახლა შეისყიდის საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებს, ისინი („გამოსყიდული აქციები“) გამოაკლდება საკუთარ კაპიტალს. საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების შესყიდვის, გაყიდვის, გამოშვების ან გაუქმების შედეგად წარმოშობილი არავითარი შემოსულობა ან ზარალი არ აღიარდება მოგებად ან ზარალად. ასეთი გამოსყიდული აქციები შეიძლება შეძენილ იქნეს საწარმოს ან კონსოლიდირებული ჯგუფის სხვა წევრების მიერ. სანაცვლოდ, გადახდილი ან მიღებული ანაზღაურება უნდა აღიარდეს პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში.

33ა. ზოგიერთი საწარმო მართავს შიდა ან გარე საინვესტიციო ფონდს, რომელიც ინვესტორებს უზრუნველყოფს სარგებლით, რომელიც განისაზღვრება ფონდში ფლობილი პაების მიხედვით და ამ ინვესტორებისთვის გადასახდელ თანხებთან მიმართებით აღიარებს ფინანსურ ვალდებულებებს. ანალოგიურად, ზოგიერთი საწარმო უშვებს პირდაპირი მონაწილეობის პირობების მქონე სადაზღვევო ხელშეკრულებების ჯგუფებს და თავად ინარჩუნებს საბაზისო აქტივებს. ზოგიერთი ამგვარი ფონდი ან საბაზისო აქტივი მოიცავს საწარმოს საკუთარ გამოსყიდულ აქციებს. 33-ე პუნქტის მოთხოვნის მიუხედავად, საწარმოს უფლება აქვს გადაწყვიტოს, რომ საკუთარი კაპიტალიდან არ გამოქვითავს გამოსყიდულ საკუთარ აქციებს, რომლებიც მიეკუთვნება ამგვარ ფონდს ან წარმოადგენს საბაზისო აქტივს, მაგრამ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმო საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტს გამოისყიდის ამ მიზნებისთვის. ამის ნაცვლად, საწარმოს უფლება აქვს, ამგვარი საკუთარი გამოსყიდული აქციების აღრიცხვა ისევ გააგრძელოს საკუთარი კაპიტალის სახით, ხოლო გამოსყიდული ფინანსური ინსტრუმენტი ისე აღრიცხოს, თითქოს ფინანსური აქტივი იყოს და შეაფასოს სამართლიანი ღირებულებით, მოგებაში ან ზარალში ასახვით ფასს 9-ის შესაბამისად. ეს გადაწყვეტილება საწარმომ ცალ-ცალკე უნდა მიიღოს თითოეული ინსტრუმენტისთვის და მიღებული გადაწყვეტილებების შეცვლა შემდგომში აღარ შეიძლება. ამ გადაწყვეტილების მიღების მიზნებისთვის სადაზღვევო ხელშეკრულებები მოიცავს დისკრეციული მონაწილეობის პირობების მქონე საინვესტიციო ხელშეკრულებებსაც (იხ. ფასს 17, სადაც მოცემულია ამ პუნქტში გამოყენებული ტერმინების განმარტებები).

34. საწარმოს საკუთრებაში არსებული გამოსყიდული აქციები აისახება ან უშუალოდ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში, ბასს 1-ის - *„ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“* - შესაბამისად. თუ საწარმო თავის წილობრივ ინსტრუმენტებს გამოისყიდის დაკავშირებული მხარეებისაგან, შესაბამისი ინფორმაცია აისახება ანგარიშგებაში, ბასს 24-ის, *„დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები“*, მოთხოვნების შესაბამისად.

პროცენტი, დივიდენდები, დანაკარგები და შემოსულობები (იხ. ასევე მგ37 პუნქტი)

35. ფინანსურ ინსტრუმენტთან ან მის რომელიმე შემადგენელ ნაწილთან დაკავშირებული პროცენტები, დივიდენდები, დანაკარგები და შემოსულობები, რომლებიც კლასიფიცირებულია ფინანსურ ვალდებულებად, უნდა აისახოს მოგებაში ან ზარალში როგორც ხარჯი ან შემოსავალი. წილობრივი ინსტრუმენტის მფლობელებზე განაწილებული სახსრები საწარმომ პირდაპირ უნდა აღიაროს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში. საკუთარ კაპიტალზე შესრულებულ ოპერაციასთან დაკავშირებული საოპერაციო დანახარჯები აისახება როგორც კაპიტალიდან გამოქვითვა.

35ა. მოგების გადასახადი, რომელიც ეხება წილობრივი ინსტრუმენტის მფლობელებზე განაწილებულ სახსრებსა და საკუთარი კაპიტალის ოპერაციასთან დაკავშირებულ საოპერაციო დანახარჯებს, უნდა აისახოს ბასს 12-ის - *„მოგებიდან გადასახადები“* - შესაბამისად.

36. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია განსაზღვრავს, ინსტრუმენტთან დაკავშირებული რომელი პროცენტი, დივიდენდები, დანაკარგები და შემოსულობები კლასიფიცირდება ხარჯად ან შემოსავლად და აისახება მოგებაში ან ზარალში. ამგვარად, აქციებზე გადასახდელი დივიდენდები, როგორც ვალდებულება, კლასიფიცირებულია ხარჯის სახით, ობლიგაციის პროცენტის მსგავსად. ანალოგიურად, ვალდებულებად კლასიფიცირებული ინსტრუმენტების გამოსყიდვასთან და რეფინანსირებასთან დაკავშირებული შემოსულობები და დანაკარგები მოგებაში ან ზარალში აისახება მაშინ, როდესაც წილობრივად კლასიფიცირებული ინსტრუმენტების გამოსყიდვა და რეფინანსირება აისახება, როგორც ცვლილება საკუთარ კაპიტალში. წილობრივი ინსტრუმენტის სამართლიანი ღირებულების ცვლილება არ აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში.

 © IFRS Foundation

37. საწარმო, ჩვეულებრივ, სხვადასხვა დანახარჯებს გასწევს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტის გამოშვების ან შესყიდვისას. ეს დანახარჯები შესაძლოა მოიცავდეს რეგისტრაციისა და კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სხვა გადასახადებს, იურიდიული, საბუღალტრო და სხვა პროფესიონალური მომსახურებისათვის გადახდილ თანხებს, ბეჭდვის დანახარჯებსა და ყიდვა-გაყიდვის მოსაკრებელს. საკუთარი კაპიტალის ოპერაციასთან დაკავშირებული დანახარჯები აღირიცხება, როგორც კაპიტალიდან გამოქვითვა, რამდენადაც ეს საკუთარი კაპიტალის ოპერაციასთან პირდაპირ დაკავშირებული დამატებითი დანახარჯებია, რომელიც, სხვა შემთხვევაში, შესაძლოა თავიდან ყოფილიყო აცილებული. საკუთარი კაპიტალის ისეთ ოპერაციასთან დაკავშირებული დანახარჯები, რომელიც გაუქმდა (შეწყდა ისე, რომ არ დასრულებულა), აღიარდება მიმდინარე პერიოდის ხარჯად.

38. გარიგების დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია რთული ფინანსური ინსტრუმენტის გამოშვებასთან, მიეკუთვნება ინსტრუმენტის ვალდებულებით და წილობრივ კომპონენტებს, შემოსულობის განაწილების პროპორციულად. გარიგების დანახარჯები, რომლებიც საერთოა რამდენიმე ოპერაციისათვის (მაგალითად, ზოგიერთი აქციის ერთობლივი შეთავაზების დანახარჯები და სხვა აქციების საფონდო ბირჟაზე განთავსების დანახარჯები,). რაციონალურად, მსგავსი ოპერაციების შესაბამისად ნაწილდება ამ ოპერაციებზე.

39. გარიგების დანახარჯები, რომლებიც აღირიცხება როგორც საკუთარი კაპიტალიდან გამოქვითვა საანგარიშგებო პერიოდში, ანგარიშგებაში აისახება განცალკევებულად, ბასს 1-ის - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*" - შესაბამისად.

40. ხარჯად კლასიფიცირებული დივიდენდები შეიძლება წარდგენილ იქნეს მოგების ან ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში) სხვა ვალდებულებების პროცენტებთან ერთად, ან ცალკე მუხლის სახით. ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში პროცენტისა და დივიდენდების თანხების შესახებ განმარტებითი ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნები, წინამდებარე სტანდარტის გარდა, მოცემულია ბასს 1-სა და ფასს 7-ში. ზოგჯერ, იმის გამო, რომ პროცენტსა და დივიდენდებს შორის მნიშვნელოვანი განსხვავებებია, ისეთ საკითხთან დაკავშირებით, როგორიცაა საგადასახადო გამოქვითვები, აუცილებელია მათი ცალ-ცალკე გამოყოფა მოგების ან ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში). ამგვარი საგადასახადო შედეგების თანხების განმარტების შესახებ მოთხოვნები მოცემულია ბასს 12-ში.

41. ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ცვლილებით მიღებული შემოსულობები და დანაკარგი მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებულია შემოსავლებად ან ხარჯებად მაშინაც კი, როდესაც ისინი დაკავშირებულია ინსტრუმენტთან, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს აქტივებში წილის უფლებას, ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ (იხ. პუნქტი 18(ბ)). ასეთი ინსტრუმენტის ხელახალი შეფასებისას მიღებული შემოსულობა ან ზარალი ბასს 1-ის მიხედვით აისახება უშუალოდ სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში განცალკევებულად, როდესაც ეს აუცილებელია საწარმოს საქმიანობის შედეგების ახსნისათვის.

ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა (იხილეთ ასევე პუნქტები მგ38ა-მგ39ვ და მგ39)

42. ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა მოხდეს და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აისახოს ნეტო თანხით, როდესაც:

ა) საწარმოს მიმდინარე მომენტში აქვს აღიარებული თანხების ურთიერთგადაფარვის იურიდიული ძალის მქონე უფლება; და

ბ) საწარმო ვარაუდობს, რომ ანგარიშსწორება განახორციელოს ნეტო საფუძველზე, ან აქტივის რეალიზაცია და ვალდებულების დაფარვა ერთდროულად განახორციელოს.

ისეთი ფინანსური აქტივის გადაცემის აღრიცხვის დროს, რომელიც არ აკმაყოფილებს აღიარების შეწყვეტის კრიტერიუმებს, საწარმოს არა აქვს გადაცემული აქტივისა და დაკავშირებული ვალდებულების ურთიერთგადაფარვის უფლება (იხ. ფასს 9, პუნქტი 3.2.22).

43. წინამდებარე სტანდარტით მოითხოვება, რომ ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები წარდგენილ იქნეს ნეტო საფუძველზე, როდესაც ასეთი წარდგენა ასახავს საწარმოს მომავალ ფულად ნაკადებს, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია ორი ან რამდენიმე განცალკევებული ფინან-

სური ინსტრუმენტით ანგარიშსწორებიდან. როდესაც საწარმოს მხოლოდ ერთი ნეტო თანხის მიღების ან გადახდის უფლება აქვს და ამის გაკეთებას აპირებს, ეს ნიშნავს, რომ მას, ფაქტობრივად, მხოლოდ ერთი ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება აქვს. სხვა შემთხვევებში, ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების წარდგენა ხდება ცალ-ცალკე, საწარმოს რესურსების ან ვალდებულებების სახით, მათი მახასიათებლების მიხედვით. საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია ფასს 7-ის 13ბ-13ე პუნქტების შესაბამისად იმ აღიარებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით, რომლებიც განეკუთვნება ფასს 7-ის 13ა პუნქტის მოქმედების სფეროს.

44. აღიარებული ფინანსური აქტივისა და აღიარებული ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა და წმინდა თანხით წარდგენა განსხვავდება ფინანსური აქტივის ან ფინანსური ვალდებულების აღიარების შეწყვეტისაგან. ურთიერთგადაფარვას არ მოჰყვება ზარალის ან შემოსულობების აღიარება. მაშინ, როდესაც ფინანსური ინსტრუმენტის აღიარების შეწყვეტა იწვევს არა მხოლოდ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან ადრე აღიარებული მუხლის ამოღებას, არამედ ასევე შეიძლება გამოიწვიოს ზარალის ან შემოსულობების აღიარება.

45. ჩათვლის უფლება არის დებიტორის იურიდიული უფლება, ხელშეკრულებით ან რაიმე სხვა გზით მინიჭებული, დაფაროს ან სხვა რაიმე გზით გამორიცხოს კრედიტორისათვის გადასახდელი თანხა მთლიანად ან ნაწილობრივ, კრედიტორისაგან მისაღები თანხის მეშვეობით. ზოგიერთ გამონაკლის შემთხვევაში, დებიტორს შეიძლება იმის სამართლებრივი უფლება ჰქონდეს, რომ მესამე მხარისაგან მისაღები თანხა გამოიყენოს კრედიტორისათვის გადასახდელი თანხის ჩასათვლელად. ეს ხდება მაშინ, როდესაც მხარეთა შორის არსებობს შეთანხმება, სადაც ნათლად არის ჩამოყალიბებული დებიტორის უფლება ჩათვლაზე. რადგან ჩათვლის მიღების უფლება იურიდიული უფლებააა პირობები, რომელსაც ეყრდნობა ეს უფლება, შეიძლება განსხვავებული იყოს სხვადასხვა იურისდიქციაში, ამიტომ, აუცილებელია იმ კანონების გათვალისწინება, რომლებიც არეგულირებს მხარეთა შორის ურთიერთობას.

46. როდესაც კანონით მოითხოვება ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ჩათვლა, ეს გავლენას ახდენს ფინანსურ აქტივთან და ფინანსურ ვალდებულებასთან დაკავშირებულ უფლებებსა და ვალდებულებებზე და შეიძლება მნიშვნელოვანი გავლენა მოახდინოს საწარმოს დამოკიდებულებაზე საკრედიტო და ლიკვიდურობის რისკებზე. თუმცა, უფლების არსებობა, თავისთავად, არ არის საკმარისი საფუძველი ურთიერთგადაფარვისათვის. თუ საწარმო არ აპირებს თავისი უფლების ან ვალდებულების დაფარვის ერთდროულად განხორციელებას, ეს გავლენას არ ახდენს საწარმოს მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადის სიდიდესა და დროითობაზე. როდესაც საწარმო აპირებს თავისი უფლების ან ვალდებულების დაფარვის ერთდროულად განხორციელებას, აქტივისა და ვალდებულების ნეტო საფუძველზე წარდგენა უფრო მართებულად ასახავს მომავალი ფულადი ნაკადის სიდიდესა და მათთან დაკავშირებულ რისკებს. ერთ-ერთი ან ორივე მხარის გადაწყვეტილება, ანგარიშსწორება განახორციელოს ნეტო საფუძველზე, სამართლებრივი უფლების გარეშე, საკმარისი საფუძველი არ არის ურთიერთგადაფარვის განსახორციელებლად, რადგან კონკრეტულ ფინანსურ აქტივსა და ფინანსურ ვალდებულებასთან დაკავშირებული უფლებები და ვალდებულებები უცვლელი რჩება.

47. საწარმოს გადაწყვეტილება, კონკრეტული აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთჩათვლის შესახებ, დამოკიდებულია ჩვეულებრივი საქმიანობის რეჟიმზე, ფინანსური ბაზრის მოთხოვნებსა და სხვა გარემოებებზე, რამაც შეიძლება შეზღუდოს საწარმოს უნარი, დაფარვა მოახდინოს ნეტო საფუძველზე ან აქტივის რეალიზაცია და ვალდებულების დაფარვა განახორციელოს ერთდროულად. როდესაც საწარმოს აქვს ჩათვლის უფლება, მაგრამ არ აპირებს დაფარვას ნეტო საფუძველზე ან აქტივის რეალიზაციასა და ვალდებულების დაფარვას ერთდროულად, მაშინ ამ უფლების გავლენა საწარმოს საკრედიტო რისკზე უნდა განიმარტოს ფასს 7-ის 36-ე პუნქტის შესაბამისად.

48. ორი ფინანსური ინსტრუმენტის ერთდროულ დაფარვას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს, მაგალითად, ორგანიზებულ ფინანსურ ბაზარზე საკლირინგო პალატის ოპერაციების საშუალებით ან ბირჟაზე. ასეთ შემთხვევებში, ფულადი სახსრების ნაკადი, ფაქტობრივად, მხოლოდ ნეტო თანხის ეკვივალენტურია და არ ვლინდება საკრედიტო ან ლიკვიდურობის რისკი. სხვა შემთხვევაში, საწარმომ შეიძლება ორი ინსტრუმენტი დაფაროს ცალ-ცალკე თანხების მიღებითა და გადახდით. ამასთან, საკრედიტო რისკს დაექვემდებარება აქტივის მთლიანი თანხა ან ლიკვიდურობის რისკს - ვალდებულების მთლიანი თანხა. ამგვარი რისკების გამოვლენა შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს,

© IFRS Foundation

მიუხედავად მათი ხანმოკლე მოქმედებისა. შესაბამისად, ფინანსური აქტივის რეალიზაცია და ფინანსური ვალდებულების დაფარვა მხოლოდ მაშინ ჩაითვლება ერთდროულ მოვლენად, როდესაც ოპერაციები ხორციელდება ერთსა და იმავე დროს.

49. 42-ე პუნქტში განხილული პირობები, ზოგადად, არ კმაყოფილდება და ურთიერთგადაფარვა, ჩვეულებრივ, არ იქნება მართებული, თუ:

ა) ერთი ფინანსური ინსტრუმენტის (ე.წ. „სინთეზური ინსტრუმენტის“) თვისებების მიღებისათვის გამოყენებულია სხვადასხვა ფინანსური ინსტრუმენტი;

ბ) ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები წარმოიშობა ისეთ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით, რომლებიც თავიდან ერთნაირი რისკის მატარებლებია (მაგალითად, აქტივები და ვალდებულებები ფორვარდული ხელშეკრულების ან სხვა წარმოებული ინსტრუმენტების პორტფელში), მაგრამ ხელშეკრულების სხვადასხვა მონაწილე მხარესთან არის დაკავშირებული;

გ) ფინანსური ან სხვა აქტივები დაგირავებულია უზრუნველყოფის სახით არარეგრესული ფინანსური ვალდებულებებისათვის;

დ) დებიტორის მიერ ფინანსური აქტივები გადაცემულია ტრასტში, კრედიტორისათვის ვალდებულების დასაფარად, ამ აქტივების მიღებაზე თანხმობის გარეშე (მაგალითად, სესხის დაფარვის ფონდის შექმნა);

ე) ვალდებულებები, წარმოშობილი ზარალის წარმომქმნელ მოვლენებთან დაკავშირებით, დაიფარება მესამე მხარისადმი სადაზღვევო პოლისის საფუძველზე წარდგენილი მოთხოვნებით.

50. საწარმოს, რომელიც ოპერაციებს ახორციელებს რამდენიმე ფინანსური ინსტრუმენტით ერთ კონტრაჰენტთან, შეუძლია ამ კონტრაჰენტთან დადოს „გენერალური შეთანხმება ურთიერთჩათვლის შესახებ“. ამგვარი შეთანხმებები ითვალისწინებს ვალდებულებების ერთდროულ შეწყვეტას ყველა ფინანსური ინსტრუმენტისათვის, რომელსაც მოიცავს შეთანხმება, ნებისმიერი ხელშეკრულების დარღვევის ან შეწყვეტის შემთხვევაში. ასეთი შეთანხმებები, ჩვეულებრივ, გამოიყენება საფინანსო დაწესებულებების მიერ გაკოტრების ან სხვა ისეთი მოვლენების თავიდან ასაცილებლად, რასაც გამოიწვევს კონტრაჰენტის მიერ ვალდებულებების შეუსრულებლობა. „გენერალური შეთანხმება ურთიერთჩათვლის შესახებ“, ჩვეულებრივ, წარმოქმნის ჩათვლის უფლებას, რომელსაც იურიდიული ძალა ეძლევა და ახდენს გავლენას ცალკეული ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების რეალიზაციაზე ან დაფარვაზე მხოლოდ განსაკუთრებულ შემთხვევებში, ან სხვა ისეთ ვითარებაში, რომელიც მოსალოდნელი არ არის ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში. „გენერალური შეთანხმება ურთიერთჩათვლის შესახებ“ საფუძველს არ იძლევა ურთიერთგადაფარვისათვის, თუ 42-ე პუნქტში განხილული ორივე კრიტერიუმი არ იქნება დაკმაყოფილებული. თუ ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები წარმოადგენს „ურთიერთჩათვლის შესახებ გენერალური შეთანხმების“ საგანს და მათი ჩათვლა არ ხდება, აღნიშნული შეთანხმების შედეგად საწარმოში წარმოქმნილი საკრედიტო რისკი უნდა გამჟღავნდეს ფასს 7-ის 36-ე პუნქტის შესაბამისად.

51-
95. [გაუქმებულია]

ძალაში შესვლის თარიღი და სტანდარტზე გადასვლა

96. საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს წლიური პერიოდებისათვის, რომლებიც მოიცავს 2005 წლის 1 იანვარს დაწყებულ ან მის შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებს. ნებადართულია სტანდარტის ვადამდელი მოყენება. საწარმომ ეს სტანდარტი არ უნდა გამოიყენოს 2005 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული საანგარიშგებო პერიოდებისათვის, თუ პარალელურად არ გამოიყენებს ბასს 39-ს (გამოცემულს 2003 წლის დეკემბერში), 2004 წლის მარტში გამოცემული შესწორებების ჩათვლით. თუ საწარმო სტანდარტს იყენებს 2005 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდისთვის, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

96ა. 2008 წლის თებერვალში გამოცემულმა დოკუმენტმა - *„დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტები და ლიკვიდაციასთან დაკავშირებით წარმოქმნილი ვალდებულებები“* (ბასს 32-ისა და ბასს 1-ის შესწორებები) მოითხოვა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტები, რომლებიც შეიცავს 16ა და 16ბ,

ან 16გ და 16დ პუნქტებში აღწერილ ყველა მახასიათებელს და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას, კლასიფიცირებული იყოს წილობრივ ინსტრუმენტად, ასევე განაპირობა მე-11, მე-16, მე-17-19, მე-22, 23-ე, 25-ე, მგ13-ე, მგ14-ე და მგ27-ე პუნქტების შეცვლა და 16ა-16ვ, 22ა, 96ბ, 96გ, 97გ, მგ14ა-მგ14ი და მგ29ა პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნება-დართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოი-ყენებს ზემოაღნიშნულ ცვლილებებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში და ამავე პერიოდიდან დაიწყოს ბასს 1-ში, ბასს 39-ში, ფასს 7-სა და ფასიკ 2-ში შესული შესაბამისი ცვლილებების გამოყენებაც.

96ბ. დოკუმენტმა - *„დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტები და ლიკვიდაციასთან დაკავშირებით წარმოქმნილი ვალდებულებები“* - შემოიღო მცირე გამონაკლისი. ამიტომ, საწარმომ ეს გამონაკ-ლისი ანალოგიურად არ უნდა გაავრცელოს სხვა შემთხვევებზე.

96გ. ზემოაღნიშნული გამონაკლისის შესაბამისად ინსტრუმენტების კლასიფიცირება შეიზღუდება ამ-გვარი ინსტრუმენტის აღრიცხვით ბასს 1-ის, ბასს 32-ის, ბასს 39-ის, ფასს 7-ისა და ფასს 9-ის შესაბამისად. ეს ინსტრუმენტი არ უნდა იქნეს მიჩნეული წილობრივ ინსტრუმენტად იმ გაგებით, რომელსაც სხვა სახელმძღვანელო მითითებები განსაზღვრავს, მაგალითად ფასს 2.

97. მოცემული სტანდარტი საწარმომ უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად.

97ა. ბასს 1-მა - *„ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“* (შესწორებული 2007 წელს) - შეცვალა ფასს სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინოლოგია. გარდა ამისა, გამოიწვია მე-40 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ბასს 1-ს (შესწორებული 2007 წელს), ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ეს ცვლილებებიც.

97ბ. ფასს 3-მა (შესწორებული 2008 წელს) განაპირობა 4(გ) პუნქტის გაუქმება. საწარმომ ზემო-აღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 ივლისს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ფასს 3-ს (შესწორებული 2008 წელს), ამავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს ზემოაღნიშნული ცვლი-ლებაც. თუმცა, ეს ცვლილება არ ეხება პირობით კომპენსაციას, რომელიც წარმოიქმნა საწარმოთა გაერთიანებისას, რომლის შეძენის თარიღი წინ უსწრებს საწარმოს მიერ ფასს 3-ის (შესწორებული 2008 წელს) გამოყენების თარიღს. ამის ნაცვლად, საწარმომ ამგვარი პირობითი კომპენსაცია უნდა ასახოს ფასს 3-ის (შესწორებული 2010 წელს) 65ა-65ე პუნქტების შესაბამისად.

97გ. როდესაც საწარმო გამოიყენებს 96(ა) პუნქტში აღწერილ ცვლილებებს, მას მოეთხოვება ვალ-დებულებით და წილობრივ კომპონენტებად გაყოს რთული ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც მოიცავს მეორე მხარეზე საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილის გადაცემის სახელ-შეკრულებო ვალდებულებას, მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში. თუ ვალდებულების კომ-პონენტი აღარ არის გადავადებული, ბასს 32-ის ზემოაღნიშნული ცვლილებების რეტროს-პექტულმა გამოყენებამ უნდა მოიცვას საკუთარი კაპიტალის გაყოფა ორ კომპონენტად. პირველი კომპონენტი აისახება გაუნაწილებელ მოგებაში და წარმოადგენს ფინანსური ინსტრუმენტის ვალდებულების კომპონენტზე დარიცხულ დაგროვილ პროცენტს. მეორე კომპონენტმა უნდა წარმოაჩინოს თავდაპირველი წილობრივი კომპონენტი. ამგვარად, საწარმოს არ სჭირდება მოცე-მული ორი კომპონენტის განცალკევება, თუ ზემოაღნიშნული ცვლილებების გამოყენების დაწყებისთვის ვალდებულების კომპონენტი აღარ არის გადავადებული.

97დ. 2008 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა – *„ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება“* - განაპი-რობა მე-4 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ზემოაღნიშნულ ცვლილებას, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში და ამავე პერიოდიდან გამოიყენოს ფასს 7-ის მე-3 პუნქტში, ბასს 28-ის 1-ელ პუნქტში და ბასს 31-ის 1-ელ პუნქტში 2008 წლის მაისში შეტანილი ცვლილებებიც. საწარმოს ზემოაღნიშნული ცვლილებების გამოყენების უფლება აქვს რეტროსპექტულად.

 © IFRS Foundation

97ე. მე-11 და მე-16 პუნქტები შეიცვალა 2009 წლის ოქტომბერში გამოცემული დოკუმენტის - *„აქციის უფლებების გამოშვების კლასიფიკაცია“* - შესაბამისად. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2010 წლის 1 თებერვალს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს ამ ცვლილებებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

97ვ. [გაუქმებულია]

97ზ. 2010 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - *„ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება“* - გამოიწვია 97ბ პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2010 წლის 1 ივლისს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება.

97თ. [გაუქმებულია]

97ი. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 10-მა და ფასს 11-მა - *„ერთობლივი საქმიანობა“* - გამოიწვია 4(ა) და მგ29 პუნქტების შეცვლა. საწარმომ აღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 10-სა და ფასს 11-ს.

97კ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა გამოიწვია მე-11 პუნქტში მოცემული სამართლიანი ღირებულების განმარტებისა და 23-ე და მგ32 პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.

97ლ. 2011 წლის ივნისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - *„სხვა სრული შემოსავლის მუხლების წარდგენა“* (ბასს 1-ის შესწორებები) - გამოიწვია მე-40 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ბასს 1-ის 2011 წლის ივნისის შესწორებულ ვერსიას.

97მ. 2011 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - *„ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა“* (ბასს 32-ის შესწორებები) გამოიწვია მგ38 პუნქტის გაუქმება და მგ38ა-მგ38ვ პუნქტების დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად, 2014 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო უფრო ადრინდელი თარიღისთვის გამოიყენებს ამ ცვლილებებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში და ამასთან განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს ყველა ინფორმაცია, რომლის გამჟღავნებაც მოითხოვება ამ დოკუმენტით.

97ნ. 2011 წლის დეკემბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - *„განმარტებითი შენიშვნები - ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა“* (ფასს 7-ის შესწორებები) - გამოიწვია 43-ე პუნქტის შეცვლა, რის შედეგადაც საწარმო ვალდებული გახდა, განმარტებით შენიშვნებში გაემჟღავნებინა ყველანაირი ინფორმაცია, რომელიც მოითხოვებოდა ფასს 7-ის 13ბ-13ე პუნქტებით, ფინანსური აქტივების აღიარებასთან დაკავშირებით, რომლებიც განეკუთვნება ფასს 7-ის 13ა პუნქტის მოქმედების სფეროს. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2013 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის და ასევე ამ წლიური პერიოდების შუალედური პერიოდებისთვისაც. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილების შედეგად მოთხოვნილი განმარტებები უნდა წარმოადგინოს რეტროსპექტულად.

97ო. 2012 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - *„ფასს სტანდარტების ყოველწლიური გაუმჯობესება, 2009-2011 წლების ციკლი“* - გამოიწვია 35-ე, 37-ე და 39-ე პუნქტების შეცვლა და 35ა პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად ბასს 8-ის - *„სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“* - შესაბამისად, 2013 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

97პ. 2012 წლის ოქტომბერში გამოცემულმა დოკუმენტმა - *„საინვესტიციო საწარმოები“* (ფასს 10-ის, ფასს 12-ისა და ბასს 27-ის შესწორებები) - გამოიწვია მე-4 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება უნდა გამოიყენოს 2014 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებული

წლიური პერიოდებისათვის. ნებადართულია დოკუმენტით - *„საინვესტიციო საწარმოები“* - გათვალისწინებული ცვლილებების ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებას უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან იმავე პერიოდისთვის უნდა გამოიყენოს დოკუმენტით - *„საინვესტიციო საწარმოები“* - გათვალისწინებული ყველა ცვლილება.

97ჟ. [გაუქმებულია]

97რ. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა – *„ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“* - გამოიწვია მგ21 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.

97ს. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-3, მე-4, მე-8, მე-12, 23-ე, 31-ე, 42-ე, 96გ, მგ2 და მგ30 პუნქტების შეცვლა და 97ვ, 97თ და 97ჟ პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.

97ტ. 2016 წლის იანვარში გამოცემულმა ფასს 16-მა - *„იჯარა“* - გამოიწვია მგ9 და მგ10 პუნქტების შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 16-ს.

97უ. 2017 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 17-მა – *„სადაზღვევო ხელშეკრულებები“* – გამოიწვია მე-4, მგ8 და მგ36 პუნქტების შეცვლა და 33ა პუნქტის დამატება. 2020 წლის ივნისში გამოცემული დოკუმენტის – *„ფასს 17-ის შესწორებები“* – შედეგად ისევ შეიცვალა მე-4 პუნქტი. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 17-ს.

სხვა ოფიციალური დოკუმენტების გაუქმება

98. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის ბასს 32-ს - *„ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები და წარდგენა“*, რომელიც შესწორდა 2000 წელს[2].

99. ეს სტანდარტი ცვლის შემდეგ ინტერპრეტაციებსაც:

   ა) იმკ-5 - *„ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაცია – პირობითი ანგარიშსწორების პირობები“;*

   ბ) იმკ-16 – *„სააქციო კაპიტალი – გამოსყიდული საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები (გამოსყიდული აქციები)“;* და

   გ) იმკ-17 – *„საკუთარი კაპიტალი – კაპიტალის ოპერაციებთან დაკავშირებული დანახარჯები“.*

100. წინამდებარე სტანდარტით უქმდება ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის ინტერპრეტაციის პროექტი D34 – *„ფინანსური ინსტრუმენტები – მფლობელის მიერ გამოსასყიდი უფლებები ან ინსტრუმენტები“.*

2. 2005 წლის აგვისტოში ბასსს-მა ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ყველა განმარტებითი შენიშვნა გადაიტანა ფასს 7-ში - *„ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“*.

 © IFRS Foundation

დანართი
მითითებები გამოყენებაზე
ბასს 32 – „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა“

წინამდებარე დანართი სტანდარტის განუყოფელი ნაწილია.

მგ1. მოცემულ დანართში ახსნილი და ილუსტრირებულია სტანდარტის კონკრეტული ასპექტები.

მგ2. სტანდარტი არ ეხება ფინანსური ინსტრუმენტების აღიარების ან შეფასების საკითხებს. ფინანსური აქტივებისა და და ფინანსური ვალდებულებების აღიარებისა და შეფასების მოთხოვნები მოცემულია ფასს 9-ში - „*ფინანსური ინსტრუმენტები*“.

განმარტებები (პუნქტები 11-14)

ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები

მგ3. ვალუტა (ფულადი სახსრები) ფინანსური აქტივია, რადგან იგი წარმოადგენს გაცვლის საშუალებას და, ამდენად, ყველა ოპერაციის შეფასებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენის საფუძველს. ფულადი დეპოზიტი ბანკში ან სხვა ანალოგიურ ფინანსურ დაწესებულებაში ასევე წარმოადგენს ფინანსურ აქტივს, რადგან იგი წარმოადგენს დეპოზიტორის სახელშეკრულებო უფლებას, ამ დაწესებულებიდან მიიღოს ფულადი სახსრები ან გამოწეროს ჩეკი ან სხვა ანალოგიური ინსტრუმენტი ანგარიშზე არსებული ნაშთიდან, კრედიტორის სასარგებლოდ ფინანსური ვალდებულებების დასაფარად.

მგ4. ქვემოთ ჩამოთვლილია ზოგადი მაგალითები იმ ფინანსური აქტივებისა, რომლებიც წარმოადგენს სახელშეკრულებო უფლებას მომავალში ფულადი სახსრების მისაღებად და იმ ფინანსური ვალდებულებებისა, რომლებიც მომავალში ფულადი სახსრების გადახდის სახელშეკრულებო ვალდებულებას წარმოადგენს:

ა) სავაჭრო ურთიერთობებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები და ვალდებულებები;

ბ) მისაღები და გასანაღდებელი თამასუქები;

გ) მისაღები და გადასახდელი სესხები; და

დ) მისაღები და გასანაღდებელი ობლიგაციები.

თითოეულ განხილულ შემთხვევაში, ერთი მხარის სახელშეკრულებო უფლებას - მიიღოს (ან ვალდებულებას გადაიხადოს) ფულადი სახსრები, შეესაბამება მეორე მხარის ვალდებულება გადახდის (ან უფლება მიღების) შესახებ.

მგ5. სხვა ტიპის ფინანსურ ინსტრუმენტს წარმოადგენს ინსტრუმენტი, რომლის ეკონომიკურ სარგებელს წარმოადგენს ფინანსური აქტივის, მაგრამ არა ფულადი სახსრების, მიღება ან გაცემა. მაგალითად, გასანაღდებელი თამასუქები, რომელთა დაფარვა ხდება სახელმწიფო ობლიგაციებით, მფლობელს სახელშეკრულებო უფლებას აძლევს, მიიღოს, ხოლო ემიტენტს - სახელშეკრულებო ვალდებულებას - მიაწოდოს სახელმწიფო ობლიგაციები და არა ფულადი სახსრები. ობლიგაციები წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს, რადგან ეს არის სახელმწიფოს მიერ გამოშვებული ვალდებულებები - გადაიხადოს ფულადი სახსრები. ამიტომ ობლიგაციები მფლობელისათვის ფინანსური აქტივია, ხოლო მისი ემიტენტისათვის – ფინანსური ვალდებულება.

მგ6. „უვადო“ სავალო ინსტრუმენტები, როგორიცაა: „უვადო“ ობლიგაციები, ობლიგაციები უზრუნველყოფის გარეშე და ფასიანი ქაღალდების თამასუქები, ჩვეულებრივ, მის მფლობელს ანიჭებს სახელშეკრულებო უფლებას, ანაზღაურება მიიღოს პროცენტის სახით განსაზღვრულ თარიღებში, განუსაზღვრელი მომავალი პერიოდის განმავლობაში, ძირი თანხის მიღების გარეშე ან ძირი თანხის მიღების უფლებით, მაგრამ ისეთი პირობებით, რაც ნაკლებად სავარაუდოა ან გათვალისწინებულია შორეულ მომავალში. მაგალითად, საწარმომ შეიძლება გამოუშვას ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტი, რომლითაც მუდმივად მოითხოვება ყოველწლიური გადახდა 8%-იანი

გამოცხადებული საპროცენტო განაკვეთით გამოცხადებული ნომინალური ღირებულებიდან, ან 1,000 ფულადი ერთეულის[3] ტოლი ძირი თანხიდან. იმ დაშვებით, რომ გამოშვებული ინსტრუმენტის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი გამოშვების მომენტისათვის შეადგენს 8%-ს, ემიტენტი თავის თავზე იღებს სახელშეკრულებო ვალდებულებას, რომ მომავალში განახორციელებს პროცენტის გადახდის ნაკადს 1,000 ფე-ს ტოლი სამართლიანი ღირებულების (დღევანდელი ღირებულების) თანხიდან. ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელსა და ემიტენტს შესაბამისად წარმოეშობათ ფინანსური აქტივი და ფინანსური ვალდებულება.

მგ7. სახელშეკრულებო უფლება ან ვალდებულება ფინანსური ინსტრუმენტების მიღების, გადაცემის ან გაცვლის თაობაზე, თავისთავად წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტს. სახელშეკრულებო უფლებებისა და ვალდებულების ჯაჭვი (თანმიმდევრობა) კლასიფიცირდება ფინანსურ ინსტრუმენტად, თუ მისი საბოლოო შედეგი ფულადი სახსრების მიღება ან გადახდაა ან წილობრივი ინსტრუმენტის შეძენა ან გამოშვებაა.

მგ8. სახელშეკრულებო უფლების განხორციელების შესაძლებლობა ან მოთხოვნა სახელშეკრულებო ვალდებულების დაკმაყოფილების შესახებ, შეიძლება იყოს აბსოლუტური სიდიდის ან დამოკიდებული მომავალში მოსახდენ რომელიმე მოვლენაზე. მაგალითად, ფინანსური გარანტია არის სესხის გამცემის სახელშეკრულებო უფლება, ფულადი სახსრები მიიღოს გარანტიის გამცემისაგან და გარანტიის გამცემის შესაბამისი სახელშეკრულებო ვალდებულება გადაუხადოს სესხის გამცემს, თუ მსესხებელი ვერ დაფარავს სესხს. აქ სახელშეკრულებო უფლება და ვალდებულება არსებობს წარსული ოპერაციის ან მოვლენის გამო (გარანტიის მიღება), მიუხედავად იმისა, რომ სესხის გამცემის შესაძლებლობა, განახორციელოს თავისი უფლება და გარანტიის გამცემს მოსთხოვოს ვალდებულების შესრულება, დამოკიდებულია მსესხებლის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობაზე. პირობითი უფლება და ვალდებულება აკმაყოფილებს ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულებების ცნებას, მიუხედავად იმისა, რომ ბევრი ამგვარი აქტივი არ აკმაყოფილებს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების მოთხოვნებს. პირობითი უფლებებისა და ვალდებულებების სხვა მაგალითები შესაძლოა იყოს ხელშეკრულებები, რომლებიც განეკუთვნება ფასს 17-ის მოქმედების სფეროს.

მგ9. იჯარა, როგორც წესი, წარმოქმნის მეიჯარის უფლებას - მიიღოს და მოიჯარის ვალდებულებას - განახორციელოს გადახდების ნაკადი, რომელიც არსებითად იგივეა, რაც სასესხო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ძირი და სარგებლის თანხების შერეული გადახდა. მეიჯარე ასახავს ინვესტიციას, ფინანსური იჯარის ფარგლებში მისაღები თანხის ოდენობით, ნაცვლად იმისა, რომ ასახოს თვითონ ფინანსური იჯარით გაცემული აქტივი. შესაბამისად, მეიჯარე ფინანსურ იჯარას მიიჩნევს ფინანსურ ინსტრუმენტად. ფასს 16-ის თანახმად, მეიჯარე არ აღიარებს საოპერაციო იჯარის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საიჯარო გადახდების მიღების უფლებას. მეიჯარე აგრძელებს თავად საიჯარო აქტივის აღიარებას და არ აღიარებს ხელშეკრულების მიხედვით მომავალში მისაღებ თანხას. შესაბამისად, მეიჯარე საოპერაციო იჯარას არ მიიჩნევს ფინანსურ ინსტრუმენტად, გარდა ცალკეული გადახდებისა, რომელთა გადახდის ვადა დამდგარია და რომლებიც გადასახდელი აქვს მოიჯარეს.

მგ10. ფიზიკური აქტივები (როგორიცაა მარაგები, ძირითადი საშუალებები), აქტივების გამოყენების უფლებები და არამატერიალური აქტივები (მაგალითად, პატენტები და სავაჭრო ნიშნები) არ წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს. ამგვარი ფიზიკური აქტივების, აქტივების გამოყენების უფლებებისა და არამატერიალური აქტივების კონტროლი ქმნის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების შემოსვლის შესაძლებლობას საწარმოში, მაგრამ არ წარმოშობს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების მიღების მიმდინარე უფლებას.

მგ11. ისეთი აქტივები, როგორიცაა წინასწარ გადახდილი ხარჯები, რომელთა შესაბამისი სამომავლო ეკონომიკური სარგებელი გულისხმობს საქონლის ან მომსახურების მიღებას და არა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების მიღების უფლებას, არ წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს. ანალოგიურად, გადავადებული ამონაგები და საგარანტიო ვალდებულებების მუხლების უმრავლესობა, არ მიეკუთვნება ფინანსურ ვალდებულებებს, რადგან მათთან დაკავშირებული მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის გასვლა გულისხმობს საქონლისა და მომსახურების მიწოდებას და არა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების გასვლას.

3. ამ მითითებებში ფულადი თანხები გამოსახულია „ფულად ერთეულებში“ (ფე).

 © IFRS Foundation

მგ12. არასახელშეკრულებო ვალდებულებები ან აქტივები, როგორიცაა მოგებიდან გადასახადები, რომელიც წარმოიშობა საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად, ასევე არ წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებებს ან ფინანსურ აქტივებს. მოგებიდან გადასახადების ბუღალტრული აღრიცხვა განხილულია ბასს 12-ში - *„მოგებიდან გადასახადები"*. ანალოგიურად, კონსტრუქციული ვალდებულება, როგორც ეს განსაზღვრულია ბასს 37-ში - „ანა*რიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები"*, არ წარმოიშობა ხელშეკრულებების საფუძველზე და შესაბამისად არ წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებას.

წილობრივი ინსტრუმენტები

მგ13. წილობრივი ინსტრუმენტების მაგალითებია არადაბრუნებადი ჩვეულებრივი აქციები, გარკვეული დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტი (იხ. პუნქტები 16ა და 16ბ), გარკვეული ინსტრუმენტი, რომელიც საწარმოს ვალდებულებას აკისრებს, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი, მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში (იხ. პუნქტები 16გ და 16დ), გარკვეული ტიპის პრივილეგირებული აქციები (იხ. პუნქტები მგ25 და მგ26) და ვარანტები ან ოფციონები ემიტენტი საწარმოს ფიქსირებული ოდენობის არადაბრუნებადი ჩვეულებრივი აქციების ხელმოწერაზე ან შეძენაზე ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ. საწარმოს ვალდებულება ფიქსირებული რაოდენობის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვებაზე ან შეძენაზე, ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ წარმოადგენს საწარმოს წილობრივ ინსტრუმენტს (ისეთი შემთხვევების გარდა, რომლებიც აღწერილია 22ა პუნქტში). თუმცა, თუ ასეთი ხელშეკრულება ითვალისწინებს საწარმოს ვალდებულებას ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე (რომელიც არ არის ხელშეკრულება, რომელიც წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირდება 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად), იგი ამავე დროს წარმოშობს გამოსყიდვის თანხის დღევანდელი ღირებულების ოდენობის ვალდებულებას (იხ. პუნქტი მგ27(ა)). არადაბრუნებადი ჩვეულებრივი აქციების ემიტენტი ოფიციალურად ახორციელებს განაწილებას და იურიდიულად ხდება ვალდებული, აქციონერთა წინაშე ამგვარად რომ მოიქცეს. ეს შეიძლება მოხდეს დივიდენდების გამოცხადების შემდეგ, ან, როცა მიმდინარეობს საწარმოს ლიკვიდაცია და ვალდებულებების დაკმაყოფილების შემდეგ დარჩენილი ნებისმიერი აქტივი ნაწილდება აქციონერებზე.

მგ14. საწარმოს მიერ ქოლ-ოფციონის ან სხვა ანალოგიური ხელშეკრულების შეძენა, რომელიც მას თავისი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობის გამოსყიდვის უფლებას აძლევს, ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, არ წარმოადგენს საწარმოს ფინანსურ აქტივს (ისეთი შემთხვევების გარდა, რომლებიც აღწერილია 22ა პუნქტში). ამის ნაცვლად, ასეთი ხელშეკრულებებისთვის გადახდილი ნებისმიერი კომპენსაცია აკლდება საწარმოს საკუთარ კაპიტალს.

ინსტრუმენტების კლასი, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია უკავია ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით (პუნქტები 16ა(ბ) და 16გ(ბ))

მგ14ა. 16ა და 16გ პუნქტების დამახასიათებელი ერთ-ერთი თავისებურება იმაში გამოიხატება, რომ ფინანსური ინსტრუმენტები შედის ისეთ კლასში, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით.

მგ14ბ. იმისათვის, რომ განსაზღვროს, ინსტრუმენტი მიეკუთვნება თუ არა დაქვემდებარებული პოზიციის მქონე ინსტრუმენტების კლასს, საწარმო ინსტრუმენტზე მოთხოვნას ლიკვიდაციის შემთხვევაში იხილავს იმგვარად, თითქოს ლიკვიდაციას ახდენს ინსტრუმენტზე კლასიფიკაციის მინიჭების თარიღისათვის. საწარმომ ხელახლა უნდა შეაფასოს ეს კლასიფიკაცია, თუ შესაბამისი გარემოებები შეიცვლება. მაგალითად, თუ საწარმო უშვებს ან გამოისყიდის სხვა ფინანსურ ინსტრუმენტს, ამან შეიძლება გავლენა იქონიოს იმაზე, მიეკუთვნება თუ არა განსახილველი ინსტრუმენტი ისეთ კლასს, რომელსაც დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით.

მგ14გ. ინსტრუმენტი, რომელსაც უპირატესი უფლება გააჩნია საწარმოს ლიკვიდაციის დროს, არ არის ის ინსტრუმენტი, რომელიც უფლებამოსილია საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციულ წილზე, მაგალითად, ინსტრუმენტს, ლიკვიდაციის შემთხვევაში, უპირატესი უფლება იმ შემთხვევაში გააჩნია, თუ ის მფლობელს უფლებას ანიჭებს ფიქსირებული სიდიდის დივიდენდის

მიღებაზე ლიკვიდაციის დროს, საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციულ წილთან ერთად, როდესაც სხვა მასზე დაქვემდებარებული პოზიციის მქონე კლასის ინსტრუმენტებს (რომლებსაც საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციულ წილზე აქვთ უფლება) არა აქვთ ანალოგიური უფლება ლიკვიდაციის დროს.

მგ14დ. თუ საწარმოს მხოლოდ ერთი კლასის ფინანსური ინსტრუმენტები გააჩნია, ეს კლასი უნდა აისახოს ისე, თითქოს მას დაქვემდებარებული პოზიცია აქვს ინსტრუმენტების ყველა სხვა კლასთან შედარებით.

მთლიანი მოსალოდნელი ფულადი ნაკადები, რომლებიც მისაკუთვნებელია ინსტრუმენტზე მისი მოქმედების ვადის განმავლობაში (პუნქტი 16ა(ე))

მგ14ე მთლიანი მოსალოდნელი ფულადი ნაკადები, რომლებიც მისაკუთვნებელია ამ ინსტრუმენტზე ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში, არსებითად უნდა ეყრდნობოდეს ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში საწარმოს მიერ მიღებულ მოგებას ან ზარალს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული და აუღიარებელი წმინდა აქტივების სამართლიანი ღირებულების ცვლილებას. მოგება ან ზარალი და აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილება უნდა შეფასდეს შესაბამისი ფასს სტანდარტის მიხედვით.

ოპერაცია ინსტრუმენტის მფლობელთან, რომელიც არ არის საწარმოს მესაკუთრე (პუნქტები 16ა და 16გ)

მგ14ვ. შესაძლებელია, რომ დაბრუნებადი ფინანსური ინსტრუმენტის მფლობელმა, ან ისეთი ინსტრუმენტის მფლობელმა, რომელიც საწარმოს ავალდებულებს, მეორე მხარეს გადასცეს საწარმოს წმინდა აქტივების პროპორციული წილი მხოლოდ ლიკვიდაციის შემთხვევაში, საწარმოსთან განახორციელოს ოპერაცია, რომელშიც ის მესაკუთრის როლში არ იქნება. მაგალითად, ინსტრუმენტის მფლობელი შესაძლოა ამავე დროს იყოს საწარმოს დასაქმებული. როდესაც საწარმო იხილავს, შეიძლება თუ არა ინსტრუმენტის კლასიფიცირება წილობრივ ინსტრუმენტად 16ა პუნქტის შესაბამისად, მან უნდა გაითვალისწინოს მხოლოდ ის ფულადი ნაკადები და ინსტრუმენტის ის სახელშეკრულებო პირობები, რომლებიც დაკავშირებულია ინსტრუმენტის მფლობელთან, როგორც საწარმოს მესაკუთრესთან.

მგ14ზ. ამის მაგალითია შეზღუდული პასუხისმგებლობის ამხანაგობა, რომელსაც ჰყავს შეზღუდული პასუხისმგებლობის პარტნიორები (კომანდიტები) და შეუზღუდავი პასუხისმგებლობის პარტნიორები (კომპლემენტარები). ზოგიერთმა შეუზღუდავი პასუხისმგებლობის პარტნიორმა შესაძლოა საწარმოს მისცეს გარანტია და მან ამ გარანტიისთვის ანაზღაურება მიიღოს. ასეთ სიტუაციაში, გარანტია და შესაბამისი ფულადი ნაკადები ინსტრუმენტის მფლობელებს უკავშირდება, როგორც გარანტიის გამცემებს და არა როგორც საწარმოს მესაკუთრეებს. მაშასადამე, ამგვარი გარანტია და შესაბამისი ფულადი ნაკადები არ გამოიწვევს იმას, რომ შეუზღუდავი პასუხისმგებლობის პარტნიორები მიჩნეულ იქნენ შეზღუდული პასუხისმგებლობის პარტნიორებთან შედარებით დაქვემდებარებულ პოზიციაში მყოფად. ამიტომ ეს ფაქტორი უგულებელყოფილ უნდა იქნეს, როდესაც ხდება შეზღუდული პასუხისმგებლობის ამხანაგობის ინსტრუმენტებისა და შეუზღუდავი პასუხისმგებლობის ამხანაგობის ინსტრუმენტების სახელშეკრულებო პირობების იდენტურობის შეფასება.

მგ14თ. მეორე მაგალითია, მოგებაში ან ზარალში მონაწილეობის შეთანხმებები, რომლის თანახმად მოგება/ზარალი ინსტრუმენტის მფლობელებზე ნაწილდება მიმდინარე ან წინა წლებში გაწეული მომსახურების შესაბამისად. ამგვარ შეთანხმებებში ინსტრუმენტების მფლობელებთან არ მონაწილეობენ, როგორც საწარმოს მესაკუთრეები, ამიტომ ეს ფაქტორი არ უნდა იქნეს გათვალისწინებული, როდესაც საწარმო იხილავს 16ა ან 16გ პუნქტში ჩამოთვლილ მახასიათებლებს. თუმცა, ინსტრუმენტის მფლობელებთან დადებული ისეთი შეთანხმებები მოგება/ზარალში მონაწილეობის შესახებ, რომელიც ეყრდნობა მათი ინსტრუმენტების ნომინალურ თანხას, ამავე კლასის სხვა მფლობელების ინსტრუმენტებთან შედარებით, ისეთი ოპერაციაა, სადაც ინსტრუმენტის მფლობელები გამოდიან მესაკუთრის როლში. ამიტომ. ეს ფაქტორი გათვალისწინებულ უნდა იქნეს 16ა ან 16გ პუნქტში ჩამოთვლილი მახასიათებლების განხილვისას.

მგ14ი. ინსტრუმენტის მფლობელსა (არამესაკუთრის რანგში) და ემიტენტ საწარმოს შორის დადებული გარიგებების შესაბამისი ფულადი ნაკადები და სახელშეკრულებო ვადები და პირობები ეკვი-

 © IFRS Foundation

ვალენტური გარიგების ვადებისა და პირობების მსგავსი უნდა იყოს, რომელიც შეიძლება განხორციელდეს ემიტენტ საწარმოსა და სხვა მხარეს შორის, რომელიც ინსტრუმენტის მფლობელი არ არის.

სხვა ფინანსური ინსტრუმენტის ან ხელშეკრულების არქონა, რომლის მთლიანი ფულადი ნაკადები არსებითად ზღუდავს ან განსაზღვრავს ინსტრუმენტის მფლობელის ნარჩენ შემოსავლიანობას (პუნქტები 16ბ და 16დ)

მგ14კ. ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტის წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირების ერთ-ერთი პირობა, რომელიც სხვა მხრივ აკმაყოფილებს 16ა ან 16გ პუნქტის კრიტერიუმებს, მდგომარეობს იმაში, რომ საწარმოს არ უნდა ჰქონდეს სხვა ფინანსური ინსტრუმენტი ან ხელშეკრულება, რომელსაც (ა) აქვს მთლიანი ფულადი ნაკადები, რომლებიც არსებითად ეყრდნობა ინსტრუმენტის მოქმედების ვადის განმავლობაში საწარმოს მიერ მიღებულ მოგებას ან ზარალს, აღიარებული წმინდა აქტივების ცვლილებას, ან აღიარებული და აუღიარებელი წმინდა აქტივების სამართლიანი ღირებულების ცვლილებას და (ბ) ისეთი გავლენა, რომელიც არსებითად ზღუდავს ან განსაზღვრავს დაბრუნებადი ინსტრუმენტების მფლობელების ნარჩენ შემოსავლიანობას. ქვემოთ ჩამოთვლილმა ინსტრუმენტებმა, როდესაც ხელშეკრულება დადებულია არადაკავშირებულ მხარესთან და ეყრდნობა ჩვეულებრივ კომერციულ პირობებს, ნაკლებად სარწმუნოა, რომ ხელს შეუშლის ისეთი ინსტრუმენტების წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირებას, რომელიც სხვა მხრივ აკმაყოფილებს 16ა ან 16გ პუნქტის კრიტერიუმებს:

ა) ინსტრუმენტები, რომელთა მთლიანი ფულადი ნაკადები არსებითად ეყრდნობა საწარმოს სპეციფიკურ აქტივებს;

ბ) ინსტრუმენტები, რომელთა მთლიანი ფულადი ნაკადები ეყრდნობა ამონაგების მიმართ დადგენილ პროცენტს;

გ) ხელშეკრულებები, რომლებიც განკუთვნილია ცალკეული დასაქმებულის დაჯილდოებისთვის მათ მიერ საწარმოსთვის გაწეული მომსახურებისთვის;

დ) ხელშეკრულებები, რომლებიც მოითხოვს მოგებიდან უმნიშვნელო პროცენტული წილის გადახდას გაწეული მომსახურების ან მიწოდებული საქონლისთვის.

წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები

მგ15. ფინანსური ინსტრუმენტები მოიცავს როგორც პირველად ფინანსურ ინსტრუმენტებს, მაგალითად მოთხოვნებსა და ვალდებულებებს და წილობრივ ფასიან ქაღალდებს, ასევე წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებსაც, როგორიცაა ფინანსური ოფციონი, ფიუჩერსები და ფორვარდები, საპროცენტო განაკვეთის სვოპები და სავალუტო სვოპები. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები აკმაყოფილებს ფინანსური ინსტრუმენტის ცნებას, ამიტომ ისინიც, შესაბამისად, მოცემული სტანდარტის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება.

მგ16. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები ისეთ უფლებებსა და ვალდებულებებს წარმოქმნის, რომლებიც შედეგად მოჰყვება ერთი მხარის მიერ მეორეზე ერთი ან ერთზე მეტი ფინანსური რისკის გადაცემას, რომელიც დამახასიათებელია ძირითადი პირველადი ფინანსური ინსტრუმენტისათვის. თავდაპირველად, წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები ერთ მხარეს აძლევს სახელშეკრულებო უფლებას, მეორე მხარეს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით, ან მეორე მხარესთან ფინანსური აქტივების გაცვლის ვალდებულებას, მისთვის პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით. თუმცა, საზოგადოდ,[4] წარმოებული ინსტრუმენტები არ გულისხმობს ძირითადი თავდაპირველი ფინანსური ინსტრუმენტის გადაცემას ხელშეკრულების დაწყებისას და აუცილებელი არ არის, ასეთ გადაცემას ადგილი ჰქონდეს ხელშეკრულების ვადის განმავლობაში. ზოგიერთი ინსტრუმენტი მოიცავს გაცვლის უფლებასაც და ვალდებულებასაც. რადგან გაცვლის პირობები თავიდანვე განისაზღვრება წარმოებული ინსტრუმენტებისათვის, ფინანსურ ბაზრებზე ფასების ცვლილებებთან დაკავშირებით, ეს პირობები შეიძლება ხელსაყრელი ან არახელსაყრელი გახდეს.

---

4. ეს ეხება წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების უმეტესობას, მაგრამ ყველას არა, მაგ., საპროცენტო განაკვეთის ზოგიერთი სვოპის ძირი თანხა იცვლება დასაწყისში (და ხელახლა იცვლება ვადის გასვლისას).

მგ17. ფინანსური ინსტრუმენტების ფუთ-ოფციონი ან ქოლ-ოფციონი ფინანსური აქტივების ან ფინანსური ვალდებულებების გაცვლის შესახებ (მაგალითად, ისეთი ფინანსური ინსტრუმენტები, რომლებიც არ წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტებს) მის მფლობელს უფლებას აძლევს, მიიღოს პოტენციური მომავალი ეკონომიკური სარგებელი, რომელიც დაკავშირებულია ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული ფინანსური ინსტრუმენტის სამართლიანი ღირებულების ცვლილებებთან. და პირიქით, ოფციონის გამყიდველი თავის თავზე წინასწარ იღებს ვალდებულებას, უარი თქვას პოტენციურ მომავალი ეკონომიკურ სარგებელზე ან განიცადოს პოტენციური მომავალი ზარალი ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული ფინანსური ინსტრუმენტის სამართლიანი ღირებულების ცვლილებებთან დაკავშირებით. მესაკუთრის სახელშეკრულებო უფლება და ოფციონის გამყიდველის ვალდებულება, შესაბამისად, აკმაყოფილებს ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების განმარტებებს. ოფციონის ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული ფინანსური ინსტრუმენტი შეიძლება ნებისმიერი ფინანსური აქტივი იყოს, აქციებისა და პროცენტიანი ვალდებულებების ჩათვლით. ოფციონი გამყიდველისაგან შეიძლება მოითხოვდეს სავალო ინსტრუმენტის ემისიას და არა ფინანსური აქტივის გადაცემას, მაგრამ ოფციონის საფუძვლად აღებული ინსტრუმენტი დარჩება მესაკუთრის ფინანსურ ინსტრუმენტად, მიუხედავად ოფციონის აღსრულებისა. ოფციონის მფლობელის უფლება - აქტივები გაცვალოს პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით და გამყიდველის ვალდებულება - აქტივები გაცვალოს პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით, განსხვავდება იმ ხელშეკრულების საფუძვლად აღებული აქტივებისაგან, რომელიც უნდა გაიცვალოს ოფციონის აღსრულების შემთხვევაში. მესაკუთრის უფლებასა და გამყიდველის ვალდებულებაზე გავლენას არ ახდენს ოფციონის აღსრულების ალბათობა.

მგ18. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტის მეორე მაგალითია ფორვარდული ხელშეკრულება ექვსთვიანი დაფარვის ვადით, რომლის მიხედვითაც ერთი მხარე (მყიდველი) ვალდებულებას იღებს გასცეს 1,000,000 ფე ფულადი სახსრები, 1,000,000 ფე ნომინალური ღირებულების ფიქსირებულგანაკვეთიანი სახელმწიფო ობლიგაციების სანაცვლოდ, ხოლო მეორე მხარე (მყიდველი) - ვალდებულებას იღებს გასცეს 1,000,000 ფე ნომინალური ღირებულების მქონე ფიქსირებულგანაკვეთიანი სახელმწიფო ობლიგაციები, 1,000,000 ფე-ს ფულადი სახსრების სანაცვლოდ. ექვსი თვის განმავლობაში, ორივე მხარეს აქვს სახელშეკრულებო უფლება და სახელშეკრულებო ვალდებულება ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლის შესახებ. თუ სახელმწიფო ობლიგაციების საბაზრო ფასი გადააჭარბებს 1,000,000 ფე-ს, პირობები შეიცვლება მყიდველის სასარგებლოდ და არახელსაყრელი გახდება გამყიდველისათვის; თუ ობლიგაციების საბაზრო ფასი დაეცემა 1,000,000 ფე-ზე დაბლა, შედეგი საპირისპირო იქნება. მყიდველს აქვს როგორც სახელშეკრულებო უფლება (ფინანსური აქტივი), ქოლ-ოფციონის უფლების მსგავსად, ასევე სახელშეკრულებო ვალდებულება (ფინანსური ვალდებულება), გაყიდული ფუთ-ოფციონის უფლების მსგავსად; გამყიდველს აქვს როგორც სახელშეკრულებო უფლება (ფინანსური აქტივი), ფუთ-ოფციონის უფლების მსგავსად, ასევე სახელშეკრულებო ვალდებულება (ფინანსური ვალდებულება), გაყიდული ქოლ-ოფციონის უფლების მსგავსად. ოფციონების მსგავსად, ეს სახელშეკრულებო უფლებები და ვალდებულებები წარმოშობს ფინანსურ აქტივებსა და ფინანსურ ვალდებულებებს, რომლებიც გამოყოფილია და განსხვავდება ძირითადი ფინანსური ინსტრუმენტებისაგან (გასაცვლელი ობლიგაციები და ფულადი სახსრები). ფორვარდულ ხელშეკრულებასა და ოფციონის ხელშეკრულებას შორის მნიშვნელოვანი განსხვავება ის არის, რომ ფორვარდული ხელშეკრულების დროს ორივე მხარეს ვალდებულების შესრულება ევალება შეთანხმებულ დროში, ხოლო ოფციონის ხელშეკრულების დროს შედეგს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ ექნება ადგილი, როდესაც ოფციონის მფლობელი გადაწყვეტს მის აღსრულებას.

მგ19 მრავალი სხვა ტიპის წარმოებული ინსტრუმენტი გულისხმობს მომავალში გაცვლის უფლებასა და ვალდებულებას, მათ შორის საპროცენტო განაკვეთისა და სავალუტო სვოპები, საპროცენტო განაკვეთის ქეფები, ქოლარები და ფლორები, სავალო ვალდებულებები, ევროთამასუქების გამოშვების პროგრამები და აკრედიტივი. საპროცენტო განაკვეთის სვოპის ხელშეკრულება შეიძლება აღქმულ იქნეს როგორც ფორვარდული ხელშეკრულების ნაირსახეობა, რომლის დროსაც მხარეები სამომავლოდ შეთანხმდებიან თანამიმდევრულ ფულადი თანხების გაცვლაზე, რომელთაგან ერთი თანხის გამოთვლა ხდება ცვალებადი საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით და მეორე თანხის - ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთით. ფიუჩერსული ხელშეკრულება ფორვარდული ხელშეკრულების ნაირსახეობაა, რომელიც, ძირითადად,

© IFRS Foundation

განსხვავდება იმით, რომ ფიუჩერსული ხელშეკრულებები სტანდარტიზებულია და მიმოიქცევა ბირჟაზე.

არაფულადი მუხლების ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებები (პუნქტები 8-10)

მგ20. არაფულადი აქტივების ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებები არ აკმაყოფილებს ფინანსური ინსტრუმენტის განმარტებას, რადგან ერთი მხარის სახელშეკრულებო უფლება, მიიღოს არაფულადი აქტივი ან მომსახურება და მეორე მხარის შესაბამისი ვალდებულება არ წარმოშობს არც ერთი მხარის მიმდინარე უფლებას ან ვალდებულებას ფინანსური აქტივის მიღებაზე, გადაცემაზე ან გაცვლაზე. მაგალითად, ხელშეკრულებები, რომლებიც გულისხმობს ანგარიშსწორებას მხოლოდ არაფულადი აქტივის მიღებით ან მიწოდებით (მაგალითად, ოფციონი, ფიუჩერსული ან ფორვარდული ხელშეკრულება ვერცხლზე) არ წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტებს. ბევრი სასაქონლო ხელშეკრულება ასეთი ტიპისაა. ზოგიერთი სასაქონლო ხელშეკრულება კი ფორმით სტანდარტიზებულია და მიმოიქცევა ორგანიზებულ ბაზრებზე იმავენაირად, როგორც ზოგიერთი წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი. მაგალითად, სასაქონლო ფიუჩერსული ხელშეკრულება შეიძლება ადვილად გაიყიდოს ან შემენილ იქნეს ფულზე, რადგან იგი ჩართულია ბირჟის კოტირებაში და მრავალჯერ შეიძლება მისი ხელიდან ხელში გადასვლა. თუმცა, ხელშეკრულების მყიდველი და გამყიდველი მხარეები, ფაქტობრივად, ვაჭრობენ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საქონლით. სასაქონლო ხელშეკრულების ფულად სახსრებზე ყიდვის ან გაყიდვის შესაძლებლობა, ამგვარი ყიდვა-გაყიდვის სიმარტივე და მოლაპარაკების წარმოების საშუალება საქონლის მიღების ან მიწოდების ვალდებულების ფულადი სახსრებით დაფარვის შესახებ, არ ცვლის ხელშეკრულების მახასიათებლებს იმგვარად, რომ წარმოიქმნებოდეს ფინანსური ინსტრუმენტი. თუმცაღა, არაფულადი აქტივის ყიდვა-გაყიდვის ზოგიერთი ხელშეკრულება, რომელიც შეიძლება დაიფაროს ნეტო მეთოდით ან ფინანსური ინსტრუმენტების ურთიერთგაცვლით, ან რომელშიც არაფულადი მუხლი მარტივად გადაიცვლება ნაღდ ფულზე, წარმოადგენს წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროს, ისე თითქოს ისინი ფინანსური ინსტრუმენტებია (იხ. პუნქტი 8).

მგ21. ისეთი შემთხვევების გარდა, რომლებსაც ითვალისწინებს ფასს 15 - *„ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“*, სხვა შემთხვევაში ხელშეკრულება, რომელიც გულისხმობს ფიზიკური აქტივების მიღებას ან მიწოდებას, არ წარმოშობს ერთი მხარისათვის ფინანსურ აქტივსა და მეორე მხარისათვის - ფინანსურ ვალდებულებას, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ნებისმიერი შესაბამისი გადახდა გადატანილია იმ თარიღის შემდეგ, როდესაც უნდა მოხდეს ფიზიკური აქტივების გადაცემა. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც საქონლის ყიდვა-გაყიდვა ხდება სავაჭრო კრედიტის საფუძველზე.

მგ22. ზოგიერთი ხელშეკრულება დაკავშირებულია საქონელთან, მაგრამ არ გულისხმობს გადახდას საქონლის ფიზიკური მიღებით ან მიწოდებით. ისინი ითვალისწინებს ფულადი სახსრებით გადახდას, რომლის ოდენობაც განისაზღვრება ხელშეკრულებაში ნაჩვენები ფორმულის თანახმად, მაგრამ არა ფიქსირებული ფულადი თანხებით. მაგალითად, ობლიგაციის ძირი თანხა შესაძლებელია გაანგარიშებულ იქნეს ნავთობის ფიქსირებული რაოდენობის საბაზრო ფასის მიხედვით, რომელიც დომინირებს ობლიგაციის დაფარვის დღისათვის. ძირი თანხა ინდექსირდება საქონლის ფასის მიხედვით, მაგრამ მისი დაფარვა ხდება მხოლოდ ფულადი სახსრებით. ამგვარი ხელშეკრულება წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტს.

მგ23. ფინანსური ინსტრუმენტის განმარტება აგრეთვე მოიცავს ისეთ ხელშეკრულებას, რომელიც წარმოშობს არაფულად აქტივს ან ვალდებულებას ფინანსური აქტივის ან ვალდებულების დამატების სახით. ასეთი ფინანსური ინსტრუმენტი, ხშირად, ერთ მხარეს აძლევს ფინანსური აქტივის არაფინანსურ აქტივზე გაცვლის უფლებას. მაგალითად, ნავთობთან დაკავშირებული ობლიგაცია შეიძლება მის მფლობელს აძლევდეს პერიოდულად ფიქსირებული პროცენტების მიღებისა და ობლიგაციის დაფარვის თარიღისათვის ფულადი სახსრების ფიქსირებული ოდენობის მიღების უფლებებს და ძირი თანხის სანაცვლოდ ნავთობის ფიქსირებული რაოდენობის მიღების არჩევანის (ოფციონის) უფლებას. ამ ოფციონის განხორციელების სურვილი ცვალებადი იქნება დროის სხვადასხვა მომენტისათვის და დამოკიდებული იქნება ნავთობის სამართლიანი ღირებულების თანაფარდობაზე, ობლიგაციით გათვალისწინებული ნავთობისა და ფულადი სახსრების გასაცვლელ კურსთან (გასაცვლელი ფასი). ობლიგაციის მესაკუთრის განზრახვა ოფციონის აღსრულებაზე გავლენას არ ახდენს აქტივების კომპონენტების არსზე. მესაკუთრის ფინანსური

აქტივი და ემიტენტის ფინანსური ვალდებულება ობლიგაციას აქცევს ფინანსურ ინსტრუმენტად, მიუხედავად სხვა ტიპის აქტივებისა და ვალდებულებებისა, რომლებიც აგრეთვე წარმოიქმნება.

მგ24. [გაუქმებულია]

წარდგენა

ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი (პუნქტები 15-27)

სახელშეკრულებო ვალდებულების არარსებობა ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემაზე (პუნქტები 17-20)

მგ25. პრივილეგირებული აქციები შეიძლება გამოშვებულ იქნეს სხვადასხვა უფლებით. პრივილეგირებული აქციების ფინანსურ ვალდებულებად ან წილობრივ ინსტრუმენტად კლასიფიცირების დროს, საწარმომ უნდა შეაფასოს აქციებთან დაკავშირებული განსაკუთრებული უფლებები იმის დასადგენად, თუ როგორ გამოვლინდება ფინანსური ვალდებულების ძირითადი მახასიათებლები. მაგალითად, პრივილეგირებული აქცია, რომელიც გამოსყიდვას ითვალისწინებს გარკვეული თარიღისათვის ან მფლობელის არჩევანით, აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების ცნებას, რადგან ემიტენტი ვალდებულია აქციის მფლობელს გადასცეს ფინანსური აქტივები. ემიტენტის მიერ, სახსრების უკმარისობის ან საკანონმდებლო შეზღუდვის გამო, პრივილეგირებული აქციების გამოსყიდვის ვალდებულების შესრულების შეუძლებლობა, როდესაც ეს გათვალისწინებულია ხელშეკრულებით, არ იწვევს ვალდებულების გაუქმებას. ემიტენტის არჩევანის უფლება, გამოიყიდოს აქციები, არ აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების ცნებას, რადგან ემიტენტს არა აქვს მიმდინარე ვალდებულება აქციების მფლობელთათვის ფინანსური აქტივების გადაცემის შესახებ. აქციების დაფარვა დამოკიდებულია მხოლოდ ემიტენტის გადაწყვეტილებაზე. თუმცა ვალდებულება შეიძლება წარმოიშვას, როდესაც ემიტენტი გამოიყენებს თავის არჩევანის უფლებას, ჩვეულებრივ, აქციების გამოსყიდვის განზრახვის შესახებ აქციონერების ოფიციალური ინფორმირების საფუძველზე.

მგ26. როდესაც პრივილეგირებული აქციები გამოსყიდვას არ ექვემდებარება, მისთვის შესაფერისი კლასიფიკაცია უნდა განისაზღვროს აქციების სხვა უფლებების მიხედვით, რომლებიც მათ ახლავს. კლასიფიკაცია ეფუძნება სახელშეკრულებო შეთანხმების შინაარსს და ფინანსური ვალდებულებისა და წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებებს. როდესაც ემიტენტი კუმულაციური თუ არაკუმულაციური პრივილეგირებული აქციების მფლობელებზე დივიდენდებს საკუთარი შეხედულებისამებრ ანაწილებს, ეს აქციები წილობრივი ინსტრუმენტებია. პრივილეგირებული აქციების კლასიფიკაცია წილობრივ ინსტრუმენტად ან ფინანსურ ვალდებულებად დამოკიდებული არ არის, მაგალითად:

ა) დივიდენდების განაწილების წარსულ გამოცდილებაზე;

ბ) მომავალში დივიდენდების განაწილების განზრახვაზე;

გ) ემიტენტის ჩვეულებრივი აქციების ფასზე შესაძლო ნეგატიურ ზემოქმედებაზე (იმის გამო, რომ შეზღუდულია დივიდენდების გადახდა ჩვეულებრივ აქციებზე, თუ პირველ რიგში პრივილეგირებულ აქციებზე არ განაწილდება დივიდენდები) დივიდენდების არგაცემის გამო;

დ) ემიტენტის რეზერვების ოდენობაზე;

ე) ემიტენტის მოლოდინზე საანგარიშგებო პერიოდში მისაღებ მოგებაზე ან ზარალზე; ან

ვ) ემიტენტის უნარზე ან უუნარობაზე, გავლენა მოახდინოს საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა თუ ზარალის ოდენობაზე.

ანგარიშსწორება საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით (პუნქტები 21-24)

მგ27. ქვემოთ მოყვანილია მაგალითები, თუ როგორ უნდა მოხდეს სხვადასხვა ტიპის ხელშეკრულებების კლასიფიკაცია საწარმოს საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებად:

© IFRS Foundation

ა) ხელშეკრულება, რომელთან დაკავშირებული ვალდებულების დაფარვა ხდება საწარმოს მიერ ფიქსირებული რაოდენობის საკუთარი აქციების მიღებით ან გადაცემით, მომავალში ყოველგვარი დამატებითი ანაზღაურების გარეშე, ან ფიქსირებული რაოდენობის საკუთარი აქციების გაცვლით ფიქსირებული ოდენობის ფულად სახსრებზე, ან სხვა ფინანსურ აქტივებზე, კლასიფიცირდება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტი (გარდა 22ა პუნქტში განხილული შემთხვევებისა). შესაბამისად, ასეთი ხელშეკრულების თანახმად მიღებული ან გადახდილი ნებისმიერი სახის ანაზღაურება, პირდაპირ ემატება ან აკლდება საკუთარ კაპიტალს. ამის ერთ-ერთი მაგალითია გამოშვებული აქციის ოფციონი, რომელიც მფლობელს უფლებას აძლევს, შეისყიდოს (გამოისყიდოს) საწარმოს აქციების ფიქსირებული რაოდენობა, ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების სანაცვლოდ. თუმცა, თუ ხელშეკრულების თანახმად მოითხოვება, რომ საწარმომ გამოისყიდოს საკუთარი აქციების ფიქსირებული რაოდენობა, ფიქსირებული ოდენობის ფულად სახსრებზე ან სხვა ფინანსურ აქტივებზე გაცვლით წინასწარ განსაზღვრულ დროს, ან მოთხოვნისთანავე, საწარმო ასევე აღიარებს ფინანსურ ვალდებულებას გამოსასყიდი თანხის დღევანდელი ღირებულებით (იმ ინსტრუმენტების გარდა, რომელთაც აქვთ 16ა და 16ბ პუნქტებში ჩამოთვლილი ყველა მახასიათებელი და აკმაყოფილებს ამ პუნქტების ყველა პირობას). ამის მაგალითია საწარმოს ვალდებულება - ფორვარდული ხელშეკრულების თანახმად გამოისყიდოს ფიქსირებული რაოდენობის საკუთარი აქციები ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების სანაცვლოდ;

ბ) საწარმოს ვალდებულება, შეისყიდოს ფიქსირებული რაოდენობის საკუთარი აქციები ნაღდი ფულით, წარმოშობს ფინანსურ ვალდებულებას გამოსასყიდი თანხის დღევანდელი ღირებულების ოდენობით მაშინაც კი, თუ საწარმოს მიერ გამოსასყიდი აქციების რაოდენობა ფიქსირებული არ არის, ან თუ გამოსყიდვის ვალდებულება ხელშეკრულების მონაწილე მეორე მხარეს აძლევს ინსტრუმენტის გამოსყიდვის უფლებას გარკვეული პირობით (იმ შემთხვევების გარდა, რომელიც აღწერილია 16ა და 16ბ ან 16გ და 16დ პუნქტებში) . პირობითი ვალდებულების ერთ-ერთი მაგალითია გამოშვებული ოფციონი, რომელიც მოითხოვს, რომ საწარმომ გამოისყიდოს საკუთარი აქციები ნაღდი ფულით, თუ მეორე მხარე ოფციონს აღასრულებს;

გ) ხელშეკრულება რომლით გათვალისწინებული ვალდებულება იფარება ფულადი სახსრებით, ან სხვა ფინანსური აქტივებით ან ფინანსური ვალდებულებებით, მაშინაც კი, თუ მისაღები ან გადასახდელი ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივების ოდენობა დამოკიდებულია საწარმოს საკუთარი კაპიტალის საბაზრო ფასის ცვლილებაზე (იმ შემთხვევების გარდა, რომელიც აღწერილია 16ა და 16ბ ან 16გ და 16დ პუნქტებში). ამის ერთ-ერთი მაგალითია ნეტო საფუძველზე ნაღდი ფულით დაფარული ოფციონი;

დ) ხელშეკრულება, რომლით გათვალისწინებული ვალდებულება იფარება საწარმოს საკუთარი აქციების ცვლადი რაოდენობით, რომელთა ღირებულება ფიქსირებულია ან დამოკიდებულია ძირითადი ცვლადი მაჩვენებლის (მაგალითად, საქონლის ფასის) ცვლილებაზე, კლასიფიციდრება, როგორც ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება. ამის მაგალითია წერილობითი ოფციონი ოქროს შესყიდვაზე, რომელიც აღსრულების შემთხვევაში დაიფარება ურთიერთჩათვლით, საწარმოს მიერ ოფციონის ღირებულების ტოლი რაოდენობის ინსტრუმენტების გადაცემით. ასეთი ხელშეკრულებები კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება მაშინაც კი, როდესაც ძირითადი ცვლადი მაჩვენებელი არის საწარმოს საკუთარი აქციების ფასი და არა ოქრო. ანალოგიურად, ხელშეკრულება, რომლის ვალდებულება იფარება ფიქსირებული რაოდენობის საწარმოს საკუთარი აქციებით, მაგრამ ამ აქციებთან დაკავშირებული უფლებები იმდენად განსხვავებულია, რომ სახელშეკრულებო ვალდებულების თანხა ფიქსირებულია ან მისი სიდიდე დამოკიდებულია ძირითადი ცვლადის ცვლილებაზე, ასევე კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური აქტივი ან ფინანსური ვალდებულება.

პირობითი ანგარიშსწორების პირობები (პუნქტი 25)

მგ28. 25-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ პირობითი ანგარიშსწორების პირობის ის ნაწილი, რომელიც დაფარვას მოითხოვს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით (ან რაიმე სხვა გზით ისე, რომ ეს ინსტრუმენტი კლასიფცირდებოდეს ფინანსურ ვალდებულებად) უტყუარი არ არის, ანგარიშსწორების პირობა გავლენას არ ახდენს ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიკაციაზე. ასე, რომ, ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს ვალდებულების დაფარვას ფულა-

დი სახსრების ან ცვლადი რაოდენობის საწარმოს საკუთარი აქციების მიწოდებით მხოლოდ ისეთი მოვლენის არსებობის შემთხვევაში, რომელიც ძალზე იშვიათი, არასტანდარტული და ნაკლებად მოსალოდნელია, კლასიფიცირდება წილობრივ ინსტრუმენტად. ანალოგიურად, შესაძლოა ვალდებულების დაფარვა ფიქსირებული რაოდენობის საწარმოს საკუთარი აქციებით ხელშეკრულების მიხედვით გამოირიცხებოდეს ისეთი გარემოებების გამო, რომელიც არ ექვემდებარება საწარმოს კონტროლს, მაგრამ თუ არ არსებობს ასეთი გარემოების წარმოშობის უტყუარი საფუძველი, მართებულია ვალდებულების კლასიფიკაცია წილობრივ ინსტრუმენტად.

მიდგომა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის

მგ29. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში საწარმო წარადგენს არამაკონტროლებელ წილს, ანუ სხვა მხარეთა წილს საკუთარ კაპიტალში და შვილობილი საწარმოების შემოსავალში ბასს 1-ისა - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა”* და ფასს 10-ის შესაბამისად. კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტის (ან მისი კომპონენტის) კლასიფიცირებისას საწარმო მხედველობაში იღებს ყველა ძირითად პირობას, რომელზეც შეთანხმდნენ ჯგუფის წევრები და ინსტრუმენტის მფლობელები, იმის დასადგენად, აქვს თუ არა მთლიანად ჯგუფს ვალდებულება, ინსტრუმენტი დაფაროს ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის გადაცემით, ან დაფაროს სხვაგვარად ისე, რომ იგი კლასიფიცირდეს, როგორც ვალდებულება. როდესაც შვილობილი საწარმო უშვებს ფინანსურ ინსტრუმენტს და მშობელი საწარმო ან ჯგუფში შემავალი სხვა საწარმო თანხმდებიან სხვა დამატებით პირობებზე უშუალოდ ინსტრუმენტის (მაგ., გარანტიის) მფლობელთან, ჯგუფს შესაძლოა არ ჰქონდეს მოქმედების თავისუფლება დივიდენდების განაწილებისა და აქციების გამოსყიდვის დროს. მიუხედავად იმისა, რომ შვილობილმა საწარმომ შესაძლოა შესაბამისი კლასიფიკაცია მისცეს ინსტრუმენტს თავის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ზემოთ ნახსენები დამატებითი პირობების გაუთვალისწინებლად, მაინც გასათვალისწინებელია ჯგუფის წევრებსა და ინსტრუმენტის მფლობელებს შორის დადებული სხვა შეთანხმებები, რათა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში სრულად იყოს ასახული მთლიანად ჯგუფის ყველა ხელშეკრულება და ჯგუფის მიერ განხორციელებული ყველა ოპერაცია. თუ არსებობს მსგავსი ვალდებულება ან ვალდებულების დაფარვის პირობა, ინსტრუმენტი (ან მისი კომპონენტი, რომელიც წარმოქმნის ვალდებულებას) კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში კლასიფიცირდება როგორც ფინანსური ვალდებულება.

მგ29ა. ზოგიერთი ტიპის ინსტრუმენტი, რომელიც საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულებას აკისრებს, კლასიფიცირდება როგორც წილობრივი ინსტრუმენტი 16ა და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად. ამ პუნქტების შესაბამისი კლასიფიკაცია არის გამონაკლისი იმ პრინციპებიდან, რომელიც სხვა შემთხვევაში გამოიყენება ამა თუ იმ ინსტრუმენტის კლასიფიკაციის მიმართ. ეს გამონაკლისი არ ვრცელდება არამაკონტროლებელი წილების კლასიფიკაციაზე კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამგვარად, ინსტრუმენტები, რომლებიც წილობრივ ინსტრუმენტებად არის კლასიფიცირებული 16 და 16ბ, ან 16გ და 16დ პუნქტების შესაბამისად ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც არ არის არამაკონტროლებელი წილები, ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში კლასიფიცირდება როგორც ვალდებულებები.

რთული ფინანსური ინსტრუმენტები (პუნქტები 28-32)

მგ30. სტანდარტის 28-ე პუნქტი ეხება მხოლოდ არაწარმოებული რთული ფინანსური ინსტრუმენტების ჯგუფს. 28-ე პუნქტი არ ეხება წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს მათი მფლობელთა პოზიციიდან. ფასს 9 ეხება ისეთი ფინანსური აქტივების კლასიფიკაციასა და შეფასებას, რომლებიც რთულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს წარმოადგენს მფლობელის პოზიციიდან.

მგ31. რთული ფინანსური ინსტრუმენტის ზოგად სახეს წარმოადგენს სავალო ფასიანი ქაღალდი, რომელშიც ჩართულია კონვერტაციის ოფციონი. მაგალითად, ობლიგაცია, რომელიც კონვერტირებადია ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციებში და არ შეიცავს ჩართული წარმოებულის სხვა თვისებებს. სტანდარტის 28-ე პუნქტით მოითხოვება, რომ ამგვარი ფინანსური ინსტრუმენტების ემიტენტმა, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში რთული ფინანსური ინსტრუმენტების ვალდებულებისა და წილობრივი კომპონენტები ცალ-ცალკე უნდა წარადგინოს შემდეგნაირად:

ა) ემიტენტის ვალდებულება, აწარმოოს პროცენტებისა და ძირი თანხის დაგეგმილი გადახდები, ინსტრუმენტის კონვერტაციამდე ვალდებულებას წარმოადგენს. თავდაპირველი

© IFRS Foundation

აღიარებისას, ვალდებულების ელემენტის სამართლიანი ღირებულება ტოლია სახელშეკრულებო პირობებით დადგენილი მომავალი ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულების, რომელიც დისკონტირებულია საპროცენტო განაკვეთით, რომელიც ამ დროისათვის გამოიყენება ბაზარზე შესადარისი საკრედიტო სტატუსის მქონე ინსტრუმენტებისათვის, რომლებიც უზრუნველყოფს პრაქტიკულად ისეთივე ფულადი ნაკადებს, იმავე პირობებით, მაგრამ კონვერტაციის ოფციონის გარეშე;

ბ) წილობრივი ინსტრუმენტი წარმოადგენს ჩართულ ოფციონს, რომელიც ეხება ვალდებულების კონვერტირებას ემიტენტის საკუთარ კაპიტალში. ასეთ ოფციონს თავდაპირველი აღიარების დროს ღირებულება გააჩნია მაშინაც კი, როდესაც მისი აღსრულების ფასი ხელსაყრელი არ არის.

მგ32. კონვერტირებადი ინსტრუმენტის კონვერტირების ვადის დადგომის დროს საწარმო შეწყვეტს ინსტრუმენტის ვალდებულების კომპონენტის აღიარებას და აღიარებს მას წილობრივ კომპონენტად. თავდაპირველი წილობრივი კომპონენტი ინარჩუნებს საკუთარი კაპიტალის ფორმას (თუმცა შესაძლოა მოხდეს მისი გადაადგილება ერთი მუხლიდან მეორეში, კაპიტალის სტრუქტურის ფარგლებში). კონვერტირებისას არ აღიარდება არანაირი შემოსულობა ან ზარალი.

მგ33. როდესაც საწარმო დროზე ადრე გამოისყიდის ან დაფარავს კონვერტირებად ინსტრუმენტს, რომელშიც კონვერტირების თავდაპირველი პრივილეგირებული უფლებები უცვლელია, საწარმო გადახდილ კომპენსაციას და დაფარვასთან ან გამოსყიდვასთან დაკავშირებულ საოპერაციო ხარჯებს ანაწილებს ინსტრუმენტის ვალდებულებით და წილობრივ კომპონენტებზე ოპერაციის მოხდენის დღისათვის. გადახდილ კომპენსაციასთან და დაფარვასთან ან გამოსყიდვასთან დაკავშირებულ საოპერაციო ხარჯების განცალკევებულ კომპონენტებზე გადანაწილების მეთოდი შეესაბამება საწარმოს მიერ კონვერტირებადი ინსტრუმენტის გამოშვებისას მიღებული შემოსულობის მის განცალკევებულ კონპონენტებზე განაწილების მეთოდს (პ.პ. 28-32-ის შესაბამისად).

მგ34. როდესაც მოხდება მიღებული ანაზღაურების განაწილება, შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი აღირიცხება შესაბამისი კომპონენტებისათვის გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების მიხედვით, შემდეგნაირად:

ა) ვალდებულების კომპონენტთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი აღიარდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში; და

ბ) წილობრივ კომპონენტთან დაკავშირებული ანაზღაურების თანხა აღიარდება საკუთარ კაპიტალში.

მგ35. საწარმომ შესაძლოა შესწორებები შეიტანოს ინსტრუმენტის კონვერტაციის პირობებში, რათა გამოიწვიოს მისი დროზე ადრე კონვერტირება, მაგალითად, კონვერტაციის უფრო მოგებიანი კოეფიციენტის შეთავაზებით ან დამატებითი ანაზღაურებით განსაზღვრულ დროზე ადრე ინსტრუმენტის კონვერტაციის შემთხვევაში. კონვერტაციის პირობებში ცვლილებების შეტანის დღისათვის, სხვაობა ინსტრუმენტის მფლობელის მიერ ახალი პირობებით კონვერტაციის შედეგად მიღებული ანაზღაურების სამართლიან ღირებულებასა და იმ ანაზღაურების რეალურ ღირებულებას შორის, რომელსაც მფლობელი მიიღებდა კონვერტაციის თავდაპირველი პირობების შემთხვევაში, ზარალად აღიარდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

გამოსყიდული საკუთარი აქციები (33–34-ე პუნქტები)

მგ36. საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ განიხილება ფინანსურ აქტივებად, მიუხედავად იმისა, რა მიზნით იქნა ისინი გამოსყიდული. ამ სტანდარტის 33-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ საწარმომ, რომელიც გამოისყიდის საკუთარ წილობრივ ინსტრუმენტებს, ისინი გამოქვითოს საკუთარი კაპიტალიდან (იხ. ასევე 33ა პუნქტი). თუმცაღა, როდესაც საწარმო საკუთარ აქციებს ფლობს სხვების სახელით (მაგ., საფინანსო დაწესებულება, რომელიც საკუთარ აქციას ფლობს მომხმარებლის სახელით), ადგილი აქვს მარწმუნებელსა და რწმუნებულს შორის ურთიერთობას და, მაშასადამე, ასეთი სახით ფლობილი აქციები არ უნდა აისახოს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

პროცენტები, დივიდენდები, დანაკარგები და შემოსულობები (პუნქტები 35-41-ე)

მგ37. შემდეგი მაგალითით ილუსტრირებულია რთული ფინანსური ინსტრუმენტის მიმართ 35-ე პუნქტის გამოყენება. დავუშვათ, არაკუმულაციური პრივილეგირებული აქცია ექვემდებარება

სავალდებულო გამოსყიდვას ფულადი სახსრების სანაცვლოდ ხუთ წელიწადში, მაგრამ დივი-დენდების განაწილება აქციების გამოსყიდვამდე დამოკიდებულია საწარმოს ნებაზე. ასეთი ინ-სტრუმენტი არის რთული ფინანსური ინსტრუმენტი, სადაც ვალდებულების კომპონენტი გამო-სასყიდი თანხის დღევანდელი ღირებულების ტოლია. ამ კომპონენტზე გათვალისწინებული დისკონტის ჩათვლის თანხა აღიარდება საპროცენტო ხარჯის სახით მოგებისა და ზარალის ანგა-რიშგებაში. გადახდილი დივიდენდები უკავშირდება წილობრივ კომპონენტს და შესაბამისად აღიარებულია, როგორც მოგების ან ზარალის განაწილება. ანალოგიური პროცედურები გამოი-ყენება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც გამოსყიდვა სავალდებულო არ არის და წარმოადგენს მფლო-ბელის არჩევანს, ან თუ აქციები ექვემდებარება სავალდებულო კონვერტირებას ცვლადი რაოდე-ნობის ჩვეულებრივ აქციებზე, რომელთა ღირებულება ფიქსირებულია ან დამოკიდებულია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ცვლადი მაჩვენებლის (მაგალითად, სამომხმარებლო ფა-სის) ცვლილებაზე. თუმცა, თუ გამოსყიდვის თნახას ემატება გადაუხდელი დივიდენდები, მთელი ეს ფინანსური ინსტრუმენტი არის ვალდებულება. ასეთ შემთხვევაში, დივიდენდები კლასიფიცირდება, როგორც საპროცერნტო ხარჯი.

ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა (პუნქტები 42-50)

მგ38. [გაუქმებულია]

კრიტერიუმი - საწარმოს მიმდინარე მომენტში აქვს აღიარებული თანხების ურთიერთგადაფარვის იურიდიული ძალის მქონე უფლება (პუნქტი 42 (ა))

მგ38ა. ურთიერთგადაფარვის უფლება შეიძლება საწარმოს გააჩნდეს მიმდინარე პერიოდში, ან შეიძ-ლება პირობითი იყოს, ანუ დამოკიდებული იყოს მომავალში რაიმე მოვლენის მოხდენაზე (მაგალითად, უფლება შეიძლება წარმოიშვას, ან გახდეს განხორციელებადი მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც მომავალში მოხდება გარკვეული მოვლენა, როგორიცაა, მაგალითად რომელიმე კონტრაჰენტის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობა, მისი გადახდისუუნარობა ან გაკოტრება). იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ურთიერთგადაფარვის უფლება არ არის პირობითი, ანუ დამოკიდებული მომავალში რაიმე მოვლენის მოხდენაზე, ის შეიძლება იურიდიულ ძალას იძენდეს მხოლოდ საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში, ან ვალდებულების შეუსრულებელობის შემთხვევაში, ან ერთ-ერთი ან ყველა კონტრაჰენტის გადახდისუუნაროდ გახდომისას, ან გაკოტრებისას.

მგ38ბ. იმისთვის, რომ დაკმაყოფილდეს 42(ა) პუნქტში განსაზღვრული კრიტერიუმი, საწარმოს მიმდი-ნარე მომენტში უნდა გააჩნდეს იურიდიული ძალის მქონე ურთიერთგადაფარვის უფლება. ეს იმას ნიშნავს, რომ ურთიერთგადაფარვის უფლება:

ა) არ უნდა იყოს პირობითი, ანუ დამოკიდებული რაიმე მოვლენის მოხდენაზე მომავალში; და

ბ) იურიდიული ძალა უნდა ჰქონდეს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილ გარემოებაში, კერძოდ საწარმოს:

(i) ჩვეულებრივი საქმიანობის მსვლელობისას;

(ii) ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში; და

(iii) საწარმოს, ან რომელიმე კონტრაჰენტის გადახდისუუნაროდ გახდომისას, ან გაკოტრებისას.

მგ38გ. ურთიერთგადაფარვის უფლების, მათ შორის, მის განხორცილებაზე დართული პირობების, ხასიათი და მოცულობა და დარჩება თუ არა ის ძალაში ვალდებულების შეუსრულებლობის, გადახდისუუნარობის, ან გაკოტრების შემთხვევაში, შეიძლება სხვადასხვანაირი იყოს სხვა-დასხვა იურისდიქციაში. შესაბამისად, არ შეიძლება ვიგულისხმოთ, რომ ურთიერთგადაფარვის უფლება საწარმოს ყოველთვის გააჩნია, თუ მისი საქმიანობის ჩვეულებრივი მსვლელობა დარღვეულია. მაგალითად, რომელიმე იურისდიქციის გაკოტრების კანონი შეიძლება კრძალავ-დეს, ან ზღუდავდეს ურთიერთგადაფარვის უფლებას გარკვეულ გარემოებებში გადახდისუ-უნაროდ გახდომისას, ან გაკოტრების შემთხვევაში.

მგ38დ. იმის დასადგენად, ურთიერთგადაფარვის უფლებას გააჩნია თუ არა იურიდიული ძალა საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის მსვლელობისას, ვალდებულების შეუსრულებლობისას, ასევე საწარმოსა და ნებისმიერი კონტრაჰენტის გადახდისუუნაროდ გახდომისას, ან გაკოტ-

© IFRS Foundation

რებისას (როგორც განსაზღვრულია მგ38ზ (ზ) პუნქტში), საწარმომ უნდა განიხილოს კანონმდებლობის ყველა მოთხოვნა, რომელიც ეხება (არეგულირებს) მოცემულ მხარეთა ურთიერთობას (მაგალითად, სახელშეკრულებო დებულებები, სახელშეკრულებო სამართლის მოთხოვნები, ან ნორმატიული აქტები, რომლებიც არეგულირებს ვალდებულების შეუსრულებლობას, გადახდისუუნარობას, ან გაკოტრებას.

კრიტერიუმი - საწარმო „ვარაუდობს, რომ ანგარიშსწორება განახორციელოს ნეტო საფუძველზე, ან აქტივის რეალიზაცია და ვალდებულების დაფარვა ერთდროულად განახორციელოს“ (პუნქტი 42(ზ))

მგ38ე. იმისთვის, რომ დაკმაყოფილდეს 42(ზ) პუნქტში განსაზღვრული კრიტერიუმი, საწარმოს განზრახული უნდა ჰქონდეს, რომ ანგარიშსწორებას განახორციელებს ნეტო საფუძველზე, ან ერთდროულად განახორციელებს აქტივის რეალიზაციასა და ვალდებულების დაფარვას. მართალია, საწარმოს შეიძლება ნეტო დაფარვის უფლება ჰქონდეს, მაგრამ მან ცალ-ცალკე განახორციელოს აქტივის რეალიზაცია და ვალდებულების დაფარვა.

მგ38ვ. თუ საწარმოს შეუძლია თანხების დაფარვა იმგვარად, რომ შედეგი, ფაქტობრივად, ნეტო ანგარიშსწორების ეკვივალენტური იქნება, მაშინ საწარმო დააკმაყოფილებს 42(ზ) პუნქტით გათვალისწინებულ ნეტო ანგარიშსწორების კრიტერიუმს. ასე მხოლოდ იმ შემთხვევაში მოხდება, როდესაც ბრუტო ანგარიშსწორების მექანიზმს გააჩნია ისეთი მახასიათებლები, რომლებიც ან მნიშვნელოვნად ამცირებს საკრედიტო და ლიკვიდურობის რისკებს, ან საერთოდ გამორიცხავს, ხოლო მოთხოვნებისა და ვალდებულებების დამუშავებას უზრუნველყოფს ანგარიშსწორების ერთი პროცესის, ან ციკლის ფარგლებში. მაგალითად, ბრუტო ანგარიშსწორების სისტემა, რომელსაც გააჩნია ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი მახასიათებელი, დააკმაყოფილებს 42(ზ) პუნქტით გათვალისწინებულ ნეტო ანგარიშსწორების კრიტერიუმს:

ა) ერთსა და იმავე დროს ხდება იმ ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების წარდგენა დასამუშავებლად, რომელთა ურთიერთჩათვლაც ნებადართულია;

ბ) მას შემდეგ, რაც მოხდება ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების დასამუშავებლად წარდგენა, მხარეები უკვე ვალდებულები ხდებიან, შეასრულონ ანგარიშსწორების განხორციელების ვალდებულება;

გ) არ არსებობს ამ აქტივებიდან და ვალდებულებებიდან წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების შეცვლის შესაძლებლობა მას შემდეგ, რაც მოხდება მათი დასამუშავებლად წარდგენა (იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც მათი დამუშავება არ მოხდება - იხ. ქვემოთ (დ) პუნქტი);

დ) ფასიანი ქაღალდებით უზრუნველყოფილი აქტივებისა და ვალდებულებების მიხედვით ანგარიშსწორება განხორციელდება ფასიანი ქაღალდების გადაცემით, ან ანალოგიური სისტემის მეშვეობით (მაგალითად, მიწოდება გადახდის ნაცვლად) იმგვარად, რომ თუ ფასიანი ქაღალდების გადაცემა არ მოხდება, ასევე არ მოხდება შესაბამისი მოთხოვნების ან ვალდებულებების დამუშავებაც, რომელთათვისაც ეს ფასიანი ქაღალდები წარმოადგენს უზრუნველყოფას (და პირიქით);

ე) ოპერაციები, რომლებიც არ განხორციელდა, როგორც აღწერილია (დ) ქვეპუნქტში, ხელახლა წარიდგინება დასამუშავებლად იქამდე, სანამ მათთვის ანგარიშსწორება არ განხორციელდება;

ვ) ანგარიშსწორებას აწარმოებს ერთი და იგივე საანგარიშსწორებო დაწესებულება (მაგალითად, რომელიმე საანგარიშსწორებო ბანკი, ცენტრალური ბანკი ან ფასიანი ქაღალდების ცენტრალური შემნახველი ბანკი); და

ზ) არსებობს ერთი დღის ფარგლებში კრედიტის გაცემის მექანიზმი, რომელიც საკმარისი ოდენობის ოვედრაფტის სახსრების მოზიდვის საშუალებას იძლევა, რათა ანგარიშსწორების დღეს თითოეულმა მხარემ უზრუნველყოს გადახდა. ამასთან, პრაქტიკულად სარწმუნოა, რომ მხარეები, აუცილებლობის შემთხვევაში, ისარგებლებენ დაკრედიტების აღნიშნული მექანიზმით.

მგ39. სტანდარტი არ ითვალისწინებს სპეციალურ მიდგომას ე.წ. „სინთეზური ინსტრუმენტებისათვის“, რომელიც წარმოადგენს ცალკეული ინსტრუმენტების ჯგუფს, შეძენილს სხვა ინსტრუმენტის მახასიათებლების მისაღებად. მაგალითად, ცვალებადგანაკვეთიანი გრძელვადიანი სავალო ინსტრუმენტი გაერთიანებული საპროცენტო განაკვეთის სვოპთან, რაც მოიცავს ცვალებადი გადასახდელების მიღებას და ფიქსირებული გადასახდელების გადახდას, ფიქსირებულგანაკვეთიანი გრძელვადიანი

სავალო ინსტრუმენტის სინთეზს ქმნის. „სინთეზური ინსტრუმენტის“ თითოეული დამოუკიდებელი ელემენტი წარმოადგენს სახელშეკრულებო უფლებას ან ვალდებულებას, თავისი საკუთარი ვადებითა და პირობებით და შესაძლებელია თითოეული მათგანის ცალ-ცალკე გადაცემა ან დაფარვა. თითოეულ ელემენტზე მოქმედებს თავისი საკუთარი რისკი, რომელიც შეიძლება განსხვავდებოდეს რისკისაგან, რომელსაც მეორე ელემენტი განიცდის. აქედან გამომდინარე, როდესაც „სინთეზური ინსტრუმენტის“ ერთი ელემენტი არის აქტივი და მეორე - ვალდებულება, არ შეიძლება მათი ჩათვლა და საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარდგენა ნეტო საფუძველზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ისინი აკმაყოფილებს მოცემული სტანდარტის 42-ე პუნქტის ჩათვლის კრიტერიუმებს.

მგ40. [გაუქმებულია]

© IFRS Foundation