

## ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 36

### აქტივების გაუფასურება

#### მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია იმ პროცედურების განსაზღვრა, რომლებსაც გამოიყენებს საწარმო, რათა უზრუნველყოს, რომ აქტივები არ აისახოს ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტი თანხით. აქტივი ასახულია ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტი თანხით, თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მისი გამოყენების ან გაყიდვის შედეგად მისაღებ თანხაზე. ასეთ შემთხვევაში საქმე გვაქვს აქტივის გაუფასურებასთან და წინამდებარე სტანდარტით საწარმოს მოეთხოვება გაუფასურების ზარალის აღიარება. წინამდებარე სტანდარტით ასევე განისაზღვრება, თუ როდის უნდა მოხდეს გაუფასურების ზარალის აღდგენა საწარმოს მიერ და მოითხოვება გარკვეული განმარტებითი შენიშვნები გაუფასურებული აქტივებისათვის.

#### მოქმედების სფერო

2. წინამდებარე სტანდარტი გამოყენებულ უნდა იქნეს ყველა აქტივის გაუფასურების ბუღალტრული აღრიცხვისას, გარდა:
  - ა) მარაგის (იხ. ბასს 2 – „მარაგები“);
  - ბ) სახელშეკრულებო აქტივებისა და ასევე აქტივებისა, რომლებიც წარმოიქმნება იმ ხელშეკრულებების მოპოვებასთან ან შესრულებასთან დაკავშირებული დანახარჯებიდან, რომლებიც აღიარდება ფასს 15-ის – „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ - შესაბამისად;
  - გ) გადავადებული საგადასახადო აქტივების (იხ. ბასს 12 – „მოგებიდან გადასახადები“);
  - დ) დასაქმებულთა გასამრჯელოების შედეგად მიღებული აქტივების (იხ. ბასს 19 – „დასაქმებულთა გასამრჯელოები“);
  - ე) ფინანსური აქტივებისა, რომლებიც განეკუთვნება ფასს 9-ის – „ფინანსური ინსტრუმენტები“ - მოქმედების სფეროს;
  - ვ) სამართლიანი ღირებულებით შეფასებული საინვესტიციო ქონების (იხ. ბასს 40 – „საინვესტიციო ქონება“);
  - ზ) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული იმ ბიოლოგიური აქტივების, რომლებიც განეკუთვნება ბასს 41-ის - „სოფლის მეურნეობა“ - მოქმედების სფეროს და შეფასებულია გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულებით;
  - თ) ხელშეკრულებებისა, რომლებიც განეკუთვნება ფასს 17-ის – „სადაზღვევო ხელშეკრულებები“ – მოქმედების სფეროს და წარმოადგენს აქტივებს, ასევე დაზღვევის აკვიზიციის ფულად ნაკადებთან (როგორც ეს განმარტებულია ფასს 17-ში) დაკავშირებული ნებისმიერი აქტივებისა; და
  - ი) ფასს 5 – „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ - მიხედვით, გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული გრძელვადიანი აქტივებისა (ან გამსვლელი ჯგუფებისა).
3. წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება მარაგს, სამშენებლო ხელშეკრულებების შედეგად მიღებულ აქტივებს, გადავადებულ საგადასახადო აქტივებს, დასაქმებულთა გასამრჯელოების შედეგად მიღებულ აქტივებს ან გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ აქტივებს (ან აქტივებს, რომლებიც შეტანილია გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ გამსვლელ ჯგუფში), რადგან ამჟამად არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც ეხება ზემოთ ჩამოთვლილ აქტივებს, შეიცავს მათი აღიარებისა და შეფასების სპეციფიკურ მოთხოვნებს.
4. ეს სტანდარტი ეხება ფინანსურ აქტივებს, რომლებიც კლასიფიცირებულია, როგორც:

- ა) შვილობილი საწარმოები, ფასს 10-ში - „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“ - მოცემული განმარტების შესაბამისად;
- ბ) მეკავშირე საწარმოები, ბასს 28-ში - „ინვესტიციები მეკავშირე და ერთობლივ საწარმოებში“ - მოცემული განმარტების შესაბამისად; და
- გ) ერთობლივი საწარმოები, ფასს 11-ში - „ერთობლივი საქმიანობა“ - მოცემული განმარტების შესაბამისად.

სხვა ფინანსური აქტივების გაუფასურებისათვის იხილეთ ფასს 9.

5. წინამდებარე სტანდარტი არ ვრცელდება ფასს 9-ის მოქმედების სფეროში მყოფ ფინანსურ აქტივებზე, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულებით შეფასებულ საინვესტიციო ქონებაზე, რომელიც განეკუთვნება ბასს 40-ის მოქმედების სფეროს და სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ბიოლოგიურ აქტივებზე, რომლებიც განეკუთვნება ბასს 41-ის მოქმედების სფეროს და შეფასებულია გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულებით. თუმცა, ეს სტანდარტი ვრცელდება აქტივებზე, რომლებიც აისახება გადაფასებული ღირებულებით (ე.ი. გადაფასების თარიღისთვის განსაზღვრული სამართლიანი ღირებულებით, რომელსაც გამოკლებული აქვს შემდგომში დაგროვილი ცვეთა და შემდგომში დაგროვილი გაუფასურების ზარალი), ბულალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, როგორცაა, მაგალითად ბასს 16-ით - „ძირითადი საშუალებები“ და ბასს 38-ით „არამატერიალური აქტივები“ - განსაზღვრული გადაფასების მოდელი. აქტივის სამართლიან ღირებულებასა და გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ სამართლიან ღირებულებას შორის ერთადერთ განსხვავებას წარმოადგენს მოცემული აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული პირდაპირი დანახარჯები.
- ა) თუ აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები უმნიშვნელოა, გადაფასებული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება აუცილებლად უახლოვდება ან მეტია მის გადაფასებულ ღირებულებაზე. ასეთ შემთხვევაში, გადაფასებული აქტივის მიმართ გადაფასების მოთხოვნების გამოყენების შემდეგ, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ გადაფასებული აქტივი გაუფასურებული იყოს და საჭირო არ არის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება;
  - ბ) [გაუქმებულია]
  - გ) თუ აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები უმნიშვნელო არ არის, გადაფასებული აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება აუცილებლად ნაკლებია მის სამართლიან ღირებულებაზე. შესაბამისად, გადაფასებული აქტივი გაუფასურებული იქნება, თუ აქტივის გამოყენების ღირებულება ნაკლებია გადაფასებულ ღირებულებაზე. ასეთ შემთხვევაში, გადაფასებული აქტივის მიმართ გადაფასების მოთხოვნების გამოყენების შემდეგ საწარმო წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად განსაზღვრავს, გაუფასურებულია თუ არა მოცემული აქტივი.

## განმარტებები

6. ამ სტანდარტში ტერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობებით:

**საბალანსო ღირებულება** არის თანხა, რომლითაც აქტივი არის ასახული, დაგროვილი ცვეთის (ამორტიზაციის) და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხის გამოკლებით.

**ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული** არის აქტივების უმცირესი იდენტიფიცირებადი ჯგუფი, რომელიც წარმოქმნის ისეთი ფულადი ნაკადების შემოსვლას საწარმოში, რომლებიც მნიშვნელოვანწილად დამოუკიდებელია სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფებიდან წარმოქმნილი ფულადი ნაკადებისგან.

**კორპორაციული აქტივები** არის აქტივები, გარდა გუდვილისა, რომლებიც ხელს უწყობს როგორც განსახილველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, ასევე სხვა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების მომავალი ფულადი ნაკადების მოძრაობას.

**აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები** წარმოადგენს დანახარჯებს, რომლებიც პირდაპირაა დაკავშირებული აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლასთან, ფინანსური დანახარჯებისა და მოგების გადასახადის ხარჯის გამოკლებით.

*ცვეთადი ღირებულება* არის აქტივის თვითღირებულება, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივის ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული სხვა თანხა, ნარჩენი ღირებულების გამოკლებით.

*ცვეთა (ამორტიზაცია)* არის აქტივის ცვეთის თანხის სისტემატური ჩამოწერა, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.<sup>1</sup>

*სამართლიანი 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“)

*გაუფასურების ზარალი* არის თანხა, რომლითაც აქტივის, ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება აღმატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას.

*ანაზღაურებადი ღირებულება* არის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ სამართლიან ღირებულებასა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი.

*სასარგებლო მომსახურების ვადა* განისაზღვრება:

- ა) პერიოდით, რომლის განმავლობაში მოსალოდნელია საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენება; ან
- ბ) პროდუქციის ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობით, რომლის მიღებასაც ვარაუდობს საწარმოს მოცემული აქტივის გამოყენებით.

*აქტივის გამოყენების ღირებულება* არის აქტივიდან ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულება.

## შესაძლო გაუფასურებული აქტივის იდენტიფიცირება

7. 8-17 პუნქტებით დადგენილია, თუ როდის უნდა განისაზღვროს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება. აღნიშნულ პუნქტებში გამოყენებულია ტერმინი „აქტივი“, მაგრამ იგი თანაბრად ეხება როგორც ცალკეულ აქტივს, ასევე ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს. სტანდარტის დანარჩენი ნაწილი სტრუქტურულიზებულია შემდეგნაირად:
  - ა) 18-57-ე პუნქტებში ჩამოყალიბებულია მოთხოვნები ანაზღაურებადი ღირებულების გაზომვის მიმართ. აღნიშნულ მოთხოვნებში გამოიყენება ტერმინი „აქტივი“, თუმცა იგი თანაბრად ეხება როგორც ცალკეულ აქტივს, ასევე ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს.
  - ბ) 58-108-ე პუნქტებში ჩამოყალიბებულია მოთხოვნები გაუფასურების ზარალის აღიარებისა და გაზომვის მიმართ. მოთხოვნები ცალკეული აქტივის გაუფასურების ზარალის გაზომვისა და აღიარების მიმართ მოყვანილია 58-64-ე პუნქტებში. 65-108-ე პუნქტები ეხება გუდვილისა და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის აღიარებასა და გაზომვას.
  - გ) 109-116-ე პუნქტებში ჩამოყალიბებულია მოთხოვნები გასულ საანგარიშგებო პერიოდებში, აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის აღიარებული გაუფასურების ზარალის აღდგენასთან დაკავშირებით. ამ მოთხოვნებშიც გამოყენებულია ტერმინი „აქტივი“, თუმცა იგი თანაბრად ეხება როგორც ცალკეულ აქტივს, ასევე ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს. დამატებითი მოთხოვნები ცალკეული აქტივისათვის, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისა და გუდვილისთვის მოცემულია, შესაბამისად, 117-121-ე, 122-123-ე და 124-125-ე პუნქტებში;
  - დ) 126-133-ე პუნქტები მითითებულია ინფორმაცია, რომელიც უნდა გამჟღავნდეს აქტივებისა და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გაუფასურების ზარალისა და გაუფასურების ზარალის აღდგენის შესახებ. 134-137-ე პუნქტები აყალიბებს დამატებით მოთხოვნებს განმარტებით ინფორმაციაზე, როდესაც გუდვილი ან განუსაზღვრელი მომსახურე-

<sup>1</sup> საზოგადოდ, არამატერიალური აქტივის მიმართ „ცვეთის“ ნაცვლად გამოიყენება ტერმინი „ამორტიზაცია“. ორივე ტერმინის მნიშვნელობა იდენტურია.

ბის ვადის მქონე არამატერიალური აქტივები მიეკუთვნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს გაუფასურებაზე ტესტირების მიზნით

8. აქტივის გაუფასურება ხდება მაშინ, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მის ანაზღაურებად ღირებულებაზე. მე-12-14 პუნქტებში აღწერილია ზოგიერთი მაჩვენებელი, რომელთა არსებობა მიუთითებს, რომ შესაძლოა ადგილი ჰქონდა გაუფასურების ზარალს. ერთ-ერთი მათგანის არსებობის შემთხვევაშიც კი, საწარმო ვალდებულია მოახდინოს ანაზღაურებადი ღირებულების ოფიციალური შეფასება. გარდა მე-10 პუნქტში აღწერილი გარემოებებისა, საწარმოს არ მოეთხოვება ანაზღაურებადი ღირებულების ოფიციალური შეფასება, თუ არ არსებობს რაიმე ნიშანი შესაძლო გაუფასურების ზარალზე.
9. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმომ უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მინიშნება აქტივის გაუფასურების შესახებ. ასეთის არსებობის შემთხვევაში, საწარმო ვალდებულია შეაფასოს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.
10. ასევე, მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა მინიშნება გაუფასურებაზე, საწარმო ვალდებულია:
  - ა) ყოველწლიურად შეამოწმოს განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის მქონე და ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივები გაუფასურებაზე, მათი საბალანსო და ანაზღაურებადი ღირებულებების შედარების გზით. ასეთი შემოწმება შეიძლება განხორციელდეს ნებისმიერ დროს საანგარიშგებო წლის განმავლობაში იმ პირობით, რომ ეს მოხდება ყოველწლიურად ერთსა და იმავე დროს. სხვადასხვა არამატერიალური აქტივის შემოწმება გაუფასურებაზე შეიძლება განხორციელდეს სხვადასხვა დროს. თუმცა, თუ არამატერიალური აქტივის თავდაპირველი აღიარება ხდება მიმდინარე საანგარიშგებო წელს, მისი შემოწმება გაუფასურებაზე ხდება იმავე საანგარიშგებო წელიწადის დასრულებამდე;
  - ბ) ყოველწლიურად შეამოწმოს საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით წარმოშობილი გუდვილის გაუფასურება, 80-99-ე პუნქტების შესაბამისად.
11. არამატერიალური აქტივის უნარის - მომავალში გამოიმუშავოს საკმარისი ეკონომიკური სარგებელი ისე, რომ მოხერხდეს საბალანსო ღირებულების დაფარვა - შეფასება, როგორც წესი, უფრო დიდ განუსაზღვრელობას ექვემდებარება როდესაც აქტივი ჯერ გამოუყენებადია, ვიდრე მაშინ, როდესაც იგი გამოყენებადია. აქედან გამომდინარე, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ საწარმომ განახორციელოს, სულ ცოტა - ყოველწლიურად, ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულების შემოწმება გაუფასურებაზე.
12. აქტივის შესაძლო გაუფასურების ნიშნების არსებობის დადგენისას, საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს სულ მცირე, შემდეგი ნიშნები მაინც:
 

ინფორმაციის გარე წყაროები

  - ა) მოცემული პერიოდის განმავლობაში აქტივის ღირებულება მნიშვნელოვნად იმაზე მეტად შემცირდა, რაც მოსალოდნელი იქნებოდა დროის გასვლის ან ჩვეულებრივი გამოყენების შედეგად;
  - ბ) მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც უარყოფითად მოქმედებს საწარმოზე, მოხდა მოცემულ პერიოდში, ან ახლო მომავალში მოხდება იმ ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც ფუნქციონირებს საწარმო, ან იმ ბაზარზე, რომლისთვისაც განკუთვნილია აქტივი;
  - გ) საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები ან ინვესტიციებზე უკუგების საბაზრო ნორმები მოცემულ პერიოდში გაიზარდა და მოსალოდნელია, რომ აღნიშნული ზრდა გავლენას მოახდენს აქტივის გამოყენების ღირებულების გაანგარიშებისას გამოყენებულ დისკონტირების განაკვეთზე და მნიშვნელოვნად შეამცირებს მოცემული აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებას;
  - დ) ანგარიშვალდებული საწარმოს ნეტო აქტივების საბალანსო ღირებულება მეტია მის საბაზრო კაპიტალიზაციაზე;

ინფორმაციის შიდა წყაროები

  - ე) არსებობს აქტივის მოძველების ან მისი ფიზიკური დაზიანების ნიშნები;
  - ვ) მოცემულ პერიოდში მოხდა ან ახლო მომავალში მოხდება მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც უარყოფითად მოქმედებს საწარმოზე იმ თვალსაზრისით, რომ გავლენას მოახდენს აქტივის მიმდინარე ან შემდგომი გამოყენების ხარისხზე, ან მეთოდზე. აღნიშნულ ცვლილე-

ბებს განეკუთვნება აქტივის მოცდენა, იმ ქვედანაყოფის საქმიანობის შეწყვეტის ან რესტრუქტურისაციის გეგმები, რომელსაც მიეკუთვნება აქტივი და აქტივის ექსპლუატაციიდან ამოღების გეგმა ადრე ნავარაუდევ თარიღზე ადრე და ადრე განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონედ კლასიფიცირებული აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ხელახლა შეფასება და კლასიფიცირება შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივად<sup>2</sup>; და

ზ) შიდა ანგარიშგებიდან ჩანს მტკიცებულებები იმისა, რომ აქტივის გამოყენების ეკონომიკური მაჩვენებლები მოსალოდნელზე უფრო მეტად გაუარესდა, ან მომავალში გაუარესდება;

დივიდენდები შვილობილი, ერთობლივი ან მეკავშირე საწარმოებიდან

თ) შვილობილ, ერთობლივ ან მეკავშირე საწარმოში ფლობილ ინვესტიციებთან დაკავშირებით, ინვესტორი აღიარებს დივიდენდებს ინვესტიციიდან და არსებობს მტკიცებულება იმისა, რომ:

- (i) ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება აღემატება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინვესტირებული საწარმოს წმინდა აქტივების, მათ შორის მეკავშირე საწარმოს გუდვილს, საბალანსო ღირებულებას; ან
- (ii) დივიდენდები აღემატება შვილობილი საწარმოს, ერთობლივი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს მთლიან სრულ შემოსავალს იმ პერიოდში, როდესაც დივიდენდები გამოცხადდა.

13. მე-12 პუნქტში მოცემული ჩამონათვალი არ არის ამომწურავი. საწარმომ შეიძლება მოახდინოს აქტივის შესაძლო გაუფასურების სხვა მაჩვენებლების იდენტიფიცირებაც, რომელთა არსებობის შემთხვევაში საწარმოს მოეთხოვება განსაზღვროს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.

14. შიდა ანგარიშგებიდან მიღებული მტკიცებულება, რომელიც მიუთითებს აქტივის შესაძლო გაუფასურებაზე, არის:

- ა) აქტივის შესაძენად ან აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად და მისი შენახვისათვის საჭირო ფულადი სახსრების ოდენობა, რომელიც მნიშვნელოვნად აღემატება გეგმურ თანხას;
- ბ) ფაქტობრივი, ნეტო ფულადი ნაკადი ან აქტივიდან მიღებული საოპერაციო მოგება ან ზარალი, რომელიც დაგეგმილ მაჩვენებლებზე გაცილებით უარესია;
- გ) აქტივის ნეტო ფულადი ნაკადების ან საოპერაციო მოგების მნიშვნელოვანი შემცირება, ან ზარალის მნიშვნელოვანი გაზრდა დაგეგმილთან შედარებით; ან
- დ) აქტივის საოპერაციო ზარალი ან ნეტო ფულადი სახსრების გასვლა, რომელიც მიიღება მიმდინარე პერიოდის მონაცემებისა და დაგეგმილი მონაცემების აგრეგირების შედეგად.

15. მე-10 პუნქტში მოცემული მითითებების თანახმად, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს გუდვილისა და განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე ან ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივების შემოწმებას გაუფასურებაზე, სულ ცოტა, ყოველწლიურად. გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც მოქმედებს მე-10 პუნქტის მოთხოვნები, აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების საჭიროების დადგენისათვის გამოიყენება არსებითობის პრინციპი. მაგალითად, თუ წინამორბედი გამოთვლები მიანიშნებს, რომ აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება მნიშვნელოვნად აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას და ადგილი არ ჰქონია ისეთ მოვლენებს, რაც გააბათილებდა არსებულ სხვაობას, საწარმოს არ ესაჭიროება მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების ხელახალი შეფასება. ანალოგიურად, გასულმა ანალიზმა შეიძლება აჩვენოს, რომ აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება არ ექვემდებარება მე-12 პუნქტში ჩამოთვლილ ერთ-ერთ (ან რამდენიმე) ფაქტორს.

2. როგორც კი აქტივი დააკმაყოფილებს კრიტერიუმებს, რათა აისახოს როგორც გასაყიდად გამოზნული (ან ჩაირთოს გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია, როგორც გასაყიდად გამოზნული), ის გამოირიცხება წინამდებარე სტანდარტის მოქმედების სფეროდან და აღირიცხება ფასს 5-ის - „გასაყიდად გამოზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ - შესაბამისად.

16. მე-15 პუნქტის საილუსტრაციოდ, თუ მოცემულ პერიოდში საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები ან ინვესტიციებზე უკუგების საბაზრო განაკვეთები გაიზარდა, საწარმოს არ მოეთხოვება აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების ოფიციალური შეფასება შემდეგ შემთხვევებში:
- ა) თუ მოსალოდნელია, რომ აქტივის გამოყენების ღირებულების გასაანგარიშებლად საჭირო დისკონტირების განაკვეთი არ შეიცვლება აღნიშნული საბაზრო განაკვეთების ზრდის შედეგად. მაგალითად, მოკლევადიანი საპროცენტო განაკვეთების ზრდამ შესაძლოა მნიშვნელოვანი გავლენა არ მოახდინოს იმ აქტივის დისკონტირების განაკვეთზე, რომელსაც ხანგრძლივი სასარგებლო მომსახურების ვადა აქვს; ან
  - ბ) თუ მოსალოდნელია, რომ აქტივის გამოყენების ღირებულების გასაანგარიშებლად გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთი შეიცვლება საბაზრო განაკვეთების ზრდის შედეგად, მაგრამ ანაზღაურებადი ღირებულების ცვალებადობის წინა ანალიზმა გვიჩვენა, რომ:
    - (i) მოსალოდნელი არ არის ანაზღაურებადი ღირებულების არსებითი შემცირება, რადგან მომავალში მოსალოდნელია ფულადი ნაკადების ზრდა, მაგალითად, ზოგიერთ შემთხვევაში, საწარმომ შესაძლოა მოახერხოს იმის დემონსტრირება, რომ საბაზრო განაკვეთების ზრდის კომპენსირების მიზნით მოახდინოს ამონაგების კორექტირება; ან
    - (ii) ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ ანაზღაურებადი ღირებულების შემცირება გამოიწვევს გაუფასურების არსებით ზარალს.
17. აქტივის შესაძლო გაუფასურების მაჩვენებლის არსებობა შესაძლოა მიუთითებდეს აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის, ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდის ან აქტივის ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვის საჭიროებასა და კორექტირებაზე, მოცემული აქტივის შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით, მაშინაც კი, როცა აქტივის გაუფასურების ზარალი აღიარებული არ არის.

### ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება

18. წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრება აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ სამართლიან ღირებულებასა და გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი თანხით. მე-19 და 57-ე პუნქტებში განსაზღვრულია ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების კრიტერიუმები. აღნიშნულ პუნქტებში გამოყენებულია ტერმინი „აქტივი“, მაგრამ იგულისხმება როგორც ცალკეული აქტივი, ასევე ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული.
19. ყოველთვის არ არის აუცილებელი განისაზღვროს ორივე სიდიდე - აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება და მისი გამოყენების ღირებულება. მაგალითად, თუ ერთ-ერთი მათგანი მეტია მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე, აქტივი არ არის გაუფასურებული და არ არსებობს მეორე სიდიდის შეფასების აუცილებლობა.
20. შესაძლოა აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება განისაზღვროს მაშინაც კი, როდესაც არ არსებობს იდენტური აქტივის აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასი. თუმცა, ზოგჯერ შეუძლებელია გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრა, რადგან არ არსებობს საფუძველი იმ ფასის საიმედოდ შეფასებისთვის, რომლითაც შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის გაყიდვა ბაზრის მონაწილეებს შორის, შეფასების თარიღისთვის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის მეშვეობით, მიმდინარე საბაზრო პირობებში. ასეთ შემთხვევაში, აქტივის გამოყენების ღირებულება შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებად.
21. თუ არ არსებობს იმის მტკიცების საფუძველი, რომ აქტივის გამოყენების ღირებულება მნიშვნელოვნად აღემატება მის გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ სამართლიან ღირებულებას, ეს უკანასკნელი შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებად. ასეთი სიტუაცია ხშირია იმ აქტივებთან დაკავშირებით, რომელთა საწარმოდან გასვლა დაგეგმილი, რადგან მათი გამოყენების ღირებულება, უმთავრესად, შედგება აქტივის გასვლის შედეგად მისაღები ნეტო შემოსულობებიდან, რადგან მოსალოდნელია, რომ აქტივის გასვლამდე მოცემული აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად მისაღები ფულადი სახსრები უმნიშვნელო ოდენობის იქნება.
22. ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრება ცალკეული აქტივისათვის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აქტივი ვერ წარმოქმნის ფულად ნაკადებს, რომელთა მიღებაც მნიშვნელოვნად დამოკი-

დებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფებიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე. ასეთ შემთხვევაში, განისაზღვრება იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება, რომელსაც განეკუთვნება აქტივი (იხ. 65-103-ე პუნქტები), გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც:

- ა) აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას; ან
- ბ) შესაძლებელია აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება და იგი დაახლოებით გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულების ტოლია და, ამასთან, შესაძლებელია გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრა.

23. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეფასებებმა, საშუალო მაჩვენებლებმა და შემოკლებულმა გამოთვლებმა შესაძლოა მოგვეცეს წინამდებარე სტანდარტში ილუსტრირებული დეტალური გამოთვლების შედეგად მიღებული გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულებისა და გამოყენების ღირებულების მიახლოებითი შეფასება.

**განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება**

24. მე-10 პუნქტის თანახმად, განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივი ყოველწლიურად უნდა შემოწმდეს გაუფასურებაზე, ანაზღაურებადი და საბალანსო ღირებულებების შედარების გზით, მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა მინიშნება მის შესაძლო გაუფასურებაზე. თუმცა, გასულ საანგარიშგებო პერიოდში ჩატარებული ანაზღაურებადი ღირებულების უახლესი გამოთვლა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს აღნიშნული აქტივის გაუფასურებაზე ტესტირებისათვის, თუ ყველა შემდეგი პირობა კმაყოფილდება:

- ა) მოცემული არამატერიალური აქტივის უწყვეტი გამოყენება, სხვა აქტივებისა ან აქტივთა ჯგუფებისაგან დამოუკიდებლად არ იწვევს, ფულადი სახსრების წარმოქმნას და, ამრიგად, გაუფასურებაზე შემოწმებას გაივლის როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილი და ამავე ერთეულში შემავალ აქტივებსა და ვალდებულებებს არ განუცდია მნიშვნელოვანი ცვლილებები ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შემდგომ;
- ბ) ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შედეგად დადგენილმა თანხამ მნიშვნელოვნად გადააჭარბა მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებას;
- გ) ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შემდგომი მოვლენებისა და გარემოებების ანალიზის საფუძველზე, მიმდინარე ანაზღაურებადი ღირებულების ნაკლებობა საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლებ სავარაუდოა.

**გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება**

25-

27. [გაუქმებულია]

28. აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები, გარდა იმ დანახარჯებისა, რომლებიც უკვე აღიარდა ვალდებულებად, გამოირიცხება გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულების შეფასებისას. ამგვარ დანახარჯებს მიეკუთვნება იურიდიული დანახარჯები, მოსაკრებლები იურიდიული დოკუმენტების გაფორმებაზე და გარიგებასთან დაკავშირებით გადასახდელი სხვა ანალოგიური გადასახადები, აქტივის დემონტაჟის დანახარჯები და პირდაპირი დანახარჯები, რომლებიც საჭიროა აქტივის გასაყიდად მოსამზადებლად. თუმცა, შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოები (როგორც ეს განმარტებულია ბასს 19-ში) და აქტივის გასვლის შემდეგ საწარმოს საქმიანობის შეკვეცასთან და რეორგანიზაციასთან დაკავშირებით გაწეული დანახარჯები არ წარმოადგენს აქტივის გასვლასთან დაკავშირებულ პირდაპირ დანახარჯებს.

29. ზოგჯერ აქტივის საწარმოდან გასვლა მოითხოვს მყიდველის მიერ ვალდებულების აღებას. როგორც აქტივის, ასევე ვალდებულებისათვის არსებობს მხოლოდ ერთი გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება. 78-ე პუნქტში განმარტებულია ამგვარ შემთხვევებთან დაკავშირებული საკითხები.

**აქტივის გამოყენების ღირებულება**

30. მოცემული აქტივის გამოყენების ღირებულების გამოთვლისას გაითვალისწინება შემდეგი ელემენტები:

- ა) აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების შეფასება;
  - ბ) მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების შესაძლო ცვლილების სავარაუდო შედეგი;
  - გ) ფულის დროითი ღირებულება, პროცენტის ურისკო მიმდინარე საბაზრო განაკვეთზე დაყრდნობით;
  - დ) აქტივთან დაკავშირებული თანდაყოლილი განუსაზღვრელობის არსებობის თანხობრივი გამოხატულება (ღირებულება, ფასი);
  - ე) სხვა ფაქტორები, მაგალითად – ლიკვიდურობა, რომლებსაც ბაზრის მონაწილენი გაითვალისწინებდნენ აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებისას.
31. აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება მოიცავს შემდეგ საფეხურებს:
- ა) აქტივის უწყვეტი გამოყენებისა და მისი გასვლის შედეგად მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების შეფასება; და
  - ბ) მომავალი ფულადი ნაკადების მიმართ შესაბამისი დისკონტირების განაკვეთის გამოყენება.
32. 30-ე პუნქტის ბ, დ და ე ქვეპუნქტებში დასახელებული ელემენტების გათვალისწინება შესაძლებელია მომავალი ფულადი ნაკადების ან დისკონტირების განაკვეთის კორექტირებით. გამოთვლების მიზანია დადგინდეს მომავალი ფულადი ნაკადების მოსალოდნელი დღევანდელი ღირებულება, მიუხედავად იმისა, თუ რა მიდგომას აირჩევს საწარმო მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების შესაძლო ცვლილებების სავარაუდო შედეგების გამოთვლებაში გათვალისწინებისათვის. დამატებითი სახელმძღვანელო მითითებები აქტივის გამოყენების ღირებულების დისკონტირების მეთოდით შეფასებაზე მოცემულია „ა“ დანართში.

**მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასების ბაზა**

33. აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასებისას:
- ა) ფულადი სახსრების შეფასება უნდა ეფუძნებოდეს გონივრულ და დასაბუთებულ დაშვებებს, რომლებიც ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი მოცემული აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში მოსალოდნელი ეკონომიკური ვითარების საუკეთესო შეფასებას წარმოადგენს. აქცენტი უნდა გაკეთდეს გარედან მიღებულ ინფორმაციაზე;
  - ბ) ფულადი სახსრების შეფასება უნდა ეფუძნებოდეს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებული ბოლო პერიოდის ფინანსურ ბიუჯეტებს/პროგნოზებს, მაგრამ გამორიცხული უნდა იყოს მომავალი რესტრუქტურისა და იდან, ან აქტივის ეფექტიანობის გაუმჯობესებიდან ან ამალღებიდან წარმოქმნილი მომავალი ფულადი ნაკადები (შემოსული ან გასული). აღნიშნულ ბიუჯეტებზე დაფუძნებული პროგნოზირება უნდა მოიცავდეს მაქსიმუმ 5 წელს, თუ მიზანშეწონილი არ არის უფრო ხანგრძლივი პერიოდის აღება; და
  - გ) იმ ფულადი ნაკადების პროგნოზირება, რომელიც მიიღება პერიოდის შემდეგ, რომელსაც უახლოესი ბიუჯეტები მოიცავს, უნდა მოხდეს აღნიშნულ ბიუჯეტებზე დაფუძნებული შეფასებების, უცვლელი ან დადამავალი ზრდის ტემპებით ექსტრაპოლაციის გზით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გამართლებულია აღმავალი ზრდის ტემპის გამოყენება. ზრდის ტემპი არ უნდა აღემატებოდეს მოცემული პროდუქციის, დარგის, იმ ქვეყნის ან ქვეყნების საშუალო ზრდის ტემპს, სადაც საწარმო საქმიანობას ეწევა, ან იმ ბაზრის გრძელვადიან საშუალო ზრდის ტემპს, სადაც ხდება აქტივის მოხმარება, თუ გამართლებული არ არის უფრო მაღალი ტემპის გამოყენება.
34. ხელმძღვანელობა აფასებს ფულადი ნაკადების პროგნოზის დროს გაკეთებული დაშვებების მართლობიერებას, გასული პერიოდის ფულადი ნაკადების პროგნოზირებულ და ფაქტობრივ ნაკადებს შორის განსხვავებების მიზეზების გამოკვლევის საფუძველზე. ხელმძღვანელობამ უნდა უზრუნველყოს, რომ დაშვებები, რომლებსაც ეყრდნობა ფულადი ნაკადების მიმდინარე პროგნოზი, გასული პერიოდების ფაქტობრივი ტენდენციის თანმიმდევრულია, იმ პირობით, რომ გასული პერიოდების შემდგომი მოვლენები ან პირობები ასეთ მიდგომას შეესაბამება.



35. ზოგადად, არ არსებობს მომავალი ფულადი ნაკადების დეტალური, საიმედო ფინანსური ბიუჯეტები, რომლებიც ხუთ წელზე მეტს მოიცავს. ამიტომ, საწარმოს ხელმძღვანელთა მიერ განხორციელებული მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება ეფუძნება უახლოეს ბიუჯეტებს, რომლებიც ხუთ წელს არ აღემატება. საწარმოს ხელმძღვანელობას შეუძლია გამოიყენოს ფულადი ნაკადების პროგნოზი, რომელიც ეფუძნება, ხუთ წელზე ხანგრძლივი პერიოდის შემცველ ფინანსურ ბიუჯეტებს, თუ საწარმოს ხელმძღვანელობა დარწმუნებულია, რომ აღნიშნული პროგნოზები საიმედოა და შეუძლია წარსული გამოცდილებით აჩვენოს, უფრო ხანგრძლივი პერიოდისათვის ფულადი ნაკადების ზუსტი პროგნოზის გაკეთების უნარი შესწევს.
36. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის გასვლამდე ფულადი ნაკადების პროგნოზი კეთდება ფინანსური ბიუჯეტების საფუძველზე, მომავალი პერიოდის ზრდის ტემპის გამოყენებით. ზრდის ტემპი უცვლელი ან დადებითი უნდა იყოს, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა აღმავალი ზრდის ტემპი შეესაბამება ობიექტურ ინფორმაციას პროდუქციის ან დარგის სიცოცხლის ციკლის შესახებ. თუ საჭიროა, ზრდის ტემპი შესაძლებელია ნულს უდრიდეს ან უარყოფითი იყოს.
37. როდესაც ბაზარზე უადრესად ხელსაყრელი პირობებია, მოსალოდნელია, რომ კონკურენტები ბაზარზე შეაღწევენ და ზრდას შეაფერხებენ. ამიტომ, საწარმოებს გაუძნელებათ გადააჭარბონ გასული პერიოდების საშუალო ზრდის ტემპს, რომელიც არსებობს ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში (მაგალითად, ოცი წლის მანძილზე) იმ პროდუქციის, დარგების, ქვეყნის ან ქვეყნებისათვის, სადაც საწარმო საქმიანობას ეწევა, ან იმ ბაზრისათვის, სადაც აქტივი გამოიყენება.
38. ფინანსური ბიუჯეტებიდან/პროგნოზებიდან აღებული ინფორმაციის გამოყენებისას საწარმო განსაზღვრავს, ეფუძნება თუ არა მოცემული ინფორმაცია გონივრულ, დასაბუთებულ დაშვებებს და წარმოადგენს თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებულ, მოცემული აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში მოსალოდნელი ეკონომიკური ვითარების საუკეთესო შეფასებას.

**მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასების კომპონენტები**

39. **მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები უნდა მოიცავდეს:**
  - ა) აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების მიღების პროგნოზს;
  - ბ) იმ ფულადი სახსრების გასვლის პროგნოზს, რომელთა გასვლა აუცილებელია მოცემული აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი ნაკადების შემოსვლისათვის (მათ შორის, აქტივის საექსპლუატაციო მდგომარეობაში მოყვანისათვის გაწეული ფულადი სახსრების გასვლა), რომელთა პირდაპირ მიკუთვნება ან დასაბუთებულად და თანმიმდევრულად განაწილება აქტივზე შესაძლებელია; და
  - გ) ნეტო ფულადი ნაკადების მოძრაობა, თუ ასეთი არსებობს, რომელიც მიღებულ (ან გადახდილ) უნდა იქნეს აქტივის საწარმოდან გასვლისას, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს.
40. მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება და დისკონტირების განაკვეთი ასახავს თანმიმდევრულ დაშვებებს, ინფლაციის გამო ფასების ზრდის შესახებ. ამიტომ, თუ დისკონტირების განაკვეთი შეიცავს ინფლაციის გამო ფასების ზრდის შედეგს, მომავალი ფულადი ნაკადი ფასდება ნომინალური გამოსახულებით. თუ დისკონტირების განაკვეთი არ მოიცავს ინფლაციის გამო ფასების ზრდის შედეგს, მომავალი ფულადი ნაკადი ფასდება რეალური გამოხატულებით (თუმცა, გაითვალისწინება მომავალში სპეციფიკური ფასის ზრდა ან შემცირება).
41. ფულადი სახსრების გასვლის პროგნოზი მოიცავს როგორც აქტივის მომსახურების ყოველდღიურ დანახარჯებს, ასევე, მომავალ ზედნადებ ხარჯებს, რომელთა პირდაპირ მიკუთვნება ან განაწილება აქტივზე (აქტივის გამოყენებაზე) შესაძლებელია დასაბუთებულ და თანმიმდევრულ საფუძველზე.
42. როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება ჯერ არ შეიცავს იმ ფულადი სახსრების გასვლას, რომელსაც ადგილი ექნება მის საექსპლუატაციო ან გასაყიდ მდგომარეობაში მოყვანამდე, მომავალი ფულადი სახსრების შეფასება შეიცავს ნებისმიერ დამატებითი ფულადი სახსრების გასვლას, რომლის გაწევაც მოსალოდნელია აქტივის საექსპლუატაციო ან გასაყიდ მდგომარეობაში მოსაყვანად. ამის მაგალითია მშენებარე ნაგებობა ან რეკონსტრუქციის პროექტი, რომელიც ჯერ არ დასრულებულა.

43. ორმაგი აღრიცხვის თავიდან აცილების მიზნით, მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები არ შეიცავს:
- ა) ფულადი ნაკადების წარმომქმნელი აქტივების მუდმივად გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლას, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის განსახილველი აქტივებიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე (მაგალითად, ფინანსური აქტივები, როგორცაა, მოთხოვნები); და
  - ბ) ფულადი სახსრების გასვლას, რომელიც უკავშირდება იმ დავალიანებებს, რომლებიც უკვე აღიარდა ვალდებულებებად (მაგალითად, სავაჭრო ვალდებულებები, პენსიები ან ანარიცხები).
44. მოცემული აქტივისათვის მომავალი ფულადი ნაკადები უნდა შეფასდეს არსებული მდგომარეობით. მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება არ უნდა შეიცავდეს წინასწარშეფასებულ ფულად ნაკადებს, რომლის წარმოშობა მოსალოდნელია:
- ა) მომავალი რესტრუქტურიზაციის შედეგად, რომლის შესახებაც საწარმოს ჯერ არ მიუღია მტკიცე გადაწყვეტილება;
  - ბ) მომავალი კაპიტალური დანახარჯებისაგან, რომელიც გააუმჯობესებს ან გაზრდის აქტივის მწარმოებლურობას.
45. რადგან აქტივიდან მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადი ფასდება მისი მიმდინარე მდგომარეობის მიხედვით, აქტივის გამოყენების ღირებულება არ ასახავს:
- ა) მომავალი ფულადი სახსრების გასვლას ან წარმოების ხარჯების შესაბამის შემცირებას (მაგალითად, პერსონალის შენახვის ხარჯების შემცირება) ან სარგებელს, რომლის მიღება მოსალოდნელია მომავალში რესტრუქტურიზაციის შედეგად, რომლის განხორციელების ვალდებულება საწარმოს ჯერ არ აუღია; ან
  - ბ) მომავალში გასაწევ კაპიტალურ დანახარჯებს, რომელიც გააუმჯობესებს ან გაზრდის აქტივის თავდაპირველ სტანდარტულ მწარმოებლურობას ან აღნიშნულ დანახარჯთან დაკავშირებულ მომავალ სარგებელს.
46. რესტრუქტურიზაცია წარმოადგენს პროგრამას, რომელსაც გეგმავს და აკონტროლებს საწარმოს ხელმძღვანელობა. იგი მნიშვნელოვნად ცვლის საწარმოს საქმიანობის მასშტაბს ან საწარმოს საქმიანობის წარმართვის წესს. ბასს 37 – „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ - შეიცავს მითითებებს, რომელთა მიხედვით შესაძლოა დადგინდეს, აღებული აქვს თუ არა საწარმოს რესტრუქტურიზაციის განხორციელების ვალდებულება.
47. როდესაც საწარმო მტკიცე გადაწყვეტილებას იღებს რესტრუქტურიზაციის განსახორციელებლად, სავარაუდოდ, რესტრუქტურიზაცია გავლენას მოახდენს ზოგიერთ აქტივზე. რესტრუქტურიზაციის განხორციელების ვალდებულების აღების შემდეგ:
- ა) აქტივის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას, მომავალი ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის შეფასებებში ხდება წარმოების ხარჯების შემცირებისა და რესტრუქტურიზაციის შედეგად მიღებული სხვა სარგებლის გათვალისწინება (საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებულ უახლოეს ფინანსურ ბიუჯეტებზე დაყრდნობით); და
  - ბ) რესტრუქტურიზაციისას მომავალი ფულადი სახსრების გასვლის შეფასებები მიიჩნევა რესტრუქტურიზაციის ანარიცხებად ბასს 37-ის შესაბამისად.
- მე-5 მაგალითში ილუსტრირებულია, თუ რა გავლენას ახდენს მომავალში განსახორციელებელი რესტრუქტურიზაცია გამოყენების ღირებულების შეფასებაზე.
48. სანამ საწარმო არ გასწევს კაპიტალურ დანახარჯებს, რომელიც გააუმჯობესებს ან გაზრდის აქტივის თავდაპირველ სტანდარტულ მწარმოებლურობას, მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები არ შეიცავს აღნიშნული დანახარჯის შედეგად მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების შეფასებას (საილუსტრაციო მაგალითი 6).
49. მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება, აქტივის მიმდინარე მდგომარეობის გათვალისწინებით, მოიცავს მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის დონის შენარჩუნებისათვის აუცილებელ ფულადი სახსრების გასაღებას. როდესაც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული შედგება სხვადასხვა სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივისაგან, უმცირესი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივების შეცვლა განიხილება როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ყოველდღიური მომსახურების ხარჯი, ამ ერთეულთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასების მიზნებისათვის. ანალოგიურად, როდესაც ერთი ცალკეული

აქტივის შემადგენელ კომპონენტებს გააჩნია სხვადასხვა სასარგებლო მომსახურების ვადა, მათი შეცვლა განიხილება აქტივის ყოველდღიური მომსახურების ხარჯად, ამ აქტივთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასების მიზნებისათვის.

**50. მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები არ უნდა მოიცავდეს:**

- ა) ფინანსური საქმიანობიდან მიღებულ ფულადი ნაკადების შემოსვლას ან გასვლას; ან
- ბ) გადახდილ ან მიღებულ მოგების გადასახადს.

51. მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები ასახავს იმ დაშვებებს, რომლებიც შეესაბამება დისკონტირების განაკვეთის განსაზღვრის მეთოდს. სხვა შემთხვევაში, ზოგიერთი დაშვების შედეგი ან ორჯერ იქნებოდა გათვალისწინებული, ან იგნორირებული. რადგან ფულის დროითი ღირებულების გათვალისწინება ხდება მომავალი ფულადი ნაკადების დისკონტირებით, აღნიშნული ფულადი ნაკადი არ უნდა მოიცავდეს ფინანსური საქმიანობიდან ფულადი სახსრების შემოსვლას ან გასვლას. ანალოგიურად, რადგან დისკონტირების განაკვეთის განსაზღვრა ხდება დასაბეგრი თანხისათვის, მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება უნდა მოხდეს დაბეგვრამდე.

52. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მისი გასვლის შედეგად მისაღები (ან გადასახდელო) ნეტო ფულადი ნაკადი არის თანხა, რომლის მიღებასაც საწარმო მოელის მოცემული აქტივის გასვლის შედეგად საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებული ოპერაციით, რომელიც შემცირებულია გასვლასთან დაკავშირებული მოსალოდნელი დანახარჯების ოდენობით.

53. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მისი გასვლის შედეგად მისაღები (ან გადასახდელო) ნეტო ფულადი ნაკადი განისაზღვრება აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულების ანალოგიურად, იმ განსხვავებით, რომ ნეტო ფულადი ნაკადების შეფასებისას:

- ა) საწარმო იყენებს იმ ფასებს, რომლებიც დომინირებს მსგავსი აქტივების შეფასების თარიღისათვის, რომელთა სასარგებლო მომსახურების ვადა ამოწურულია და ფუნქციონირებს იმ პირობების მსგავს პირობებში, რომელშიც მოცემული აქტივი გამოიყენება; და
- ბ) აღნიშნული ფასები კორექტირდება როგორც ინფლაციის შედეგად მომავალი საერთო ფასების ზრდის, ასევე ფასების სპეციფიკური ზრდის (შემცირების) გათვალისწინებით. თუმცა, თუ აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად მისაღები მომავალი ფულადი სახსრებისა და დისკონტირების განაკვეთის შეფასებებში გათვალისწინებულ არ არის ინფლაციის შედეგები, ინფლაციის გათვალისწინება არც აქტივის გასვლისას უნდა მოხდეს, ნეტო ფულადი ნაკადების შეფასებისას.

53ა. სამართლიანი ღირებულება განსხვავდება გამოყენების ღირებულებისგან. სამართლიანი ღირებულება ასახავს იმ დაშვებებს, რომლებსაც ბაზრის მონაწილეები გამოიყენებდნენ აქტივის ფასის განსაზღვრისას. ამის ნაცვლად, გამოყენების ღირებულება ასახავს ისეთ ფაქტორებს, რომლებიც შეიძლება დამახასიათებელი იყოს მხოლოდ კონკრეტული საწარმოსთვის და, საზოგადოდ, მისაღები და შესაფერისი არ იყოს სხვა საწარმოებისთვის. მაგალითად, სამართლიანი ღირებულება არ ასახავს არც ერთ შემდეგ ფაქტორს, რადგან ისინი, როგორც წესი, დაკავშირებული არ იქნება ბაზრის სხვა მონაწილეებთან:

- ა) დამატებითი ღირებულება, რომელიც მიიღება აქტივთა ჯგუფისგან (მაგალითად სხვადასხვა ადგილას განთავსებული საინვესტიციო ქონების პორტფელის შექმნის შედეგად);
- ბ) სინერგიული ეფექტი შესაფასებელ აქტივსა და სხვა აქტივებს შორის;
- გ) იურიდიული უფლებები, ან სამართლებრივი შეზღუდვები, რომლებიც ეხება მხოლოდ აქტივის ახლანდელ მესაკუთრეს; და
- დ) საგადასახადო შეღავათები, ან პირიქით, მძიმე გადასახადი, რომელიც ეხება მხოლოდ აქტივის ახლანდელ მესაკუთრეს.

**ფულადი სახსრების შემოსვლა უცხოურ ვალუტაში**

54. მომავალი ფულადი ნაკადი ფასდება იმ ვალუტაში, რომელშიც მოხდება მათი წარმოქმნა, ხოლო დისკონტირება ხდება მოცემული ვალუტის შესაბამისი დისკონტირების განაკვეთის გამოყენებით. მიღებულ დღევანდელ ღირებულებას გადაიანგარიშებენ არსებული გამოყენების ღირებულების გაანგარიშების თარიღისათვის მოქმედი კურსით.

**დისკონტირების განაკვეთი**

55. დისკონტირების განაკვეთი (განაკვეთები) უნდა წარმოადგენდეს დაბეგვრამდე განაკვეთს (განაკვეთებს), რომელიც ასახავს:
- ა) ფულის დროითი ღირებულების მიმდინარე საბაზრო შეფასებებს; და
  - ბ) მოცემული აქტივისთვის დამახასიათებელ რისკებს. დისკონტირების განაკვეთი (განაკვეთები) არ უნდა ასახავდეს იმ რისკს, რომელიც გათვალისწინებულია მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებებში.
56. განაკვეთი, რომელიც ასახავს ფულის დროითი ღირებულების მიმდინარე საბაზრო შეფასებებს და მოცემული აქტივისათვის დამახასიათებელ რისკებს, წარმოადგენს იმ უკუგებას, რომელსაც მოითხოვდნენ ინვესტორები, თუ ისინი ამოარჩევდნენ ისეთ ინვესტიციას, რომელიც წარმოქმნის იმავე ოდენობის, პერიოდულობისა და რისკის ფულადი სახსრების მოძრაობას, რომლის მიღებასაც საწარმო მოცემული აქტივიდან გეგმავს. აღნიშნული განაკვეთის შეფასება ხდება მსგავს აქტივებზე მიმდინარე საბაზრო გარიგებების განაკვეთის ან საფონდო ბირჟაზე კოტირებული იმ საწარმოს კაპიტალის საშუალო შეწონილი ღირებულების მიხედვით, რომელსაც გააჩნია ერთგვაროვანი აქტივები (ან აქტივთა პორტფელი), რომელთაც აქვთ განსახილველი აქტივის ანალოგიური მომსახურების პოტენციალი და რისკი. თუმცა, აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთ(ებ)ი არ ასახავს იმ რისკებს, რომელთა გათვალისწინებითაც უნდა გაკორექტირდეს მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები. სხვა შემთხვევაში, ზოგიერთი დაშვების შედეგი ორჯერ აისახება.
57. როდესაც შეუძლებელია ამა თუ იმ აქტივისათვის დამახასიათებელი განაკვეთის აღება უშუალოდ ბაზრიდან, დისკონტირების განაკვეთს საწარმო აფასებს შემცველი განაკვეთების მეშვეობით, რათა, შესაძლებლობის ფარგლებში, განსაზღვროს საბაზრო შეფასებები. „ა“ დანართში წარმოდგენილია დამატებითი მითითებები, ასეთ პირობებში დისკონტირების განაკვეთის განსაზღვრისათვის.

**გაუფასურების ზარალის აღიარება და შეფასება**

58. 59-64-ე პუნქტებში განსაზღვრულია ცალკეული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები, ხოლო 65-108-ე პუნქტებში - გაუფასურების ზარალის აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისა და გუდვილისთვის.
59. აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. შემცირების თანხა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალს.
60. გაუფასურების ზარალის აღიარება ხარჯის სახით დაუყოვნებლივ უნდა მოხდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აქტივი გადაფასებული თანხით აისახება ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად (მაგალითად, ბასს 16-ით - „ძირითადი საშუალებები“ - განსაზღვრული გადაფასების მოდელით). გადაფასებული აქტივის ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი უნდა აღირიცხოს როგორც გადაფასების შემცირება, ზემოთ ნახსენები სხვა საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად.
61. მოგებაში ან ზარალში აღიარდება იმ აქტივთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალი, რომელიც არ გადაფასებულა. თუმცა, გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალი აღიარდება სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში იმ ოდენობით, რა სიდიდითაც გაუფასურების ზარალი არ აღემატება ამ აქტივთან დაკავშირებულ გადაფასების ნამეტის თანხას. ამგვარი გაუფასურების ზარალი ამცირებს ამ აქტივთან დაკავშირებულ გადაფასების ნამეტს.
62. თუ შეფასებული გაუფასურების ზარალის თანხა აღემატება შესაბამისი აქტივის საბალანსო ღირებულებას, საწარმომ ვალდებულია უნდა აღიაროს მხოლოდ მაშინ, თუ ეს მოითხოვება ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტით.
63. გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ მოცემული აქტივის შემდგომი პერიოდების ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა დაკორექტირდეს, რათა მოხდეს აქტივის კორექტირებული საბალანსო ღირებულების, შემცირებული ნარჩენი ღირებულებით (თუ იგი არსებობს), სისტემატური განაწილება აქტივის დარჩენილ სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

64. გაუფასურების ზარალის აღიარების შემთხვევაში, მასთან დაკავშირებული ნებისმიერი გადავადებული საგადასახადო აქტივი ან ვალდებულება განსაზღვრება ბასს 12-ის - „მოგებიდან გადასახადებზე“ - შესაბამისად, აქტივის კორექტირებული საბალანსო ღირებულების საგადასახადო ბაზასთან შედარების საფუძველზე (საილუსტრაციო მაგალითი 3).

**ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული და გუდვილი**

65. 66-108-ე პუნქტებსა და (გ) დანართში განსაზღვრულია იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიცირების, მისი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისა და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისა და გუდვილის გაუფასურების ზარალის აღიარების კრიტერიუმები, რომელსაც აქტივი განეკუთვნება.

**იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიკაცია, რომელსაც განეკუთვნება აქტივი**

66. თუ არსებობს აქტივის შესაძლო გაუფასურების რაიმე მაჩვენებელი, უნდა მოხდეს ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება. თუ შეუძლებელია ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება, საწარმომ უნდა განსაზღვროს იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება, რომელსაც განეკუთვნება მოცემული აქტივი (აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული).

67. ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია, თუ:

- ა) აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება მისი გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულებისაგან დიდად განსხვავდება (მაგალითად, როდესაც აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადი შეუძლებელია უმნიშვნელოდ შეფასდეს; და
- ბ) უწყვეტი გამოყენების შედეგად აქტივი არ წარმოქმნის ფულად ნაკადს, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ იქნება სხვა აქტივებიდან წარმოქმნილ ფულად ნაკადზე.

ასეთ შემთხვევაში, აქტივის გამოყენების ღირებულება და, შესაბამისად, ანაზღაურებადი ღირებულება, შესაძლოა განისაზღვროს მხოლოდ აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის.

| <b>მაგალითი</b>   |
|---|
| <p>წიაღისეულის მომპოვებელი საწარმო ფლობს რკინიგზას, როგორც დამხმარე წარმოებას. რკინიგზა შესაძლოა გაიყიდოს მხოლოდ ჯართის სახით, მისი უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების წარმოქმნა, უმეტესწილად, დამოკიდებულია საწარმოს სხვა აქტივებიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე.</p> <p><i>შეუძლებელია განისაზღვროს რკინიგზის ანაზღაურებადი ღირებულება, რადგან შეუძლებელია რკინიგზის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრა და მოსალოდნელია, რომ იგი განსხვავებული იქნება მისი, როგორც ჯართის ღირებულებისაგან. ამიტომ, საწარმო აფასებს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი იმ ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულებას, რომელსაც განეკუთვნება კერძო რკინიგზა, ანუ მთლიანად მდაროს ანაზღაურებად ღირებულებას.</i></p> |

68. როგორც მე-6 პუნქტშია განმარტებული, აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული წარმოადგენს აქტივების უმცირეს ჯგუფს, რომელიც მოიცავს მოცემულ აქტივს და წარმოქმნის ფულად სახსრებს უწყვეტი გამოყენების შედეგად, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე. აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის განსაზღვრა განსჯას მოითხოვს. თუ ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია ცალკეული აქტივისათვის, საწარმო ახდენს აქტივების უმცირესი ჯგუფის იდენტიფიცირებას, რომლის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლა, უმეტესწილად, დამოკიდებულია სხვა ფულადი სახსრების შემოსვლაზე.

**მაგალითი**

ავტობუსების კომპანია მუნიციპალიტეტთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე ეწევა მომსახურებას. მას მოეთხოვება მინიმალური მომსახურების გაწევა ხუთ სხვადასხვა მარშრუტზე. თითოეული მარშრუტისათვის გამოყოფილი აქტივები და თითოეული მათგანიდან მიღებული ფულადი სახსრები შესაძლოა იდენტიფიცირებულ იქნეს ცალ-ცალკე. ერთ-ერთი მარშრუტი მუშაობს მნიშვნელოვანი ზარალით.

*რადგან საწარმოს არა აქვს რომელიმე მარშრუტის შეწყვეტის უფლება, უწყვეტი გამოყენების შედეგად იმ ფულადი სახსრების შემოდინების უმცირესი იდენტიფიცირებადი დონე, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივების ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების შემოსვლაზე, არის ხუთივე მარშრუტიდან მიღებული ფულადი სახსრები. თითოეული მარშრუტისათვის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს წარმოადგენს მთლიანად ავტობუსების კომპანია.*

69. უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლა არის ფულადი სახსრებისა და ფულადი სახსრების ეკვივალენტების შემოსვლა ანგარიშვალდებული საწარმოს გარეთ არსებული მხარეებიდან. იმისათვის, რომ განისაზღვროს აქტივიდან (ან აქტივთა ჯგუფიდან) მიღებული ფულადი სახსრები, უმთავრესად, დამოუკიდებელია თუ არა სხვა აქტივებიდან (ან აქტივთა ჯგუფებიდან) ფულადი სახსრების შემოსვლისაგან, საწარმო ითვალისწინებს სხვადასხვა ფაქტორს, მათ შორის: როგორ ხდება საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ საწარმოს საქმიანობის მონიტორინგი (მაგალითად, პროდუქციის ნომენკლატურის, საქმიანობის, საქმიანობის ადგილმდებარეობის, რაიონების ან რეგიონალური არეალის, ან სხვა ფაქტორების მიხედვით), ან როგორ იღებს საწარმოს ხელმძღვანელობა გადაწყვეტილებას, საწარმოს აქტივების შემდგომი გამოყენებისა და ოპერაციების გაგრძელების ან მათი საწარმოდან გასვლის შესახებ. პირველ საილუსტრაციო მაგალითში განხილულია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიკაციის მაგალითები.
70. თუ არსებობს აქტივის ან აქტივთა ჯგუფის მიერ წარმოებული პროდუქციის აქტიური ბაზარი, მოცემული აქტივი ან აქტივთა ჯგუფი მიჩნეულ უნდა იქნეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულად, თუნდაც წარმოებული პროდუქცია ნაწილობრივ ან მთლიანად საწარმოს შიგნით მოიხმარებოდეს. თუ აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან მიღებულ ფულად ნაკადებზე გავლენას ახდენს შიდა გადაცემის ფასი, ამ შემთხვევაში საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ გამოშვებული პროდუქციისათვის გამოყენებულ უნდა იქნეს მომავალი საბაზრო ფასების საუკეთესო შეფასება, რომლის მიღწევაც შესაძლებელი იქნება „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით შესრულებულ ოპერაციებში:
- ა) პროდუქციის შიდა მოხმარებასთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი სახსრების შემოსვლის შეფასების დროს, რომელიც გამოიყენება მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას; და
  - ბ) პროდუქციის შიდა მოხმარებასთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი სახსრების გასვლის შეფასების დროს, რომელიც გამოიყენება ანგარიშვალდებული საწარმოს სხვა ფულადი ერთეულების წარმომქმნელი ერთეულების გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას.
71. ანგარიშვალდებული საწარმოს სხვა ერთეულების მიერ აქტივის ან აქტივთა ჯგუფის გამოყენების შედეგად მიღებული მთლიანი პროდუქციის, ან თუნდაც მისი ნაწილის (მაგალითად, წარმოების შუა პროცესში მყოფი პროდუქციის) გამოყენების შემთხვევაში, მოცემული აქტივი ან აქტივთა ჯგუფი წარმოადგენს დამოუკიდებელი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს, თუ საწარმოს შეუძლია აღნიშნული პროდუქციის გაყიდვა აქტიურ ბაზარზე, რადგან მოცემული აქტივის ან აქტივთა ჯგუფის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლა, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ იქნება სხვა აქტივის ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების შემოსვლაზე. საწარმო ახდენს ამგვარი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულთან დაკავშირებულ ფინანსურ ბიუჯეტებზე დაყრდნობით შედგენილი ინფორმაციის კორექტირებას, თუ შიდა ფასები არ ასახავს მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის მიერ წარმოებული პროდუქციის მომავალი საბაზრო ფასების ხელმძღვანელობის საუკეთესო შეფასებას.

72. **ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების იდენტიფიცირება ერთნაირად ხდება ერთი პერიოდისა და მეორე პერიოდამდე, ერთი და იმავე აქტივისათვის ან აქტივთა სახეებისათვის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გამართლებულია შეცვლა.**
73. თუ საწარმოში დაადგინენ, რომ აქტივი განეკუთვნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ სხვა ერთეულს წინა პერიოდებისაგან განსხვავებით, ან შეიცვალა მოცემული აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულში აგრეგირებული აქტივების ტიპები, 130-ე პუნქტის შესაბამისად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს გარკვეული ინფორმაცია, თუ მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალი აღიარებულია ან აღდგენილია.

**ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი და საბალანსო ღირებულება**

74. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ სამართლიან ღირებულებასა და გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდეს თანხას. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრის მიზნით, 19-57-ე პუნქტებში სიტყვა „აქტივი“ აღქმულ უნდა იქნეს როგორც „ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული“.
75. **ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა უნდა ხდებოდეს იმ მეთოდების შესაბამისად, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება.**
76. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება:

- ა) მოიცავს მხოლოდ იმ აქტივების საბალანსო ღირებულებას, რომლის პირდაპირ მიკუთვნება ან დასაბუთებულად და თანმიმდევრულად განაწილება შესაძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე. ეს აქტივებიც მომავალში წარმოქმნის ფულად სახსრებს, რომელთა შეფასებაც მოხდა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას; და
- ბ) არ მოიცავს აღიარებული ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა, მოცემული ვალდებულების გათვალისწინების გარეშე.

ამის მიზეზია ის, რომ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულებისა და გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას მხედველობაში არ მიიღება იმ აქტივებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მოძრაობა, რომლებიც არ წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილს და ის ვალდებულებები, რომლებიც აღიარდა ფინანსურ ანგარიშგებაში (იხ. 28-ე და 43-ე პუნქტები).

77. როდესაც აქტივები ჯგუფდება მათი ანაზღაურებადი ღირებულების შესაფასებლად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში უნდა ჩაირთოს ყველა აქტივი, რომელთა უწყვეტი გამოყენების შედეგად წარმოიქმნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულზე მიკუთვნებადი ფულადი სახსრები. სხვა შემთხვევაში, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს სრულ აღდგენად ერთეულად მაშინ, როდესაც ფაქტობრივად ადგილი ჰქონდა გაუფასურების ზარალს. ზოგიერთ შემთხვევაში, მიუხედავად იმისა, რომ გამოთვლებით დგინდება ცალკეული აქტივის მონაწილეობა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის მიერ სავარაუდოდ მისაღები ფულადი სახსრების წარმოქმნაში, მათი მიკუთვნება მოცემულ ერთეულზე შეუძლებელია დასაბუთებულად და თანმიმდევრულად. მაგალითად, ასეთ შემთხვევას განეკუთვნება გუდვილი ან კორპორაციული აქტივები (როგორცაა, სათავო ოფისის აქტივები). 80-103-ე პუნქტებში განსაზღვრულია, როგორ უნდა მოხდეს ასეთი აქტივების გათვალისწინება იმის დადგენისას, გაუფასურებულია თუ არა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული.
78. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრის მიზნით, შესაძლოა აუცილებელი იყოს ზოგიერთი აღიარებული ვალდებულების გათვალისწინება. ეს შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლა მოითხოვს მყიდველის მიერ ვალდებულების აღებას. ამ შემთხვევაში ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება (ან მისი საბოლოო გასვლის შედეგად სავარაუდოდ მისაღები ფულადი სახსრები) წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აქტივების სავარაუდო სარეალიზაციო ფასს, აღე-

ბულ ვალდებულებას ერთად, რომელიც შემცირებულია მის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯებით. იმისათვის, რომ აზრი ჰქონდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულებისა და საბალანსო ღირებულების შედარებას, ვალდებულების საბალანსო ღირებულება უნდა გამოირიცხოს როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულების, ასევე საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისას.

**მაგალითი**

კომპანია აწარმოებს წიაღისეულის მოპოვებას ქვეყანაში, რომლის კანონმდებლობის შესაბამისად, მდაროს მესაკუთრეს მოეთხოვება დაკავებული ტერიტორიის აღდგენა მოპოვებითი სამუშაოების დასრულებისთანავე. აღდგენის დანახარჯები მოიცავს ნიადაგის იმ შრეების დაბრუნებას, რომლებიც უნდა მოშორდეს მოპოვებითი სამუშაოების დაწყებამდე. ნიადაგის შრეების დაბრუნების ანარიცხი შეიქმნა ამ შრეების გატანისთანავე. აღნიშნული ანარიცხის თანხა აღიარდა მდაროს ღირებულების ნაწილად და ცვეთა ერიცხება მდაროს სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში. აღდგენის დანახარჯებისათვის გათვალისწინებული ანარიცხის ანაზღაურებადი ღირებულება 500 ფულადი ერთეულია<sup>(ა)</sup>, რომელიც აღდგენის დანახარჯების დღევანდელი ღირებულების ტოლია.

საწარმო ამოწმებს მდაროს გაუფასურების თვალსაზრისით. მთლიანად, მდარო წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს. საწარმომ წინადადება მიიღო მდაროს შეძენის შესახებ 800 ფულად ერთეულად, რომელშიც შედის ნიადაგის შრეების აღდგენის ვალდებულება. მდაროს გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები უმნიშვნელოა.

მდაროს გამოყენების ღირებულება დაახლოებით 1, 200 ფულად ერთეულს შეადგენს, რომელშიც არ შედის აღდგენის დანახარჯები. მდაროს საბალანსო ღირებულებაა 1, 000.

*ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება 800 ფე-ია. აღნიშნული თანხა მოიცავს აღდგენის იმ დანახარჯებს, რომლებიც უკვე აღიარდა. შესაბამისად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას გაითვალისწინება აღდგენის დანახარჯები და შეფასდება 700 ფე-ად (1,200 ფე-ს გამოკლებული 500 ფე). ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება 500 ფე-ია, რაც არის მდაროს საბალანსო ღირებულებას (1,000) გამოკლებული აღდგენის დანახარჯების ანარიცხის საბალანსო ღირებულება (500). ამგვარად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას.*

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

79. პრაქტიკული მოსაზრებიდან გამომდინარე, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება ზოგჯერ განისაზღვრება იმ აქტივების განხილვის შემდეგ, რომლებიც არ მიეკუთვნება მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს (მაგალითად, მოთხოვნები, ან სხვა ფინანსური აქტივები), ან იმ ვალდებულებების განხილვის შემდეგ, რომლებიც აღიარდა ფინანსურ ანგარიშგებაში (მაგალითად, სავაჭრო ვალდებულებები, პენსიები ან ანარიცხები). ასეთ შემთხვევებში, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება იზრდება ამ აქტივების საბალანსო ღირებულებით და მცირდება აღნიშნული ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებით.

**გუდვილი**

*მიეკუთვნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე*

80. გაუფასურებაზე ტესტირების მიზნით, საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი გუდვილი, შეძენის თარიღიდან მოყოლებული, მიეკუთვნება მყიდველი საწარმოს იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებს, ან ერთეულების ჯგუფებს, რომლებიც მოსალოდნელია, რომ სარგებელს მიიღებენ გაერთიანებით განპირობებული სინერგიიდან, მიუხედავად იმისა, მიეკუთვნება თუ არა ამ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებს ან ერთეულების ჯგუფს შეძენილი საწარმოს სხვა აქტივები და ვალდებულებები. თითოეული ერთეული ან ერთეულთა ჯგუფი, რომელსაც გუდვილი მიეკუთვნება:



- ა) უნდა წარმოადგენდეს შიდა მმართველობის მიზნებისათვის გუდვილის მონიტორინგის განხორციელების უდაბლეს დონეს;
- ბ) აგრეგირებამდე სიდიდით არ უნდა აღემატებოდეს საოპერაციო სეგმენტს, როგორც ეს განმარტებული ფასს 8-ის - „საოპერაციო სეგმენტები“ - მე-5 პუნქტში.

81. საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით აღიარებული გუდვილი წარმოადგენს მყიდველის მიერ საწარმოთა გაერთიანების დროს შექმნილ ისეთ აქტივებში მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მოლოდინით გადახდილ თანხას, რომელთა ცალკე იდენტიფიცირება და აღიარება შეუძლებელია. გუდვილი სხვა აქტივების ან აქტივების ჯგუფიდან დამოუკიდებლად არ წარმოშობს ფულად ნაკადებს; ხშირად მას წვლილი შეაქვს რამდენიმე ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის მიერ გამომუშავებულ ფულად ნაკადებში. ზოგჯერ გუდვილის მართლზომიერი მიკუთვნება შესაძლებელია არა ცალკეულ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე, არამედ მხოლოდ მათ ჯგუფებზე. შედეგად, უდაბლეს დონეს, რომელზედაც შიდა მმართველობითი მიზნებისათვის ხორციელდება გუდვილის მონიტორინგი, წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გარკვეული რაოდენობა, რომლებსაც გუდვილი უკავშირდება, თუმცა შეუძლებელია ამ უკანასკნელის მათზე გადანაწილება. 83-99-ე პუნქტებსა და (გ) დანართში ნახსენები ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულები, რომლებზედაც ხდება გუდვილის გადანაწილება, ასევე აღნიშნავს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების ჯგუფებს.

82. მე-80 პუნქტის მოთხოვნების გამოყენების შედეგად გუდვილის გაუფასურებაზე ტესტირება შეესატყვისება საწარმოს ოპერაციების მართვის ნორმალურ პროცესს; გუდვილის გაუფასურებაზე ტესტირება ხდება ისეთ სტრუქტურულ დონეზე, რომელთანაც, ჩვეულებრივ, ასოცირდება გუდვილი. ამგვარად, დამატებითი საანგარიშგებო სისტემების ჩამოყალიბება, როგორც წესი, საჭირო არ არის.

83. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული, რომელსაც გუდვილი მიეკუთვნება გაუფასურებაზე ტესტირების მიზნით, შესაძლოა არ ემთხვეოდეს იმ სტრუქტურულ დონეს, რომელზედაც ხდება გუდვილის მიკუთვნება საკურსო სხვაობებით განპირობებული მოგებისა და ზარალის შეფასებისას ბასს 21-ის - „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“ - მიხედვით. მაგალითად, თუ ბასს 21-ის თანახმად საწარმოს მოეთხოვება გუდვილის გადანაწილება შედარებით დაბალ სტრუქტურულ დონეზე საკურსო სხვაობების მოგება-ზარალის შეფასების მიზნებისათვის, მას არ მოეთხოვება გუდვილის გაუფასურებაზე ტესტირება იმავე დონეზე, თუ ეს უკანასკნელი არ წარმოადგენს შიდა მმართველობითი მიზნებისათვის გუდვილის მონიტორინგის ჩვეულებრივ სტრუქტურულ დონეს.

84. თუ საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შექმნილი გუდვილის თავდაპირველი გადანაწილება ვერ ხერხდება იმ საანგარიშგებო წლიური პერიოდის დასრულებამდე, რომელშიც საწარმოთა გაერთიანებას ჰქონდა ადგილი, გუდვილის თავდაპირველი გადანაწილება უნდა განხორციელდეს შემდგომში, პირველივე წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე.

85. ფასს 3-ის - „საწარმოთა გაერთიანება“ - თანახმად, თუ საწარმოთა გაერთიანების თავდაპირველი აღრიცხვა მხოლოდ პირობითად არის შესაძლებელი იმ საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე, რომელშიც მოხდა გაერთიანება, მყიდველი საწარმო:

- ა) გაერთიანებას აღრიცხავს ამ პირობითი ღირებულებებით; და
- ბ) ასახავს აღნიშნული პირობითი ღირებულებების კორექტირებას, როგორც თავდაპირველი აღრიცხვის დასრულებას შეფასების პერიოდის განმავლობაში, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს შემდგომი თარიღიდან თორმეტ თვეს.

ასეთ შემთხვევაში, შესაძლოა, ასევე ვერ მოხერხდეს საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით აღიარებული გუდვილის თავდაპირველი გადანაწილების დამთავრება იმ წლიური საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე, რომელშიც საწარმოთა გაერთიანება განხორციელდა. ასეთ დროს, საწარმო განმარტებით შენიშვნებში ასახავს 133-ე პუნქტში მოთხოვნილ ინფორმაციას.

86. თუ გუდვილი მიკუთვნებულია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე და საწარმოს წყვეტს ამ ერთეულში შემავალ ერთ-ერთ ოპერაციას, აღნიშნულ ოპერაციებთან დაკავშირებული გუდვილი:

- ა) შეიტანება ამ ოპერაციის საბალანსო ღირებულებაში მის შეწყვეტასთან დაკავშირებული მოგება-ზარალის გასაზღვრისას; და

- ბ) ფასდება შეწყვეტილი ოპერაციისა და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის დარჩენილი ნაწილის ფარდობითი ღირებულებების გათვალისწინებით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც საწარმოს შეუძლია დაასაბუთოს, რომ სხვა მეთოდი უკეთესად ასახავს შეწყვეტილ ოპერაციასთან დაკავშირებულ გუდვილს.

**მაგალითი**

საწარმო 100 ფე-ად ყიდის ქვედანაყოფს, რომელიც წარმოადგენდა გუდვილმიკუთვნებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილს. მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან მისი დაკავშირება ერთეულზე უფრო დაბალი დონის აქტივების ჯგუფთან შესაძლებელია მხოლოდ პირობითად. ნარჩენი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება შეადგენს 300 ფე-ს.

*ვინაიდან ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან დაკავშირება ამ ერთეულზე უფრო დაბალი დონის აქტივების ჯგუფთან შესაძლებელია მხოლოდ პირობითად, გაყიდულ ოპერაციასთან დაკავშირებული გუდვილის შეფასება შესაძლებელია ამ ოპერაციისა და ნარჩენი ერთეულის ღირებულებების თანაფარდობით. ამრიგად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნებული გუდვილის 25 პროცენტი შეიტანება გაყიდული ოპერაციის საბალანსო ღირებულებაში.*

- 87. თუ საწარმო ცვლის ანგარიშგების სტრუქტურას იმგვარად, რომ იცვლება ერთი ან მეტი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის შემადგენლობა, რომელზედაც გუდვილი იყო მიკუთვნებული, მაშინ გუდვილი უნდა გადანაწილდეს იმ ერთეულებზე, რომლებსაც ეს ცვლილება ეხება. გადანაწილება, შეწყვეტილი ოპერაციების შემთხვევის მსგავსად, ხორციელდება ფარდობითი ღირებულებების მიდგომის გამოყენებით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც საწარმოს შეუძლია დაასაბუთოს, რომ სხვა მეთოდი უკეთესად ასახავს რეორგანიზებულ ერთეულებთან დაკავშირებულ გუდვილს.

**მაგალითი**

გუდვილი მიკუთვნებულია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ A ერთეულზე. მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან მისი დაკავშირება A ერთეულზე უფრო დაბალი დონის აქტივების ჯგუფთან შესაძლებელია მხოლოდ პირობითად. A უნდა დაიყოს სამ ნაწილად და შეუერთდეს B, C და D ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებს.

*ვინაიდან A-ზე მიკუთვნებული გუდვილის იდენტიფიცირება ან მისი დაკავშირება ამ ერთეულზე უფრო დაბალი დონის აქტივების ჯგუფთან შესაძლებელია მხოლოდ პირობითად, B, C და D ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე გუდვილი გადანაწილდება A-ს შესაბამისი საწარმოს ნაწილის ღირებულებათა პროპორციულად.*

*გუდვილიანი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების გაუფასურების ტესტირება*

- 88. 81-ე პუნქტის შესაბამისად, როდესაც გუდვილი უკავშირდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს, მაგრამ მასზე არ არის მიკუთვნებული, ეს ერთეული უნდა შემოწმდეს გაუფასურებაზე, თუ არსებობს რაიმე მინიშნება, რომ ის შეიძლება გაუფასურებული იყოს მისი გუდვილის გარეშე საბალანსო ღირებულების შედარებით ანაზღაურებად ღირებულებასთან. გაუფასურების ზარალი, თუ ასეთი არსებობს, აისახება 104-ე პუნქტის შესაბამისად.
- 89. თუ 88-ე პუნქტში აღწერილი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის მიმდინარე ღირებულება მოიცავს განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე ან გამოყენებისათვის ჯერ მზად არმყოფ არამატერიალურ აქტივს, რომლის გაუფასურების ტესტირება შესაძლებელია მხოლოდ როგორც აღნიშნული ერთეულის ნაწილის, მოითხოვება ამ ერთეულის ყოველწლიური ტესტირება გაუფასურებაზე, მე-10 პუნქტის შესაბამისად.
- 90. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული, რომელზედაც გადანაწილებულია (მიკუთვნებულია) გუდვილი, გაუფასურებაზე უნდა შემოწმდეს ყოველწლიურად და იმ დროს, როდესაც არსებობს რაიმე მინიშნება მის შესაძლო გაუფასურებაზე, მისი გუდვილის ჩათვლით საბალანსო და ანაზღაურებადი ღირებულებების შედარების გზით. თუ ამ ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებუ-

ლება აღემატება მისივე საბალანსო ღირებულებას, ერთეული მასზე მიკუთვნიებული გუდვილი-თურთ არ ჩაითვლება გაუფასურებულად. თუ ასეთი ერთეულის საბალანსო ღირებულება აღემატება ანაზღაურებად ღირებულებას, საწარმომ უნდა აღიაროს გაუფასურების ზარალი 104-ე პუნქტის შესაბამისად.

91-

95. [გაუქმებულია]

*გაუფასურების ტესტირების დრო*

96. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, რომელზედაც მიკუთვნიებულია გუდვილი, გაუფასურების წლიური ტესტირება შეიძლება განხორციელდეს ნებისმიერ დროს წლიური საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, იმ პირობით, რომ ტესტირება ყოველწლიურად ერთსა და იმავე დროს მოხდება. დასაშვებია სხვადასხვა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ტესტირება სხვადასხვა დროს. თუმცა, თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნიებული მთლიანი გუდვილი, ან მისი ნაწილი შექმნილ იქნა მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი საწარმოთა გაერთიანების შედეგად, ასეთი ერთეულის გაუფასურების ტესტირება უნდა განხორციელდეს მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე.

97. თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, რომელზედაც გადანაწილებულია გუდვილი, შემადგენელი აქტივების გაუფასურების ტესტირება ხდება იმავე დროს, როდესაც გუდვილის შემცველი ერთეულის, – აღნიშნული აქტივები გაუფასურებაზე უნდა შემოწმდეს გუდვილის შემცველი ერთეულის შემოწმებამდე. ანალოგიურად, თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულთა ჯგუფის, რომელზედაც გადანაწილებულია გუდვილი, შემადგენელი ერთეულების გაუფასურებაზე ტესტირება ხდება იმავე დროს, როდესაც გუდვილის შემცველი ჯგუფის – აღნიშნული ერთეულები უნდა გაუფასურებაზე შემოწმდეს გუდვილის შემცველი ჯგუფის შემოწმებამდე.

98. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, რომელზედაც მიკუთვნიებულია გუდვილი, გაუფასურებაზე ტესტირებისას, შესაძლოა არსებობდეს მინიშნება გუდვილის შემცველ ერთეულში შემავალი ერთ-ერთი აქტივის გაუფასურებაზე. ასეთ შემთხვევაში, საწარმო გაუფასურებაზე, პირველ რიგში, ამოწმებს ამ აქტივს და აღიარებს მასთან დაკავშირებულ გაუფასურების ზარალს, მანამდე, სანამ დაიწყებდეს გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურებაზე ტესტირებას. ანალოგიურად, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულთა ჯგუფის, რომელზედაც მიკუთვნიებულია გუდვილი, გაუფასურებაზე ტესტირებისას, შესაძლოა არსებობდეს მინიშნება გუდვილის შემცველ ჯგუფში შემავალი ერთ-ერთი ფულადი სახსრების ერთეულის გაუფასურებაზე. ასეთ შემთხვევაში, საწარმო გაუფასურებაზე, პირველ რიგში, ამოწმებს ამ ერთეულს და აღიარებს მასთან დაკავშირებულ გაუფასურების ზარალს, მანამდე, სანამ დაიწყებდეს გუდვილის შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულთა ჯგუფის გაუფასურებაზე ტესტირებას.

99. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, რომელზედაც გადანაწილებულია გუდვილი, ანაზღაურებადი ღირებულების გასულ პერიოდში განხორციელებული ბოლო გამოთვლა დასაშვებია გამოყენებულ იქნეს მიმდინარე პერიოდში, ამ ერთეულის გაუფასურებაზე ტესტირებისათვის, თუ კმაყოფილდება ყველა შემდეგი პირობა:

- ა) ერთეულის შემადგენელ აქტივებსა და ვალდებულებებში არ მომხდარა მნიშვნელოვანი ცვლილება ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო გამოთვლის შემდგომ;
- ბ) ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო გამოთვლის შედეგად მიღებულმა თანხამ მნიშვნელოვნად გადააჭარბა ერთეულის საბალანსო ღირებულებას; და
- გ) ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო გამოთვლის შემდგომი მოვლენებისა და გარემოებების ანალიზის შედეგად, ერთეულის ამჟამინდელი ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებითი სიდიდის მისივე საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლებობის ალბათობა მცირეა.

*კორპორაციული აქტივები*

100. კორპორაციული აქტივები მოიცავს ჯგუფის ან ქვეგანყოფილების აქტივებს, როგორცაა: სათავო ოფისის შენობა ან საწარმოს ქვედანაყოფის შენობა ან სამეცნიერო-კვლევითი ცენტრი. საწარმოს სტრუქტურა განსაზღვრავს, შეესაბამება თუ არა აქტივი წინამდებარე სტანდარტში მოცემულ, ცალკეული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის კორპორაციული აქტივების განმარტებას. კორპორაციული აქტივების ძირითადი მახასიათებელია ის, რომ ისინი ფულად სახსრებს

არ წარმოქმნის სხვა აქტივების ან აქტივთა ჯგუფისაგან დამოუკიდებლად და მათი საბალანსო ღირებულების სრულად მიკუთვნება განსახილველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე შეუძლებელია.

101. რადგან კორპორაციული აქტივები ცალკე არ წარმოქმნა ფულად სახსრებს, შეუძლებელია განისაზღვროს თითოეული კორპორაციული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება, თუ საწარმოს ხელმძღვანელობამ არ გადაწყვიტა მისი საწარმოდან გასვლა. ამგვარად, თუ არსებობს აქტივის შესაძლო გაუფასურების ნიშანი, განისაზღვრება იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ან ერთეულთა ჯგუფის ანაზღაურებადი ღირებულება, რომელსაც განეკუთვნება კორპორაციული აქტივი, უდარდება მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ან ერთეულთა ჯგუფის საბალანსო ღირებულებას და გაუფასურების ზარალის არსებობის შემთხვევაში, მისი აღიარება მოხდება 104-ე პუნქტის შესაბამისად.

102. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ტესტირებისას, საწარმომ უნდა მოახდინოს ყველა იმ კორპორაციული აქტივის იდენტიფიცირება, რომლებიც განეკუთვნება განსახილველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს. თუ კორპორაციული აქტივის საბალანსო ღირებულების ნაწილის:

- ა) ამ ერთეულზე მიკუთვნება შესაძლებელია დასაბუთებული და თანმიმდევრული პრინციპით, საწარმო ერთეულის საბალანსო ღირებულებას, კორპორაციული აქტივის საბალანსო ღირებულების მიკუთვნებული ნაწილის ჩათვლით შეადარებს, ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულებას და აღიარებს ნებისმიერ გაუფასურების ზარალს, 104-ე პუნქტის მიხედვით;
- ბ) ამ ერთეულზე მიკუთვნება შეუძლებელია დასაბუთებული და თანმიმდევრული პრინციპით, საწარმო:
  - (i) ერთმანეთს ადარებს ერთეულის კორპორაციული აქტივის გარეშე საბალანსო და ანაზღაურებად ღირებულებებს, აღიარებს ნებისმიერ გაუფასურების ზარალს, 104-ე პუნქტის მიხედვით;
  - (ii) ახდენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების უმცირესი ჯგუფის, რომელსაც განსახილველი ერთეული ეკუთვნის და რომელზეც შესაძლებელია კორპორაციული აქტივის საბალანსო ღირებულების დასაბუთებული და თანმიმდევრული პრინციპით მიკუთვნება, იდენტიფიცირებას; და
  - (iii) ერთმანეთს ადარებს აღნიშნული ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულთა ჯგუფის საბალანსო (კორპორაციული აქტივის მიმდინარე ღირებულების ჩათვლით) და ანაზღაურებად ღირებულებებს. ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი აღიარდება 104-ე პუნქტის მიხედვით.

103. მე-8 საილუსტრაციო მაგალითში განხილულია კორპორაციული აქტივების აღრიცხვა.

**ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალი**

104. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (უმცირესი ერთეულთა ჯგუფის, რომელზეც მიკუთვნებულია გუდვილი ან კორპორაციული აქტივი) გაუფასურების ზარალის აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც მისი ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. გაუფასურების ზარალი უნდა განაწილდეს შემდეგი თანმიმდევრობით, რათა შემცირდეს იმ აქტივების საბალანსო ღირებულება, რომლებიც განეკუთვნება აღნიშნულ ერთეულს:

- ა) პირველ რიგში, გაუფასურების ზარალი უნდა განაწილდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებულ გუდვილზე (თუ იგი არსებობს); და
- ბ) შემდგომ, მოცემული ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) სხვა აქტივებზე მოცემულ ერთეულში შემავალი თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულების პროპორციულად.

საბალანსო ღირებულების ეს შემცირებები უნდა აისახოს როგორც თითოეული აქტივის გაუფასურების ზარალი და მისი აღიარება მოხდეს მე-60 პუნქტის შესაბამისად.

105. 104-ე პუნქტის მიხედვით, გაუფასურების ზარალის მიკუთვნებისას საწარმომ აქტივის საბალანსო ღირებულება არ უნდა შეამციროს ქვემოთ ჩამოთვლილიდან, უდიდესზე ნაკლებ სიდიდემდე:

- ა) აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა);
- ბ) მისი გამოყენების ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა); და
- გ) ნული.

**გაუფასურების ზარალი, რომელიც სხვა შემთხვევაში მიკუთვნებული იქნებოდა აქტივზე, პროპორციულად უნდა განაწილდეს მოცემული ერთეულის სხვა აქტივებზე.**

106. თუ პრაქტიკულად შეუძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნებული თითოეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა, წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, გაუფასურების ზარალი თანაბრად უნდა განაწილდეს მოცემული ერთეულის აქტივებზე, გარდა გუდვილისა, რადგან ფულადი სახსრები წარმოიქმნება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში შემავალი აქტივების ერთობლიობით.
107. თუ თითოეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია (იხ. პ. 67):
- ა) მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება მოხდება, თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის გასვლის ხარჯებით შემცირებულ სამართლიან ღირებულებასა და 104-ე და 105-ე პუნქტებში მოცემული წესების მიხედვით განხორციელებული განაწილების შედეგებს შორის უდიდეს სიდიდეს; და
  - ბ) იმ შემთხვევაში, თუ მოცემულ აქტივთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული არ არის გაუფასურებული, მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება არ მოხდება. ეს წესი ვრცელდება იმ შემთხვევაშიც, როცა აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე.

**მაგალითი**

დაზიანების მიუხედავად დანადგარი ჯერ კიდევ მუშაობს, თუმცა არა ისე გამართულად, როგორც ადრე. დანადგარის გასვლის ხარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. დანადგარის უწყვეტი გამოყენების შედეგად დამოუკიდებლად არ წარმოიქმნება ფულადი სახსრები. უმცირესი იდენტიფიცირებად აქტივთა ჯგუფი, რომელიც მოიცავს აღნიშნულ აქტივს და უწყვეტი გამოყენების შედეგად სხვა აქტივებისაგან, უმეტესწილად, დამოუკიდებელ ფულად სახსრებს წარმოქმნის, არის წარმოების ხაზი. წარმოების ხაზის ანაზღაურებადი ღირებულება გვიჩვენებს, რომ მთლიანად წარმოების ხაზი არ არის გაუფასურებული.

1-ლი დაშვება: საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებულ ბიუჯეტებში ასახული არ არის ხელმძღვანელობის მიერ დანადგარის შეცვლის ვალდებულება.

*დანადგარის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა ცალკე შეუძლებელია, რადგან მისი გამოყენების ღირებულება:*

- ა) შესაძლოა განსხვავდებოდეს მისი გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ სამართლიანი ღირებულებისაგან; და
- ბ) შესაძლოა განისაზღვროს მხოლოდ იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის (წარმოების ხაზისათვის), რომელსაც იგი განეკუთვნება.

*წარმოების ხაზი არ არის გაუფასურებული და, შესაბამისად, მოცემული დანადგარის გაუფასურების ზარალის აღიარება არ მოხდება. მიუხედავად ამისა, საწარმოს შესაძლოა დასჭირდეს ამ დანადგარის ცვეთის პერიოდის ან მეთოდის გადასინჯვა. ალბათ, საჭირო იქნება უფრო ხანმოკლე ცვეთის პერიოდის ან უფრო სწრაფი ცვეთის მეთოდის შერჩევა, რათა აისახოს დანადგარის მოსალოდნელი დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადა, ან საწარმოს მიერ დანადგარისაგან მიღებული სარგებლის მოხმარების გრაფიკი.*

მე-2 დაშვება: საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებული ბიუჯეტებით გათვალისწინებულია დანადგარის შეცვლა და უახლოეს მომავალში გაყიდვა. დანადგარის საწარმოდან გასვლამდე უწყვეტი გამოყენების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრების მოძრაობა უმნიშვნელო თანხადაა შეფასებული.

*დანადგარის გამოყენების ღირებულება შესაძლოა შეფასდეს გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ სამართლიან ღირებულებასთან მიახლოებით. ამიტომ, შესაძლოა განისაზღვროს დანადგარის ანაზღაურებადი ღირებულება და მხედველობაში არ იქნეს მიღებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ის ერთეული (წარმოების ხაზი), რომელსაც განეკუთვნება დანადგარი. რადგან დანადგარისთვის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე, მოცემული დანადგარის გაუფასურების ზარალი აღიარდება.*

108. 104-ე და 105-ე პუნქტებით გათვალისწინებული მოთხოვნების დაკმაყოფილების შემდეგ, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის დარჩენილ თანხაზე ვალდებულება უნდა აღიარდეს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, თუ ეს მოითხოვება რომელიმე სხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტით.

**გაუფასურების ზარალის აღდგენა**

109. 110-116-ე პუნქტებში განსაზღვრულია წინა წლებში აღიარებული აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის აღდგენის მოთხოვნები. აღნიშნულ პუნქტებში გამოყენებულია ტერმინი „აქტივი“, თუმცა იგი ეხება როგორც ცალკეულ აქტივს, ასევე ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს. 117-121-ე პუნქტებში მოცემულია დამატებითი მოთხოვნები ცალკეული აქტივისათვის, 122-123-ე პუნქტებში - ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის, ხოლო 124-125-ე პუნქტებში - გუდვილისთვის.

110. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმო უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა რაიმე ნიშანი, რომლის მიხედვით წინა წლებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არსებობდეს ან შემცირებული იყოს. მისი არსებობის შემთხვევაში, საწარმო უნდა შეაფასოს მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.

111. როდესაც საწარმო აფასებს, არსებობს თუ არა რაიმე ნიშანი იმისა, რომ წინა წლებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არსებობს ან შემცირებულია, მან უნდა გაითვალისწინოს, სულ მცირე, შემდეგი ნიშნები:

ინფორმაციის გარე წყაროები

- ა) მოცემულ პერიოდში მნიშვნელოვნად გაიზარდა აღნიშნული აქტივის საბაზრო ღირებულება;
- ბ) მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც დადებითად მოქმედებს საწარმოზე, მოხდა მოცემულ პერიოდში ან მოხდება ახლო მომავალში იმ ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც საწარმო ფუნქციონირებს, ან იმ ბაზარზე, რომლისთვისაცაა განკუთვნილი მოცემული აქტივი;
- გ) მოცემულ პერიოდში შემცირდა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები, ან ინვესტიციების უკუგების საბაზრო ნორმები, რაც, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს აქტივის გამოყენების ღირებულების გაანგარიშების დროს გამოყენებულ დისკონტირების განაკვეთზე და მნიშვნელოვნად გაზრდის აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებას;

ინფორმაციის შიდა წყაროები

- დ) მოცემულ პერიოდში მოხდა ან ახლო მომავალში მოხდება მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც დადებითად მოქმედებს საწარმოზე იმ თვალსაზრისით, რომ გავლენას მოახდენს აქტივის მიმდინარე ან შემდგომი გამოყენების ხარისხზე, ან მეთოდზე. აღნიშნული ცვლილებები მოიცავს დანახარჯებს, რომლებიც გაწეულ იქნა მოცემულ პერიოდში აქტივის მწარმოებლობის გაუმჯობესების, ან მისი თავდაპირველი სტანდარტული მწარმოებლობის გაზრდის მიზნით, ან იმ ქვედანაყოფის რესტრუქტურისაგან გამომდინარე, რომელსაც აქტივი განეკუთვნება; და
- ე) შიდა ანგარიშგების მიხედვით, აქტივის ეკონომიკური ეფექტიანობა გაიზარდა ან მომავალში გაიზარდება მოსალოდნელზე უფრო მეტად.

112. 111-ე პუნქტში მოცემული გაუფასურების ზარალის შესაძლო შემცირების მაჩვენებლები მე-12 პუნქტში ჩამოთვლილი გაუფასურების ზარალის მაჩვენებლების მსგავსია.

113. თუ არსებობს რაიმე ნიშანი იმისა, რომ აქტივისათვის აღიარებული გაუფასურების ზარალი შესაძლოა უკვე აღარ არსებობს ან შემცირდა, ეს შესაძლებელია მიუთითებდეს დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის, ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდის ან ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვისა და მოცემული აქტივის შესაბამისი ფასს სტანდარტის მიხედვით მათი კორექტირების საჭიროებაზე, თუნდაც მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღდგენა არ მოხდეს.

114. მოცემული აქტივის, გარდა გუდვილისა, წინა წლებში აღიარებული გაუფასურების ზარალის აღდგენა უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როცა გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ ადგი-

ლი ექნება აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრისათვის გამოყენებულ შეფასებების ცვლილებებს. ამ შემთხვევაში, გარდა 117-ე პუნქტში აღწერილი გარემოების არსებობისას, აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა გაიზარდოს მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე. აღნიშნული ზრდა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალის აღდგენას.

115. გაუფასურების ზარალის აღდგენა ასახავს მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის უკანასკნელი აღიარების შემდეგ აქტივის შეფასებული მომსახურების პოტენციალის, მისი გამოყენების ან საწარმოდან გასვლის შედეგად სავარაუდო ზრდას. 130-ე პუნქტის თანახმად, საწარმოს მოეთხოვება შეფასებებში მომხდარი იმ ცვლილების წარმოჩენა, რომლებიც იწვევს მომსახურების პოტენციალის შეფასებების ზრდას. აღნიშნულ ცვლილებებს განეკუთვნება:
- ა) ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების მეთოდის შეცვლა (ანუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნება გასვლის ხარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულების ან გამოყენების ღირებულებას);
  - ბ) იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნებოდა გამოყენების ღირებულებას: მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ოდენობის ან პერიოდულობის, ან დისკონტირების განაკვეთის ცვლილება; და
  - გ) იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნებოდა გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ სამართლიან ღირებულებას: ცვლილებები ამ უკანასკნელის შემადგენელი კომპონენტების შეფასებებში.
116. აქტივის გამოყენების ღირებულება შესაძლოა აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე მეტი გახდეს მხოლოდ იმის გამო, რომ მომავალი ფულადი სახსრების დღევანდელი ღირებულება იზრდება მისი მიღების თარიღის მოახლოებისას. თუმცა, აქტივის მომსახურების პოტენციალი არ გაზრდილა. შესაბამისად, გაუფასურების ზარალის აღდგენა არ ხდება მხოლოდ დროის გასვლის გამო (ზოგჯერ მას უწოდებენ „დისკონტის პოზიციის დახურვას“), თუნდაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მის ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტი გახდეს.

**ცალკეული აქტივის აღიარებული გაუფასურების ზარალის აღდგენა**

117. გაუფასურების ზარალის აღდგენის შედეგად აქტივის, გარდა გუდვილისა, გაზრდილი საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს იმ საბალანსო ღირებულებას (ამორტიზაციისა და ცვეთის გამოკლებით), რომელიც მიღებული იქნებოდა, წინა წლებში გაუფასურების ზარალის აღიარება რომ არ მომხდარიყო.
118. აქტივის საბალანსო ღირებულების ზრდა იმ საბალანსო ღირებულებასთან (ამორტიზაციისა და ცვეთის გამოკლებით) შედარებით, რომელიც მიღებული იქნებოდა საბალანსო ღირებულების შეფასებით, წინა წლებში მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება რომ არ მომხდარიყო, წარმოადგენს გადაფასებას. ამგვარი გადაფასების აღრიცხვისას საწარმო იყენებს მოცემული აქტივის შესაბამის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს.
119. გუდვილის გარდა სხვა აქტივების გაუფასურების ზარალის აღდგენა დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, თუ მოცემული აქტივი აღრიცხული არ არის გადაფასებული ღირებულებით სხვა ფასს სტანდარტის შესაბამისად (მაგალითად, ბასს 16-ით - „ძირითადი საშუალებები“ - გათვალისწინებული გადაფასების მოდელის შესაბამისად). გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღდგენა უნდა აღიარდეს როგორც გადაფასების ზრდა, ამ სხვა შესაბამისი ფასს სტანდარტის მიხედვით.
120. გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღდგენილი თანხა აღიარდება სხვა სრულ შემოსავალში და ზრდის ამ აქტივთან დაკავშირებულ გადაფასების ნამეტს. თუმცა, იმ ოდენობით, რომლითაც იმავე გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალი მოგებაში ან ზარალში ადრე აღიარდა როგორც ხარჯი, გაუფასურების ზარალის აღდგენაც ასევე უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში.
121. გაუფასურების ზარალის აღდგენის აღიარების შემდეგ აქტივის ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა დაკორექტირდეს მომავალი პერიოდებისათვის, რათა აქტივის გადასინჯული საბალანსო ღირებულება, ნარჩენი ღირებულების (მისი არსებობის შემთხვევაში) გამოკლებით, განაწილდეს სისტემატურ საფუძველზე, აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

**ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის აღდგენა**

122. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის აღდგენილი თანხა უნდა განაწილდეს ამ ერთეულში შემავალ აქტივებზე, გარდა გუდვილისა, მათი საბალანსო ღირებულებების პროპორციულად. ასეთი ზრდა აქტივების საბალანსო ღირებულებებში ხორციელდება როგორც ცალკეული აქტივების გაუფასურების ზარალის აღდგენა და აღირიცხება 119-ე პუნქტის შესაბამისად.

123. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის აღდგენილი თანხის განაწილებისას 122-ე პუნქტის მიხედვით, თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს უმცირესს, შემდეგი სიდიდეებიდან:

- ა) ანაზღაურებადი ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა); და
- ბ) საბალანსო ღირებულება (ამორტიზაციისა და ცვეთის გამოკლებით), რომელიც მიიღებოდა საბალანსო ღირებულების შეფასებით, მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება წინა წლებში რომ არ მომხდარიყო.

გაუფასურების ზარალის აღდგენილი თანხა, რომელიც სხვა შემთხვევაში განაწილდებოდა მოცემულ აქტივზე, პროპორციულად უნდა განაწილდეს მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის სხვა აქტივებზე, გარდა გუდვილისა.

**გუდვილის გაუფასურების ზარალის აღდგენა**

124. გუდვილის გაუფასურების აღიარებული ზარალის მომავალ პერიოდებში აღდგენა დაუშვებელია.

125. ბასს 38-ით - „არამატერიალური აქტივები“ - იკრძალება საწარმოს შიგნით წარმოქმნილი გუდვილის აღიარება. სავარაუდოა, რომ გუდვილის გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ ანაზღაურებადი ღირებულების ყოველი მომდევნო ზრდა არის საწარმოში წარმოქმნილი გუდვილის ზრდა და არა შექმნილი გუდვილის აღიარებული გაუფასურების ზარალის აღდგენა.

**განმარტებითი შენიშვნები**

126. საწარმომ აქტივების თითოეული კლასისათვის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა გაამჟღავნოს:

- ა) მოცემული პერიოდის განმავლობაში მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალი და სრული შემოსავლის ანგარიშგების ის მუხლი (მუხლები), რომელიც მოიცავს ამ გაუფასურების ზარალის თანხებს;
- ბ) მოცემული პერიოდის განმავლობაში მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალის აღდგენილი თანხა და სრული შემოსავლის ანგარიშგების ის მუხლი (მუხლები), რომელშიც ასახულია გაუფასურების ზარალის აღდგენა;
- გ) გადაფასებულ აქტივებთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალი, რომელიც მოცემულ პერიოდში აღიარებულია სხვა სრულ შემოსავალში;
- დ) გადაფასებულ აქტივებთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალის აღდგენილი თანხა, რომელიც მოცემულ პერიოდში აღიარებულია სხვა სრულ შემოსავალში.

127. აქტივთა კლასი წარმოადგენს შინაარსითა და საწარმოს საოპერაციო საქმიანობაში დანიშნულებით მსგავსი აქტივების დაჯგუფებას.

128. 126-ე პუნქტში მოთხოვნილი ინფორმაცია შეიძლება წარმოდგენილი იყოს მოცემულ აქტივთა კლასის შესახებ სხვა ინფორმაციასთან ერთად. მაგალითად, აღნიშნული ინფორმაცია შესაძლოა წარდგეს პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის, ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულების შესახებ ინფორმაციასთან ერთად, ბასს 16-ის - „ძირითადი საშუალებები“ - შესაბამისად.

129. საწარმომ, რომელიც წარადგენს სეგმენტის ინფორმაციას ფასს 8-ის - „საოპერაციო სეგმენტები“ - შესაბამისად, თითოეული საანგარიშგებო სეგმენტის მიხედვით უნდა ასახოს შემდეგი ინფორმაცია:



- ა) მოცემულ პერიოდში მოგებაში ან ზარალში და სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული გაუფასურების ზარალი; და
  - ბ) მოცემულ პერიოდში მოგებაში ან ზარალში და სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული გაუფასურების ზარალის აღდგენილი თანხა.
130. საწარმომ შემდეგი ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს ცალკეულ აქტივთან (გუდვილის ჩათვლით) ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულთან დაკავშირებით, რომელთან მიმართებაშიც მოცემულ პერიოდში აღიარებული ან აღდგენილია გაუფასურების ზარალი:
- ა) მოვლენები და გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია გაუფასურების ზარალის აღიარება ან აღდგენა;
  - ბ) აღიარებული ან აღდგენილი გაუფასურების ზარალის თანხა;
  - გ) თითოეული ცალკეული აქტივისათვის:
    - (i) აქტივის შინაარსი; და
    - (ii) საანგარიშგებო სეგმენტი, რომელსაც აქტივი განეკუთვნება, თუ საწარმო სეგმენტის ინფორმაციის წარსადგენად იყენებს ფასს 8-ს; და
  - დ) ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის:
    - (i) ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აღწერა (წარმოადგენს პროდუქციის ზაზს, ქარხანას, საქმიანობის სახეს, გეოგრაფიულ რეგიონს, თუ საანგარიშგებო სეგმენტს, ფასს 8-ის განმარტების შესაბამისად);
    - (ii) გაუფასურების ზარალის თანხა, რომელიც აღიარებული ან აღდგენილია აქტივთა კლასისთვის, ან, თუ საწარმო სეგმენტის ინფორმაციის წარსადგენად ფასს 8-ს იყენებს - საანგარიშგებო სეგმენტისათვის; და
    - (iii) თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასების შემდეგ (თუ ასეთი არსებობს) შეიცვალა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიცირების მიზნით აგრეგირებული აქტივების შემადგენლობა, საწარმომ უნდა აღწეროს აქტივების აგრეგირებისთვის მიმდინარე, ან წინა პერიოდებში გამოყენებული მეთოდი და ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის განსაზღვრის მეთოდის შეცვლის მიზეზები;
  - ე) აქტივის (ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის) ანაზღაურებადი ღირებულება და ასევე აქტივის (ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის) ანაზღაურებადი ღირებულება მისი გამოყენების ღირებულების ტოლია, თუ გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულების;
  - ვ) თუ ანაზღაურებადი ღირებულება გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულების ტოლია, საწარმომ უნდა წარმოადგინოს შემდეგი ინფორმაცია:
    - (i) სამართლიანი ღირებულების იერარქიის დონე (იხ. ფასს 13), რომელსაც მთლიანად მიეკუთვნა აქტივის (ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის) სამართლიანი ღირებულების შეფასება (იმის გაუთვალისწინებლად, „გასვლის დანახარჯები“ არის თუ არა ემპირიული);
    - (ii) სამართლიანი ღირებულების შეფასებისთვის, რომელიც მიეკუთვნება სამართლიანი ღირებულების იერარქიის მე-2 და მე-3 დონეს - გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულების შეფასებისთვის გამოყენებული შეფასების მეთოდ(ებ)ის აღწერა. თუ შეცვლილია ზემოაღნიშნული შეფასების მეთოდი, საწარმომ უნდა აღწეროს თვითონ ცვლილება და ცვლილების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ი; და
    - (iii) სამართლიანი ღირებულების შეფასებისთვის, რომელიც მიეკუთვნება სამართლიანი ღირებულების იერარქიის მე-2 და მე-3 დონეს - თითოეული ძირითადი დაშვების აღწერა, რომლის საფუძველზეც ხელმძღვანელობამ განსაზღვრა გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება. ძირითად დაშვებად მიიჩნევა დაშვება, რომელზეც ყველაზე მეტად არის დამოკიდებული აქტივის (ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის) ანაზღაურებადი ღირებულება. თუ გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება შეფასებულია დღევანდელი ღირებულების მეთოდიკით, საწარმომ ზემოაღნიშნულთან ერთად, ასევე უნდა

განმარტოს მიმდინარე და წინა შეფასებებისთვის გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთ(ებ)ი.

ზ) თუ ანაზღაურებადი ღირებულება გამოყენების ღირებულებას წარმოადგენს - გამოყენების ღირებულების მიმდინარე და ადრინდელი შეფასების გამოსათვლელად გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთ(ებ)ი.

131. საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია მიმდინარე პერიოდში აღიარებული იმ აგრე- გირებული გაუფასურების ზარალისა და ზარალის აღდგენასთან დაკავშირებით, რომელთა შესა- ხეზავ ინფორმაცია წარდგენილი არ არის 130-ე პუნქტის მიხედვით:

ა) აქტივთა ძირითადი კლასები, რომლებზეც გავლენა მოახდინა გაუფასურების ზარალმა ან გაუფასურების ზარალის აღდგენამ;

ბ) ძირითადი მოვლენები და გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვიეს ამ გაუფასურების ზარალის ან გაუფასურების ზარალის აღდგენის აღიარება.

132. სასურველია საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში ასახოს მოცემულ პერიოდში აქტივების (ფულა- დი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების) ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრისას გა- მოყენებული ძირითადი დაშვებები. ამასთანავე, 134-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ საწარმომ განმარ- ტებით შენიშვნებში ასახოს ინფორმაცია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, რომლის მიმდინარე ღირებულებაში შეტანილია გუდვილი ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურე- ბის ვადის მქონე არამატერიალური აქტივი, ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებისას გამოყე- ნებული შეფასებების შესახებ.

133. თუ, 84-ე პუნქტის შესაბამისად, საანგარიშგებო პერიოდში საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შე- ძენილი გუდვილის რაიმე ნაწილი განაწილებული არ არის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერ- თეულზე (ან მათ ჯგუფზე) საანგარიშგებო თარიღისათვის, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს გაუნაწილებელი გუდვილის თანხა და ის მიზეზები, რომელთა გამოც ვერ მო- ხერხდა ამ თანხის განაწილება.

გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატე- რიალური აქტივების შემცველი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრად გამოყენებული შეფასებები

134. საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარმოადგინოს (ა)-(ვ) ქვეპუნქტებით განსაზღვრული ინფორმაცია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) შესახებ, თუ ამ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებული გუდვი- ლის, ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება მნიშვნელოვანია მთელი საწარმოს გუდვილის, ან განუსაზღვრელი სა- სარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულების მთლიან თანხასთან მიმართებით:

ა) ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებული გუდვილის საბალანსო ღირებულება;

ბ) ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებული განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახუ- რების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულება;

გ) ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრის საფუძველი (ე.ი. გამოყენების ღირებულება, თუ გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება);

დ) თუ ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება ეყრდნობა მის გამოყე- ნების ღირებულებას:

(i) თითოეული ძირითადი დაშვების აღწერა, რომლის საფუძველზეც ხელმძღვანელობამ გამოითვალა იმ პერიოდის ფულადი ნაკადების პროგნოზები, რომლებსაც მოიცავს ბოლო ბიუჯეტები/პროგნოზები. ძირითად დაშვებად მიიჩნევა დაშვება, რომელზეც ყველაზე მეტად არის დამოკიდებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება;

(ii) თითოეული ძირითადი დაშვების მნიშვნელობ(ებ)ის განსაზღვრისთვის ხელმძღვანე- ლობის მიერ გამოყენებული მიდგომის აღწერა, ეს მნიშვნელობები წარსულ გამოცდი-

ლებას ეფუძნებოდა, თუ შეესაბამება ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებს და თუ არა, როგორ და რატომ განსხვავდება გამოყენებული მიდგომა წარსული გამოცდილებისა და ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებისაგან;

- (iii) პერიოდი, რომლისთვისაც ხელმძღვანელობამ განსაზღვრა მომავალი ფულადი ნაკადების პროგნოზები ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებულ ფინანსურ ბიუჯეტებსა, თუ პროგნოზებზე დაყრდნობით, ხოლო, როდესაც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის (ერთეულთა ჯგუფისათვის) ასეთი პერიოდი აღემატება ხუთ წელიწადს – განმარტება, თუ რატომ არის გამართლებული ასეთი ხანგრძლივი პერიოდის გამოყენება;
  - (iv) ზრდის ტემპი, რომელიც გამოყენებულ იქნა ფულადი ნაკადების პროგნოზების ექსტრაპოლაციისთვის ბოლო ბიუჯეტებითა თუ პროგნოზებით მოცულ პერიოდზე უფრო ხანგრძლივი პერიოდისთვის. თუ გამოყენებულია პროდუქტების, დარგის, ქვეყნის ან ქვეყნების, სადაც საწარმო ეწევა საქმიანობას, ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფისათვის) ბაზრისათვის დამახასიათებელ გრძელვადიან საშუალო ზრდის ტემპზე უფრო დიდი მაჩვენებელი – ამგვარი ქმედების დასაბუთება;
  - (v) ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზების განსაზღვრისთვის გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთ(ებ)ი;
- ე) თუ ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება ეყრდნობა გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ სამართლიან ღირებულებას – ამ უკანასკნელის დასადგენად გამოყენებული შეფასების მეთოდიკა. საწარმოს არ მოეთხოვება ფასს 13-ით გათვალისწინებული განმარტებითი ინფორმაციის გამჟღავნება. თუ გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება შეფასებული არ არის იდენტური ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) კოტირებული ფასით, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში დამატებით უნდა წარმოადგინოს შემდეგი ინფორმაცია:
- (i) თითოეული ძირითადი დაშვების აღწერა, რომლის საფუძველზეც ხელმძღვანელობამ გამოითვალა გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება. ძირითად დაშვებად მიიჩნევა დაშვება, რომელზეც ყველაზე მეტად არის დამოკიდებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება;
  - (ii) თითოეული ძირითადი დაშვების მნიშვნელობ(ებ)ის განსაზღვრისთვის ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მიდგომის აღწერა, ეს მნიშვნელობები წარსულ გამოცდილებას ეფუძნებოდა, თუ შეესაბამება ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებს და თუ არა, როგორ და რატომ განსხვავდება გამოყენებული მიდგომა წარსული გამოცდილებისა და ინფორმაციის სათანადო გარე წყაროებისაგან;
  - (iia) სამართლიანი ღირებულების იერარქიის დონე (იხ. ფასს 13), რომელსაც მთლიანად მიეკუთვნა სამართლიანი ღირებულების შეფასება (იმის გაუთვალისწინებლად, „გასვლის დანახარჯები“ არის თუ არა ემპირიული);
  - (iib) თუ შეცვლილია ზემოაღნიშნული შეფასების მეთოდი, საწარმომ უნდა აღწეროს თვითონ ცვლილება და ცვლილების გამომწვევი მიზეზ(ებ)ი;
- თუ გასვლის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება განისაზღვრება დისკონტირებული ფულადი ნაკადების პროგნოზების მეშვეობით, საწარმომ დამატებით უნდა გააშუქოს შემდეგი ინფორმაცია:
- (iii) პერიოდი, რომელსაც ეხება ხელმძღვანელობის მიერ პროგნოზირებული ფულადი ნაკადები;
  - (iv) ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზების ექსტრაპოლაციისთვის გამოყენებული ზრდის ტემპი;
  - (v) ფულადი ნაკადების პროგნოზირებისთვის გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთ(ებ)ი;
- ვ) თუ რომელიმე ძირითად დაშვებაში, რომელსაც ხელმძღვანელობა დაეყრდნო ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულების შე-

ფასებისას, გონივრულობის ფარგლებში, მოსალოდნელმა ცვლილებამ შეიძლება გამოიწვიოს ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) საბალანსო ღირებულების მეტობა ანაზღაურებად ღირებულებაზე:

- (i) თანხა, რომლითაც ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება აჭარბებს საბალანსო ღირებულებას;
- (ii) ამ ძირითად დაშვებაზე მიკუთვნებული მნიშვნელობა;
- (iii) თანხა, რომლითაც უნდა შეიცვალოს ძირითად დაშვებაზე მიკუთვნებული მნიშვნელობა, რათა ანაზღაურებადი ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებულ სხვა ფაქტორებში, ამ ცვლილების გავლენით გამოწვეული შესაბამისი ცვლილებების კომბინირებული ეფექტის შედეგად, ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება გაუტოლდეს საბალანსო ღირებულებას.

135. თუ გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულება მთლიანად ან ნაწილობრივ გადანაწილებულია მრავალ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე (მათ ჯგუფზე) და ასეთი გადანაწილებული ღირებულება უმნიშვნელოა საწარმოს გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების მთლიანი საბალანსო ღირებულებასთან შედარებით, მაშინ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს აღნიშნული ფაქტი და გადანაწილებული საბალანსო ღირებულების მთლიანი სიდიდე. ამასთანავე, თუ ამგვარი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი რომელიმე ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება ეყრდნობა ერთსა და იმავე ძირითად დაშვებას (დაშვებებს) და გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების აღნიშნულ ერთეულებზე გადანაწილებული საბალანსო ღირებულება მნიშვნელოვანია საწარმოს გუდვილის ან განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების მთლიან საბალანსო ღირებულებასთან შედარებით, საწარმო განმარტებით შენიშვნებში ასახავს ამ ფაქტს, ქვემოთ ჩამოთვლილ ინფორმაციასთან ერთად:

- ა) ამ ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებული გუდვილის აგრეგირებულ საბალანსო ღირებულება;
- ბ) ამ ერთეულზე (ერთეულთა ჯგუფზე) მიკუთვნებული განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების აგრეგირებული საბალანსო ღირებულება;
- გ) ძირითადი დაშვების (დაშვებების) აღწერა;
- დ) ხელმძღვანელობის მიდგომა ძირითადი დაშვებისათვის (დაშვებებისათვის) ღირებულების სიდიდის გასაზღვრისას, ასახავს თუ არა გამოყენებული მეთოდი წარსულ გამოცდილებას ან, შეძლებისდაგვარად, თანამიმდევრულია თუ არა იგი ინფორმაციის გარე წყაროების მიმართ და თუ არა, რატომ და როგორ განსხვავდება იგი წარსული გამოცდილებისა და ინფორმაციის გარე წყაროებისაგან;
- ე) თუ ძირითად დაშვებაში (დაშვებებში), რომელსაც (რომლებსაც) ხელმძღვანელობა დაეყრდნო ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებისას, გონივრულობის ფარგლებში მოსალოდნელმა ცვლილებამ შეიძლება გამოიწვიოს ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) საბალანსო ღირებულების მეტობა ანაზღაურებადზე:
  - (i) თანხა, რომლითაც ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება აჭარბებს საბალანსოს;
  - (ii) აღნიშნულ ძირითად დაშვებაზე (დაშვებებზე) მიკუთვნებული მნიშვნელობა (მნიშვნელობები);
  - (iii) თანხა, რომლითაც უნდა შეიცვალოს ძირითად დაშვებაზე (დაშვებებზე) მიკუთვნებული მნიშვნელობა (მნიშვნელობები), რათა ამ უკანასკნელით გამოწვეული ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებაში მონაწილე სხვა ფაქტორების ცვლილებების კომბინირებული ეფექტის გათვალისწინების შემდეგ, ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულება გაუტოლდეს საბალანსო ღირებულებას.

136. 24-ე ან 99-ე პუნქტების თანახმად, გასულ საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის (ერთეულთა ჯგუფის) ანაზღაურებადი ღირებულების ბოლო შეფასება შესაძლოა გამოყენებული იყოს მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში, სათანადო კრიტერიუმების დაკმაყოფილების შემთხვევაში. როდესაც ასე ხდება, 134-ე და 135-ე პუნქტებით განსაზღვრული განმარტებითი ინფორმაცია უკავშირდება მიმდინარე პერიოდში გადმოტანილ ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებას.
137. მე-9 საილუსტრაციო მაგალითი ასახავს 134-ე და 135-ე პუნქტების მოთხოვნებს.

### **გარდამავალი დებულებები და სტანდარტის ძალაში შესვლის თარიღი**

138. [გაუქმებულია]
139. საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს:
- ა) 2004 წლის 31 მარტით ან შემდგომი თარიღით დადებული ხელშეკრულების შესაბამისი საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი გუდვილისა და არამატერიალური აქტივებისათვის; და
  - ბ) პერსპექტიულად ყველა სხვა აქტივისათვის, 2004 წლის 31 მარტს, ან მის შემდგომ დაწყებული პირველი წლიური საანგარიშგებო პერიოდიდან.
140. საწარმოებს, რომელთაც ეხება 139-ე პუნქტი, შეუძლიათ ამ სტანდარტის გამოყენება დაიწყონ 139-ე პუნქტში განსაზღვრულ ძალაში შესვლის თარიღებამდე. თუმცა, თუ საწარმო დაიწყებს მოცემული სტანდარტის გამოყენებას ძალაში შესვლის თარიღებამდე, მან ასევე უნდა დაიწყოს ფასს 3-ისა და ბასს 38-ის (გადასინჯული 2004 წელს) იმავდროული გამოყენებაც.
- 140ა. ბასს 1-მა - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ (შესწორებული 2007 წელს) - შეცვალა ფასს სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინოლოგია. გარდა ამისა, გამოიწვია 61-ე, 120-ე, 126-ე და 129-ე პუნქტების 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.
- 140ბ. ფასს 3-მა (შესწორებული 2008 წელს) განაპირობა 65-ე, 81-ე, 85-ე და 139-ე პუნქტების შეცვლა, 91-95-ე და 138-ე პუნქტების გაუქმება და (გ) დანართის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული 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 ეს ცვლილებებიც.
- 140გ. 2008 წლის მაისში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება“ - განაპირობა 134(ე) 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.
- 140დ. 2008 წლის მაისში ფასს 1-სა და ბასს 27-ში შესატანი შესწორებების - *შვილობილ, ერთობლივად კონტროლირებად და მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციის თვითღირებულება* - გამოცემის შედეგად სტანდარტს დაემატა 12(თ) პუნქტი. საწარმომ ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად 2009 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებულ წლიურ პერიოდებში. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. ამასთან, თუ საწარმო ბასს 27-ის მე-4 და 38(ა) პუნქტებში შესულ შესაბამის ცვლილებებს უფრო ადრინდელი პერიოდისთვის გამოიყენებს, მან იმავე პერიოდიდან უნდა გამოიყენოს 12(თ) პუნქტში შეტანილი ცვლილებაც.
- 140ე. 2009 წლის აპრილში გამოცემულმა დოკუმენტმა - „ფასს სტანდარტების გაუმჯობესება“ - განაპირობა 80(ბ) პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს პერსპექტიულად 2010 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებულ წლიურ პერიოდებში. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ზემოაღნიშნულ ცვლილებას 2010 წლის 1 იანვრამდე დაწყებულ პერიოდებში გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 140ვ. [გაუქმებულია]
- 140ზ. [გაუქმებულია]

- 140თ. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 10-მა და ფასს 11-მა გამოიწვია მე-4 პუნქტის, 12(თ) პუნქტის წინ ქვესათაურისა და 12(თ) პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 10-სა და ფასს 11-ს.
- 140ი. 2011 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 13-მა - „სამართლიანი ღირებულების შეფასება“ - გამოიწვია მე-5, მე-6, მე-12, მე-20, 22-ე, 28-ე, 78-ე, 105-ე, 111-ე, 130-ე და 134-ე პუნქტების შეცვლა, 25-27-ე პუნქტების გაუქმება და 53ა პუნქტის დამატება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები იმ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 13-ს.
- 140კ. 2013 წლის მაისში შეიცვალა 130-ე და 134-ე პუნქტები და ქვესათაური 138-ე პუნქტის წინ. საწარმომ ეს ცვლილებები უნდა გამოიყენოს რეტროსპექტულად 2014 წლის 1 იანვარს ან მის შემდეგ დაწყებულ წლიურ პერიოდებში. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. საწარმომ აღნიშნული ცვლილებები არ უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდებში (მათ შორის შესადარის პერიოდებში), რომელშიც ის იმავდროულად არ გამოიყენებს ფასს 13-ს.
- 140ლ. [გაუქმებულია]
- 140მ. 2014 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 15-მა - „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ - გამოიწვია მე-2 პუნქტის შეცვლა. საწარმომ ეს ცვლილება უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გამოიყენებს ფასს 15-ს.
- 140ნ. 2014 წლის ივლისში გამოცემულმა ფასს 9-მ გამოიწვია მე-2, მე-4 და მე-5 პუნქტების შეცვლა და 140ვ, 140ზ და 140ლ პუნქტების გაუქმება. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც გამოიყენებს ფასს 9-ს.
- 140ო. 2017 წლის მაისში გამოცემულმა ფასს 17-მა - „სადაზღვევო ხელშეკრულებები“ - გამოიწვია მე-2 პუნქტის შეცვლა. 2020 წლის ივნისში გამოცემული დოკუმენტის - „ფასს 17-ის შესწორებები“ - შედეგად ისევ შეიცვალა მე-2 პუნქტი. საწარმომ ზემოაღნიშნული ცვლილება იმ პერიოდში უნდა გამოიყენოს, როდესაც გამოიყენებს ფასს 17-ს.

### ბასს 36 (გამოცემული 1998 წელს) გაუქმება

141. წინამდებარე სტანდარტმა ჩაანაცვლა ბასს 36 - „აქტივების გაუფასურება“ (გამოცემული 1998 წელს).

## დანართი ა

### დღევანდელი ღირებულების ტექნიკის გამოყენება აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად

წინამდებარე დანართი მოცემული სტანდარტის განუყოფელი ნაწილია. დანართის მითითებები ეხება დღევანდელი ღირებულების ტექნიკის გამოყენებას აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად. მართალია, მითითებაში ტერმინი „აქტივი“ გამოიყენება, მაგრამ ეს მითითებები ზუსტად ასევე ეხება აქტივების ჯგუფსაც, რომელიც შეადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს.

#### დღევანდელი ღირებულებით შეფასებული კომპონენტები

- a1. შემდეგი ელემენტები, ერთად აღებული, წარმოქმნის ეკონომიკურ განსხვავებებს აქტივებს შორის:
  - ა) მომავალი ფულადი ნაკადის, ან უფრო რთულ შემთხვევებში, მომავალი ფულადი ნაკადების მთელი წყების შეფასება, რომლის მიღებასაც საწარმო აქტივიდან ვარაუდობს;
  - ბ) ამ ფულადი ნაკადების მოსალოდნელი სიდიდის ან მიღების დროის შესაძლო ვარიანტების საშუალო სიდიდეები (ლოდინები);
  - გ) ფულის დროითი ღირებულება, რომელიც წარმოდგენილია ურისკო მიმდინარე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით;
  - დ) აქტივისათვის დამახასიათებელი განუსაზღვრელობის მატარებელი ფასი; და
  - ე) სხვა ფაქტორები, რომლებიც ზოგჯერ არ ექვემდებარება იდენტიფიკაციას (მაგალითად, არალიკვიდობა), რაც ბაზრის მონაწილეებმა უნდა ასახონ იმ მომავალი ფულადი ნაკადების ფასწარმოქმნაში, რომლის მიღებასაც საწარმო მოცემული აქტივიდან ვარაუდობს.
- a2. მოცემულ დანართში ერთმანეთს უპირისპირდება დღევანდელი ღირებულების გაანგარიშების ორი მიდგომა: ორივე მათგანის გამოყენება შეიძლება აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად, კონკრეტული ვითარების შესაბამისად. „ტრადიციული“ მიდგომის დროს დისკონტირების განაკვეთში ჩაითვლება დ1-ის (ბ) – (ე) პუნქტში აღწერილი ფაქტორებით კორექტირება. „მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის“ მიდგომის დროს, რისკით კორექტირებული მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების მისაღებად ჩასატარებელ კორექტირებებს წარმოშობს (გ), (დ) და (ე) ფაქტორები. რომელი მიდგომაც არ უნდა შეარჩიოს საწარმომ ფულადი ნაკადების მოსალოდნელი სიდიდის, ან მიღების დროის შესაძლო ვარიანტების საშუალო სიდიდეების ასახვის მიზნით, შედეგი უნდა ასახავდეს მომავალი ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულებას, ე.ი. უნდა იყოს შესაძლო შედეგების საშუალო შეწონილი სიდიდე.

#### ზოგადი პრინციპები

- a3. მომავალი ფულადი ნაკადებისა და საპროცენტო განაკვეთების შესაფასებლად გამოყენებული მეთოდები სხვადასხვანაირი იქნება სხვადასხვა სიტუაციაში, განსახილველი აქტივის გარემომცველი პირობებიდან გამომდინარე. თუმცა, აქტივების შესაფასებლად დისკონტირების ტექნიკის გამოყენება რეგულირდება შემდეგი ზოგადი პრინციპებით:
  - ა) ფულადი ნაკადების დისკონტირებისათვის გამოყენებული საპროცენტო განაკვეთები უნდა ასახავდეს იმ დაშვებებს, რომლებიც შესაბამისობაში იქნება შეფასებული ფულადი ნაკადებისათვის ნიშანდობლივ დაშვებებთან. სხვა შემთხვევაში, ზოგიერთი დაშვების გავლენა ორმაგად დათვლილი ან იგნორირებული იქნება. მაგალითად, სესხის მოთხოვნების სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადებისათვის შეიძლება გამოყენებულ იქნეს 12 პროცენტის დისკონტირების განაკვეთი. ეს განაკვეთი ასახავს მომავალი ვალდებულებების შეუსრულებლობის მოლოდინს (ალბათობას) გარკვეული მახასიათებლების მქონე სესხიდან. იგივე 12 პროცენტის განაკვეთი გამოყენებულ არ უნდა იქნეს მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების დისკონტირებისათვის, ვინაიდან ფულადი ნაკადები უკვე ასახავს დაშვებებს მომავალი ვალდებულებების შეუსრულებლობის შესახებ;
  - ბ) შეფასებული ფულადი ნაკადები და დისკონტირების განაკვეთები თავისუფალი უნდა იყოს როგორც მიკერძოებისაგან, ასევე ისეთი ფაქტორებისაგან, რომლებიც დაკავშირებული არ

არის განსახილველ აქტივთან. მაგალითად, შეფასებული ნეტო ფულადი ნაკადების თვითნებურად შემცირება იმისათვის, რომ აქტივის ხილვადი მოგებიანობა გაუმჯობესდეს, შეფასების მიკერძოებას განაპირობებს;

- გ) შეფასებული ფულადი ნაკადები ან დისკონტირების განაკვეთები უნდა ასახავდეს შესაძლო შედეგების მთელ დიაპაზონს, მწკრივს და არა მარტო, სავარაუდოდ, ყველაზე მინიმალურ ან მაქსიმალურ შესაძლო სიდიდეს.

**ტრადიციული და მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების მიდგომები  
დღევანდელი ღირებულების გამოყენებაში**

**ტრადიციული მიდგომა**

- ა4. ტრადიციულად, ბუღალტრულ აღრიცხვაში დღევანდელი ღირებულების გამოყენების მიდგომებში გამოიყენება შეფასებული ფულადი ნაკადების ერთი ერთობლიობა და ერთი დისკონტირების განაკვეთი. ამ მიდგომას ხშირად უწოდებენ „რისკით შეწონილ განაკვეთს“. ფაქტობრივად, ტრადიციული მიდგომა ვარაუდობს, რომ მომავალი ფულადი ნაკადების მოსალოდნელი ყველა შედეგი და შესაბამისი რისკის დანამატი შეიძლება გაერთიანდეს ერთი, შეთანხმებული დისკონტირების განაკვეთით. მაშასადამე, ტრადიციულ მიდგომაში მთელი ყურადღება კონცენტრირდება დისკონტირების განაკვეთის შერჩევაზე.
- ა5. ზოგ შემთხვევაში, მაგალითად, როდესაც შესაძლებელია ბაზრებზე შესადარის აქტივებზე დაკვირვება, შედარებით ადვილია ტრადიციული მიდგომის გამოყენება. ისეთი აქტივებისათვის, რომელზეც არსებობს სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადები, უფრო შესაფერისი იქნება ის მეთოდი, რომელსაც ბაზრის მონაწილეები იყენებენ აქტივების აღსაწერად, როგორც „12-პროცენტიანი ობლიგაციის“ დროს.
- ა6. ამასთან, ტრადიციული მიდგომა შეიძლება სათანადოდ ვერ აგვარებდეს შეფასების ზოგიერთ რთულ პრობლემას, მაგალითად, ისეთი არაფინანსური აქტივების შეფასებას, რომლისთვისაც არ არსებობს ბაზარი ან არსებობს შესადარისი ელემენტის ბაზარი. „რისკით შეწონილი განაკვეთის“ მოძებნა საჭიროებს სულ მცირე შემდეგი ორი მუხლის ანალიზს – აქტივი, რომელიც არსებობს ბაზარზე და აქვს ბაზარზე გამოკვლეული საპროცენტო განაკვეთი; მეორე, აქტივი, რომელიც უნდა შეფასდეს. შესაფასებელი ფულადი ნაკადებისათვის შესაფერისი დისკონტირების განაკვეთზე დასკვნა გამოტანილ უნდა იქნეს მეორე აქტივის, ბაზარზე დაკვირვებადი (ემპირიული) საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით. ამგვარი დასკვნების გამოსატანად, სხვა აქტივის ფულადი ნაკადების მახასიათებლები შესაფასებელი აქტივის მახასიათებლების მსგავსი უნდა იყოს. ამგვარად, შემფასებელი ასე უნდა მოიქცეს:
  - ა) განსაზღვროს იმ ფულადი ნაკადების ერთობლიობა, რომლის დისკონტირებაც უნდა განხორციელდეს;
  - ბ) განსაზღვროს ბაზარზე არსებული სხვა აქტივი, რომელიც ისეთ შთაბეჭდილებას ტოვებს, რომ ფულადი ნაკადის ანალოგიური მახასიათებლები აქვს;
  - გ) ერთმანეთს შეუდაროს ზემოაღნიშნული ორი მუხლის ფულადი ნაკადების ერთობლიობა, რათა დარწმუნდეს, რომ ისინი მსგავსია (მაგალითად, ორივე არის სახელშეკრულებო ფულადი ნაკადები, თუ ერთი სახელშეკრულებოა და მეორე - შეფასებული ფულადი ნაკადი?);
  - დ) შეაფასოს, ხომ არ არსებობს ისეთი ელემენტი, რომელიც წარმოდგენილია ერთ მუხლში და არ არის მეორეში (მაგალითად, არის თუ არა ერთ-ერთი ნაკლებად ლიკვიდური, ვიდრე მეორე?); და
  - ე) შეაფასოს, შესაძლებელია თუ არა, ფულადი ნაკადების ორივე ერთობლიობა ანალოგიურად (ან განსხვავებულად) რეაგირებდეს შეცვლილ ეკონომიკურ პირობებზე.

**მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის მიდგომა**

- ა7. ზოგიერთ სიტუაციაში მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის მიდგომა გაცილებით უფრო ეფექტურ შეფასების მიდგომას წარმოადგენს, ვიდრე ტრადიციული. შეფასების გაანგარიშებისას, მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის მიდგომის დროს გამოიყენება შესაძლო ფულადი ნაკადების ყველა მოსალოდნელი შედეგი, ყველაზე მეტად მოსალოდნელი ერთი ფულადი ნაკადის ნაცვლად. მაგა-



ლითად, ფულადი ნაკადი შეიძლება იყოს 100 ფე, 200 ფე ან 300 ფე შემდეგი ალბათობებით 10%, 60% და 30%, შესაბამისად. მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი არის 220 ფ.ე. ამგვარად, მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის მიდგომა ტრადიციული მიდგომისაგან იმით განსხვავდება, რომ აქ აქცენტი გადატანილია განსახილველი ფულადი ნაკადების უშუალო ანალიზზე და შეფასებაში გამოყენებული დაშვებების შედარებით მეტად აშკარა მტკიცებაზე.

- ა8. დღევანდელი ღირებულების გამოყენების საშუალებას მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების მიდგომაც იძლევა, როდესაც ფულადი ნაკადების მოძრაობის დრო გაურკვეველია. მაგალითად, 1,000 ფე ფულადი ნაკადი შეიძლება მიღებულ იქნეს ერთ წელში, ორ წელში ან სამ წელში შემდეგი ალბათობით 10%, 60% და 30%, შესაბამისად. შემდეგ მაგალითზე ნაჩვენებია მოსალოდნელი დღევანდელი ღირებულების გამოთვლა მოცემულ სიტუაციაში.

|  |           |                       |
|--|-----------|-----------------------|
| დღევანდელი ღირებულება 1,000 ფე ერთ წელში, 5%-ით    | 952.38 ფე |                       |
| ალბათობა   | 10.00%    | 95.24 ფე              |
|  | <hr/>     |                       |
| დღევანდელი ღირებულება 1,000 ფე ორ წელში, 5.25%-ით  | 902.73 ფე |                       |
| ალბათობა   | 60.00%    | 541.64 ფე             |
|  | <hr/>     |                       |
| დღევანდელი ღირებულება 1,000 ფე სამ წელში, 5.50%-ით | 851.61 ფე |                       |
| ალბათობა   | 30.00%    | 255.48 ფე             |
|  | <hr/>     |                       |
| მოსალოდნელი დღევანდელი ღირებულება                  |           | <hr/> <hr/> 892.36 ფე |

- ა9. მოსალოდნელი დღევანდელი ღირებულება 892.36 ფე განსხვავდება 902.73 ფე სიდიდის საუკეთესო შეფასების (60% ალბათობა) ტრადიციული ცნებისაგან. ტრადიციული დღევანდელი ღირებულების გამოთვლა, რომელიც ამ მაგალითში იყო გამოყენებული, საჭიროებს გადაწყვეტილების მიღებას იმის შესახებ, ფულადი ნაკადების მიღების რომელი დრო უნდა იქნეს გამოყენებული და, შესაბამისად, ვერ ასახავს სხვა პერიოდების (დროის) ალბათობებს. ამის მიზეზი ის არის, რომ ტრადიციულ დღევანდელი ღირებულების გამოთვლაში დისკონტირების განაკვეთი ვერ ასახავს ფულად ნაკადებთან დაკავშირებულ, დროში არსებულ განუსაზღვრელობებს.

- ა10. ალბათობების გამოყენება მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების მიდგომაში არსებითი ელემენტია. ზოგიერთ საკითხში, თუ ალბათობები მაღალი სუბიექტურობით გამოირჩევა შეფასებები გაცილებით მეტ სიზუსტეს მოგვცემს, ვიდრე სინამდვილეშია. თუმცა, ტრადიციული მიდგომის სათანადო გამოყენებაც (როგორც აღწერილი იყო პ. დნ-ში) საჭიროებს იმავე შეფასებებს და სუბიექტურობას, მაგრამ არ უზრუნველყოფს მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის მიდგომის გამოთვლებისნაირ გამჭვირვალობას.

- ა11. თანამედროვე პრაქტიკაში შემუშავებული მრავალი შეფასება არაფორმალურად უკვე აერთიანებს მოსალოდნელ ფულად ნაკადებს. გარდა ამისა, ბუღალტრები ხშირად აწყდებიან ისეთ შემთხვევებს, როდესაც სჭირდებათ აქტივების შეფასება შეზღუდული ინფორმაციის გამოყენებით, შესაძლო ფულადი ნაკადების ალბათობების შესახებ. მაგალითად, ბუღალტერი შეიძლება აღმოჩნდეს შემდეგ სიტუაციებში:

- ა) შეფასებული თანხა თავსდება სადღაც 50 ფე-სა და 250 ფე-ს შორის, მაგრამ ამ დიაპაზონში არც ერთი თანხა არ არის სხვაზე უფრო მეტად მოსალოდნელი. ამგვარი შეზღუდული ინფორმაციის პირობებში, მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი არის  $150 \text{ ფე } [(50+250)/2]$ ;
- ბ) შეფასებული თანხა თავსდება სადღაც 50 ფე-სა და 250 ფე-ს შორის და ყველაზე მეტად მოსალოდნელი თანხა არის 100 ფე. ამასთან, უცნობია თითოეულ თანხაზე მისაკუთვნილებელი, შესაფერისი ალბათობები. ამგვარი შეზღუდული ინფორმაციის პირობებში, შეფასებული მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი არის  $155.33 \text{ ფე } [(50 + 100 + 250)/3]$ ;
- გ) შეფასებული თანხა იქნება 50 ფე (10% ალბათობა), 250 ფე (30% ალბათობა) ან 100 ფე (60% ალბათობა). ამ ინფორმაციის საფუძველზე შეფასებული მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი არის  $140 \text{ ფე } [(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$ .

თითოეულ შემთხვევაში, შეფასებული მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი, სავარაუდოდ, აქტივის გამოყენების ღირებულების საუკეთესო შეფასებაა, ვიდრე ცალ-ცალკე აღებული მინიმალური, ყველაზე მეტად მოსალოდნელი ან მაქსიმალური თანხა.

- ა12. მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის მიდგომის გამოყენებაზე დანახარჯები/სარგებელი საკითხის განსჯა ზემოქმედებს. ზოგიერთ შემთხვევაში, საწარმოს შეიძლება ხელი მიუწვდებოდეს ვრცელ მონაცემებზე და შეეძლოს ფულადი ნაკადების ბევრი სცენარის დამუშავება. სხვა შემთხვევაში, საწარმოს შეიძლება უნარი არ შესწევდეს, რათა მოიპოვოს საერთო ხასიათის ინფორმაციაზე მეტი ინფორმაცია, ფულადი ნაკადების ცვალებადობის შესახებ მნიშვნელოვანი დანახარჯების გაწევის გარეშე. საწარმომ უნდა დააბალანსოს დამატებითი ინფორმაციის მოსაპოვებლად საჭირო დანახარჯები იმ ინფორმაციის დამატებითი საიმედოობით, რომელიც შეფასებას უკავშირდება.
- ა13. ზოგიერთი ამტკიცებს, რომ მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის ტექნიკა შეუფერებელია ერთი ობიექტის (მუხლის) ან ისეთი ობიექტის შესაფასებლად, რომელსაც ახასიათებს შესაძლო შედეგების შეზღუდული რაოდენობა. ისინი მაგალითისათვის ასახელებენ ისეთ აქტივს, რომელსაც ორი შესაძლო შედეგი აქვს: 90% ალბათობა იმისა, რომ ფულადი ნაკადი იქნება 10 ფე და 10% ალბათობა იმისა, რომ ფულადი ნაკადი იქნება 1,000 ფე. ისინი აღნიშნავენ, რომ მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი მოცემულ მაგალითში არის 109 ფე და აკრიტიკებენ ამ შედეგს, ვინაიდან არ წარმოადგენს არც ერთ ისეთ თანხას, რომელიც შეიძლება საბოლოოდ იყოს გადახდილი.
- ა14. ზემოაღნიშნულის მსგავსი მტკიცებები ასახავს ძირითად უთანხმოებას შეფასების მიზანთან. თუ შეფასების მიზანია გასაწევი დანახარჯების ერთიანი სიდიდის განსაზღვრა, მოსალოდნელმა ფულადმა ნაკადმა შეიძლება ვერ მოგვეცეს მოსალოდნელი დანახარჯის რეპრეზენტაციულად სწორი შეფასება. თუმცა, წინამდებარე სტანდარტი ეხება აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებას. აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება მოცემულ მაგალითში არ არის მოსალოდნელი, რომ 10 ფე იქნება, მიუხედავად იმისა, რომ ის არის ყველაზე მეტად მოსალოდნელი ფულადი ნაკადი. ამის მიზეზი ის არის, რომ 10 ფე შეფასება თავის თავში არ მოიცავს აქტივის შესაფასებელი ფულადი ნაკადების განუსაზღვრელობას. პირიქით, გაურკვეველი ფულადი ნაკადი ისეა წარმოდგენილი, თითქოს გარკვეული ფულადი ნაკადი იყოს. არც ერთი გონიერი საწარმო არ გაყიდის ამ მახასიათებლების მქონე აქტივს 10 ფე-ად.

**დისკონტირების განაკვეთი**

- ა15. რომელი მიდგომაც არ უნდა აირჩიოს საწარმომ აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად, ფულადი ნაკადების დისკონტირებისთვის გამოყენებული საპროცენტო განაკვეთები არ უნდა ასახავდეს იმ რისკებს, რომლითაც უნდა გაკეთდეს შეფასებული ფულადი ნაკადების კორექტირება. სხვა შემთხვევაში, ზოგიერთი დაშვება ორმაგად იქნება დათვლილი.
- ა16. როდესაც აქტივისათვის დამახასიათებელი განაკვეთის მიღება არ შეიძლება პირდაპირ ბაზრიდან, საწარმო დისკონტირების განაკვეთის შესაფასებლად იყენებს შემცვლელებს. მიზანი იმაში მდგომარეობს, რომ, შეძლებისდაგვარად, გამოთვლილ იქნეს საბაზრო შეფასება:
  - ა) ფულის დროითი ღირებულებისა იმ პერიოდებში, სანამ დამთავრდება აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა; და
  - ბ) (ბ), (დ) და (ე) ფაქტორებისა, რომლებიც (დ) პუნქტში იყო აღწერილი, იმდენად, რამდენადაც ამ ფაქტორებს არ გამოუწვევია კორექტირებები, შეფასებული ფულადი ნაკადების მიღებაში.
- ა17. ამგვარი შეფასებების ამოსავალ ბაზად საწარმომ შეიძლება გაითვალისწინოს შემდეგი განაკვეთები:
  - ა) საწარმოს კაპიტალური დანახარჯების საშუალო შეწონილი სიდიდე, რომელიც განსაზღვრულია ე.წ. კაპიტალური აქტივების შეფასების მოდელით;
  - ბ) საწარმოს ზღვრული სასესხო განაკვეთი;
  - გ) სესხების სხვა საბაზრო განაკვეთები.
- ა18. ამასთან, ეს განაკვეთები უნდა შესწორდეს, რათა:
  - ა) აისახოს საშუალება (მეთოდი), რითაც ბაზარმა უნდა შეაფასოს აქტივის შეფასებულ ფულად ნაკადებთან დაკავშირებული სპეციფიკური რისკები; და

ბ) გამოირიცხოს რისკები, რომლებიც არ შეესაბამება აქტივის შეფასებულ ფულად ნაკადებს, ან რომლითაც შესწორდა შეფასებული ფულადი ნაკადები.

განხილულ უნდა იქნეს ქვეყნის რისკი, სავალუტო და ფასის რისკები.

- ა19. დისკონტირების განაკვეთი დამოუკიდებელია საწარმოს კაპიტალის სტრუქტურისაგან და იმ საშუალებებისაგან, რომლითაც საწარმო აფინანსებს აქტივის შესყიდვას, ვინაიდან ფულადი ნაკადები, რომელთა წარმოშობა მოსალოდნელი არ არის აქტივიდან, დამოკიდებულია იმაზე, რა საშუალებით აფინანსებს საწარმო აქტივის შესყიდვას.
- ა20. 55-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ გამოყენებული დისკონტირების განაკვეთი უნდა იყოს დაბეგვრამდელი განაკვეთი. ამდენად, როდესაც დისკონტირების განაკვეთის შესაფასებლად გამოიყენება დაბეგვრის შემდგომი ბაზა, მაშინ ეს ბაზა უნდა შესწორდეს დაბეგვრამდელი განაკვეთის ასახვის მიზნით.
- ა21. ჩვეულებრივ, საწარმო აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად იყენებს ერთ დისკონტირების განაკვეთს. თუმცა, საწარმო სხვადასხვა მომავალი პერიოდებისათვის სხვადასხვა დისკონტირების განაკვეთს იყენებს, როდესაც აქტივის გამოყენების ღირებულება მგრძობიარეა სხვადასხვა პერიოდის რისკებს შორის განსხვავების მიმართ, ან საპროცენტო განაკვეთების ვადის სტრუქტურის მიმართ.

## დანართი ბ

### ბასს 16-ის შესწორება

[ცვლილება მოთხოვნებს არ ეხება]

## დანართი გ

### გუდვილის მქონე ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულებისა და არამაკონტროლებელი წილების გაუფასურების ტესტირება

წინამდებარე დანართი მოცემული სტანდარტის განუყოფელი ნაწილია.

- გ1. ფასს 3-ის (შესწორებული 2008 წელს) შესაბამისად, მყიდველი საწარმო შეძენის თარიღისათვის გუდვილს აფასებს და აღიარებს, როგორც (ა)-ს ნამეტი (ბ)-ზე:
- ა) ჯამური მაჩვენებელი შემდეგი სიდიდეების:
    - (i) ფასს 3-ის შესაბამისად შეფასებული გადაცემული კომპენსაცია, რომელიც საზოგადოდ საჭიროებს სამართლიანი ღირებულებით შეფასებას შეძენის თარიღით (იხ. 37-ე პუნქტი);
    - (ii) ფასს 3-ის შესაბამისად შეფასებული ნებისმიერი არამაკონტროლებელი წილი შეძენილ საწარმოში; და
    - (iii) ეტაპობრივად განხორციელებულ საწარმოთა გაერთიანებაში - შეძენილ საწარმოში მყიდველი საწარმოს ადრე კუთვნილი სააქციო წილის სამართლიანი ღირებულება, შეძენის თარიღისთვის შეფასებული.
  - ბ) წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად შეფასებული შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების წმინდა ღირებულება შეძენის თარიღისათვის.

#### გუდვილის განაწილება

- გ2. წინამდებარე სტანდარტის მე-80 პუნქტი მოითხოვს საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი გუდვილის განაწილებას მყიდველი საწარმოს იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე, ან ერთეულების ჯგუფზე, რომლებიც მოსალოდნელია, რომ სარგებელს მიიღებენ გაერთიანებით განპირობებული სინერგიიდან, იმის მიუხედავად, მიეკუთვნება თუ არა ამ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებს ან ერთეულების ჯგუფს შეძენილი საწარმოს სხვა აქტივები და ვალდებულებები. შესაძლებელია, რომ საწარმოთა გაერთიანების შედეგად წარმოქმნილი ზოგიერთი სინერგიული ეფექტი განაწილდეს ისეთ ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე, რომელშიც არამაკონტროლებელ წილს არ ეკუთვნის წილი.

#### გაუფასურების ტესტირება

- გ3. გაუფასურების ტესტირება გულისხმობს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების შედარებას მის საბალანსო ღირებულებასთან.
- გ4. თუ საწარმო არამაკონტროლებელ წილებს აფასებს შეძენის თარიღისათვის შვილობილი საწარმოს წმინდა იდენტიფიცირებად აქტივებში, მისი პროპორციული წილის მიხედვით, სამართლიანი ღირებულების ნაცვლად, არამაკონტროლებელ წილებზე მისაკუთვნილებელი გუდვილი ჩაირთვება შესაბამისი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულებაში, მაგრამ არ აღიარდება მშობელი საწარმოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამის შედეგად, საწარმო ამ ერთეულზე მისაკუთვნილებელი გუდვილის საბალანსო ღირებულებას აკორექტირებს, რათა აისახოს არამაკონტროლებელ წილზე მისაკუთვნილებელი გუდვილი. შემდეგ კორექტირებული საბალანსო ღირებულება შეუდარდება ამ ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულებას, რათა განისაზღვროს, გაუფასურდა თუ არა ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული.

#### გაუფასურების ზარალის განაწილება

- გ5. 104-ე პუნქტი მოითხოვს, რომ ნებისმიერი გამოვლენილი გაუფასურების ზარალი პირველ რიგში განაწილდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულზე მიკუთვნილებულ გუდვილზე, მისი საბალანსო ღირებულების შესამცირებლად და შემდეგ ამ ერთეულის სხვა აქტივებზე, ერთეულის შემადგენელი თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულების პროპორციულად.

- გ6. თუ შვილობილი საწარმო ან შვილობილი საწარმოს ნაწილი, არამაკონტროლებელ წილთან ერთად, თავად წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს, გაუფასურების ზარალი განაწილდება მშობელი საწარმოსა და არამაკონტროლებელ წილზე იმავე საფუძველით, როგორც ხდება მოგების ან ზარალის მიკუთვნება.
- გ7. თუ შვილობილი საწარმო ან შვილობილი საწარმოს ნაწილი, არამაკონტროლებელ წილთან ერთად, წარმოადგენს უფრო დიდი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილს, გუდვილის გაუფასურების ზარალი განაწილდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების იმ ნაწილებზე, რომელთაც გააჩნიათ არამაკონტროლებელი წილი და იმ ნაწილებზე, რომლებსაც არა აქვთ არამაკონტროლებელი წილი. გაუფასურების ზარალი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილებს უნდა მიეკუთვნოს შემდეგ საფუძველზე:
- ა) რა ხარისხითაც გაუფასურება უკავშირდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გუდვილს, მისი ნაწილების გუდვილის შესაბამის საბალანსო ღირებულებებს გაუფასურებამდე; და
  - ბ) რა ხარისხითაც გაუფასურება უკავშირდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იდენტიფიცირებად აქტივებს, მისი ნაწილების წმინდა იდენტიფიცირებადი აქტივების შესაბამის საბალანსო ღირებულებებს გაუფასურებამდე. ნებისმიერი ამგვარი გაუფასურება განაწილდება თითოეული ერთეულის შემადგენელი ნაწილების აქტივებზე, ამ ნაწილის თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულების პროპორციულად.
- ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის იმ ნაწილებზე, რომლებსაც გააჩნიათ არამაკონტროლებელი წილი, გაუფასურება განაწილდება მშობელ საწარმოსა და არამაკონტროლებელ წილებზე იმავე საფუძველით, როგორც ხდება მოგების ან ზარალის მიკუთვნება.
- გ8. თუ არამაკონტროლებელ წილზე მისაკუთვნილებელი გაუფასურების ზარალი დაკავშირებულია გუდვილთან, რომელიც აღიარებული არ არის მშობელი საწარმოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში (იხ. პუნქტი გ4), ეს გაუფასურების ზარალი არ აღიარდება, როგორც გუდვილის გაუფასურების ზარალი. ასეთ შემთხვევაში, გუდვილის გაუფასურების ზარალის სახით აღიარდება მხოლოდ გაუფასურების ზარალის ის ნაწილი, რომელიც დაკავშირებულია მშობელ საწარმოზე მიკუთვნიებულ გუდვილთან.
- გ9. მე-7 საილუსტრაციო მაგალითში ნაჩვენებია გუდვილის მქონე ისეთი ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ტესტირება, რომელიც არ იმყოფება სხვა საწარმოს სრულ საკუთრებაში.