

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო
უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი



თორნიკე ეგიაზაროვი

იჯარისა და საინვესტიციო ქონების აღრიცხვის ძირითადი
საკითხები შპს “საბა & ლუკა“-ს მაგალითზე

ბიზნესის ადმინისტრირება, ბუღალტრული აღრიცხვა და
აუდიტი

ნაშრომი შესრულებულია, ბიზნესის ადმინისტრირების მაგისტრის
აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

მარინა მაისურაძე, ივანე ჯავახიშვილის სახელობის
თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და
ბიზნესის ფაკულტეტი, ასოცირებული პროფესორი

თბილისი

2020

ანოტაცია

სამაგისტრო ნაშრომის მომზადების მთავარ საკვლევ ობიექტს წარმოადგენს, საწარმოების მიერ იჯარისა და საინვესტიციო ქონების აღრიცხვის საკითხების კვლევა, თუ, რამდენად შეესაბამება, მათი მიდგომები, საერთაშორისო სტანდარტით დადგენილ მოთხოვნებს.

ნაშრომისა და კვლევის შედეგისას ვიხელმძღვანელო, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო (ფასს) და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო (ბასს) სტანდარტებით. გარდა აღნიშნულისა, კვლევისას გამოყენებულია, ქართველი მკვლევარებისა და ავტორების კვლევის შედეგები, რომელიც უფრო ზუსტად და თვალსაჩინოდ წარმოაჩენს ჩვენს კვლევას.

ნაშრომის პირველ ნაწილში, წარმოჩენილია, ის ძირითადი თეორიული მიდგომები, რომელსაც საერთაშორისო სტანდარტი საწარმოებს, სთავაზობს და უწესებს. თეორიულ ნაწილში ასევე, გადმოცემულია ფასს 16-„იჯარა“-სა და ბასს 17 – „იჯარა“-ს შორის, ის მნიშვნელოვანი საკითხები, რომელიც დაარეგულირა ფასს 16- „იჯარა“-მ, ძალაში შესვლისა და ძველი სტანდარტის მოქმედების სფეროს გაუქმების შემდგომ.

მეორე ნაწილში წარმოდგენილია, კვლევის პრაქტიკული შედეგები, მათ შორის იჯარისა და საინვესტიციო ქონების აღრიცხვის სპეციფიკა, ფასს 16-„იჯარა“-ით და ბასს 40 – „საინვესტიციო ქონება“-ის შესაბამისად.

კვლევა წარმოდგენილია, შპს „საბა & ლუკა“-ის მაგალითზე. ამავდროულად, კვლევის თვალსაჩინოებისთვის, გამოვიყენეთ სხვადასხვა კომპანიებისა და პროფესორ-მასწავლებლების გამოცდილება აღნიშნული სტანდარტით აღრიცხვასთან მიმართებაში.

კვლევის დასკვნით ნაწილში, ნაჩვენებია, ტენდენცია საქართველოში, თუ რა მიდგომები გააჩნიათ იჯარისა და საინვესტიციო ქონების აღრიცხვასთან მიმართებაში კომპანიებს. კვლევაში მონაწილე კომპანიები წარმოადგენენ სხვადასხვა კატეგორიის საწარმოს, რაც თავის მხრივ უფრო კვლევის მნიშვნელოვან ასპექტებს უსვამს ხაზს. ამავდროულად, დასმულია პრობლემატური საკითხები და მათი გადაჭრის გზები.

Annotation

The main object of the preparation of the master's thesis is the study of lease and investment property registration issues by enterprises, to what extent their approaches meet the requirements established by the international standard.

In compiling the paper and research, we were guided by the International Financial Reporting Standards (IFRS) and International Accounting Standards (IAS). In addition, the study uses the results of research by Georgian researchers and authors, which more accurately and visibly present our research.

The first part of the paper presents the main theoretical approaches that the international standard offers to enterprises and imposes. The theoretical part also outlines IFRS 16- "lease" and the IAS 17 - "lease", the important issues that were regulated by IFRS 16-"lease" after the entry into force and the abolition of the old standard of operation.

The second part presents the practical results of the research, including the specifics of lease and investment property accounting, with IFRS 16- "lease" and IAS 40 - "investment property".

The research is presented in the example of Saba & Luka LLC. At the same time, for the sake of research, we used the experience of various companies and professors to account for this standard.

The final part of the study shows the trend in Georgia in terms of approaches to leasing and investing in companies. The companies participating in the study represent different categories of enterprises, which in turn emphasizes the important aspects of more research. At the same time, there are problematic issues and ways to solve them.

Tornike Egiazarovi

შინაარსი

ანოტაცია	2
Annotation	3
შესავალი	5
თავი I. იჯარისა და საინვესტიციო ქონების აღრიცხვის საკითხები	7
1.1. იჯარისა და საინვესტიციო ქონების არსი, ცნება და კლასიფიკაცია	7
1.2. საიჯარო ურთიერთობებისა და საინვესტიციო ქონების აღიარება და შეფასება.....	16
თავი II. შპს “საბა & ლუკა“-ს იჯარისა და საინვესტიციო ქონების აღრიცხვა	30
2.1. საიჯარო ურთიერთობების აღრიცხვის საკითხები	30
2.2. საინვესტიციო ქონების აღრიცხვის საკითხები	42
დასკვნა ..	48
გამოყენებული ლიტერატურა:.....	52

შესავალი

თემის აქტუალობა. თანამედროვე მსოფლიოში დღითი დღე მოთხოვნადი ხდება კომპანიის მიდგომები მის წინაშე წარმოშობილ ოპერაციებთან, მაგრამ მით უფრო მნიშვნელოვანი, საჭირო და სავალდებულო ხდება, საწარმოების მიერ, თითოეული ოპერაციის საერთაშორისო სტანდარტებით აღრიცხვა.

სტანდარტებით აღრიცხვა, პირველ რიგში წარმოადგენს კომპანიის/საწარმოს პრიორიტეტს, აღრიცხვა მოყვანილი იყოს შესაბამისობაში, რათა კომპანიისა და მის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის მომხმარებლები, ერთის მხრივ არ შევიდნენ შეცდომაში, ხოლო მეორეს მხრივ, დაინტერესდნენ და დააბანდონ ინვესტიცია.

ჩვენს შემთხვევაში, კვლევის ძირითად ობიექტად აღებული გვაქვს, კომპანიის/საწარმოს მიერ იჯარისა და საინვესტიციო ქონების აღრიცხვისას გამოყენებული მიდგომები და მისი შესაბამისობა საერთაშორისო სტანდარტთან.

თემის აქტუალობამ ყველაზე დიდი მნიშვნელობა შეიძინა, სწორედ კვლევის პერიოდში, როდესაც კომპანიები გადადიან იჯარის აღრიცხვის ახალ სტანდარტზე - ფასს 16 – „იჯარა“. კომპანიებს, აღნიშნული სტანდარტით აღრიცხვის ვალდებულება წარმოეშვათ, 2019 წლის 1 იანვრიდან, რა დროსაც, მნიშვნელოვანია, კომპანიის ბასს 17 – „იჯარა“-ის სტანდარტიდან გადასვლის მიდგომები და სპეციფიკა, ასევე, ფასს 16-„იჯარა“-თან შედარებითი განმასხვავებელი ასპექტები.

კვლევის მიზანი. იჯარისა და საინვესტიციო ქონების აღრიცხვის სპეციფიკისა და თანამედროვე საერთაშორისო პრაქტიკების გაცნობის წარმოჩენა.

კვლევის ამოცანები. კვლევის ამოცანას, გარდა იმისა, რომ თვალსაჩინოდ წარმოვაჩინოთ თეორიული ასპექტები და პრაქტიკული მიდგომები, ასევე:

- იჯარისა და საინვესტიციო ქონების არსის, ცნებებისა და კლასიფიკაციის შესწავლა;
- იჯარასა და საინვესტიციო ქონების აღრიცხვას შორის დამაკავშირებელი ასპექტების წარმოჩენა;
- იჯარისა და საინვესტიციო ქონების შეფასებისა და აღიარების მიდგომების შესწავლა;

- საერთაშორისო სტანდარტების მოთხვნების შესწავლა, იჯარისა და საინვესტიციო ქონების აღრიცხვასთან მიმართებაში;
- განმასხვავებელი ინფორმაციის, განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნების სპეციფიკის წარმოჩენა;
- საწარმოების მიერ, სტანდარტების გამოყენებისა და მისი საწარმოს სააღრიცხვო სისტემაში დანერგვის მიდგომების გამჟღავნება და ანალიზი;

კვლევის ობიექტი. კვლევის ობიექტს წარმოადგენს, საწარმოების, მათ შორის შპს “საბა & ლუკა“-ს მიერ, იჯარისა და საინვესტიციო ქონების აღრიცხვისას, საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენებითი მიდგომები.

კვლევის საგანი. იჯარისა და საინვესტიციო ქონების აღრიცხვის საკითხების კვლევა, შპს “საბა & ლუკა“-ის მაგალითზე.

მატერიალურ-ტექნიკური ბაზა და საინფორმაციო რესურსები: ნაშრომში გამოყენებულია სხვადასხვა ავტორის მიერ შედგენილი ლიტერატურა, ფინანსური და ბუღალტრული საერთაშორისო სტანდარტები, საქართველოს საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტები, სხვადასხვა ინტერნეტ-მასალა, მათ შორის, შპს “საბა & ლუკა“-ს ფინანსური ანგარიშგება და უცხოური ლიტერატურა.

თავი I. იჯარისა და საინვესტიციო ქონების აღრიცხვის საკითხები

1.1. იჯარისა და საინვესტიციო ქონების არსი, ცნება და კლასიფიკაცია

კომპანია, როდესაც იწყებს ან/და უკვე ახორციელებს სამეწარმეო საქმიანობას, წარმოიქმნება განხორციელებული ოპერაციების აღრიცხვის აუცილებლობა, რომელიც შესაბამისობაში უნდა მოდიოდეს ფინანსური და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებთან (ფასს და ბასს).

საწარმოსთვის მნიშვნელოვანია ძირითადი საშუალებები, საინვესტიციო ქონება და მასთან დაკავშირებული ოპერაციები აღრიცხული იყოს საერთაშორისო სტანდარტების მიერ მოთხოვნილი არიარების, შეფასების, წაღდგენისა და ინფორმაციის გამჟრავნების პრინციპების შეაბამისად.

საწარმოს, ბიზნეს საქმიანობის განხორციელებისას, შესაძლოა ჰქონდეს საჭიროება იმგვარ ძირითად საშუალებებზე, რომლებიც საკუთრებაში არ აქვს ან მისთვის ასეთი საშუალების ყიდვა ნაკლებეფექტური და ეკონომიკურად გაუმართლებელია. აღნიშნულ შემთხვევებში საწარმო უფლებამოსილია საჭირო ძირითადი საშუალებები სხვა პირისაგან აღრიცხოს იჯარით, გარკვეული დროის განმავლობაში გამოყენების უფლებით, შესაბამისი საზღაურის გადახდის გზით. [21, 58]

სწორედ, სტანდარტის მიზანია, მოიჯარებმა და მეიჯარებმა, მათ შორის საინვესტიციო ქონების მფლობელებმა, ინფორმაცია იმგვარად წარმოადგინონ, რომელიც სამართლიანად წარმოაჩენს მის ოპერაციების. აღნიშნული არის საფუძველი იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა შეაფასონ სრული სურათი, საიჯარო ხელშეკრულებებისა და ინვესტირებული ქონების გავლენა საწარმოს ფინანსურ მაჩვენებლებზე, მათ შორის, ფინანსურ შედეგების, ფინანსურ მდგომარეობისა და ფულად ნაკადებზე.

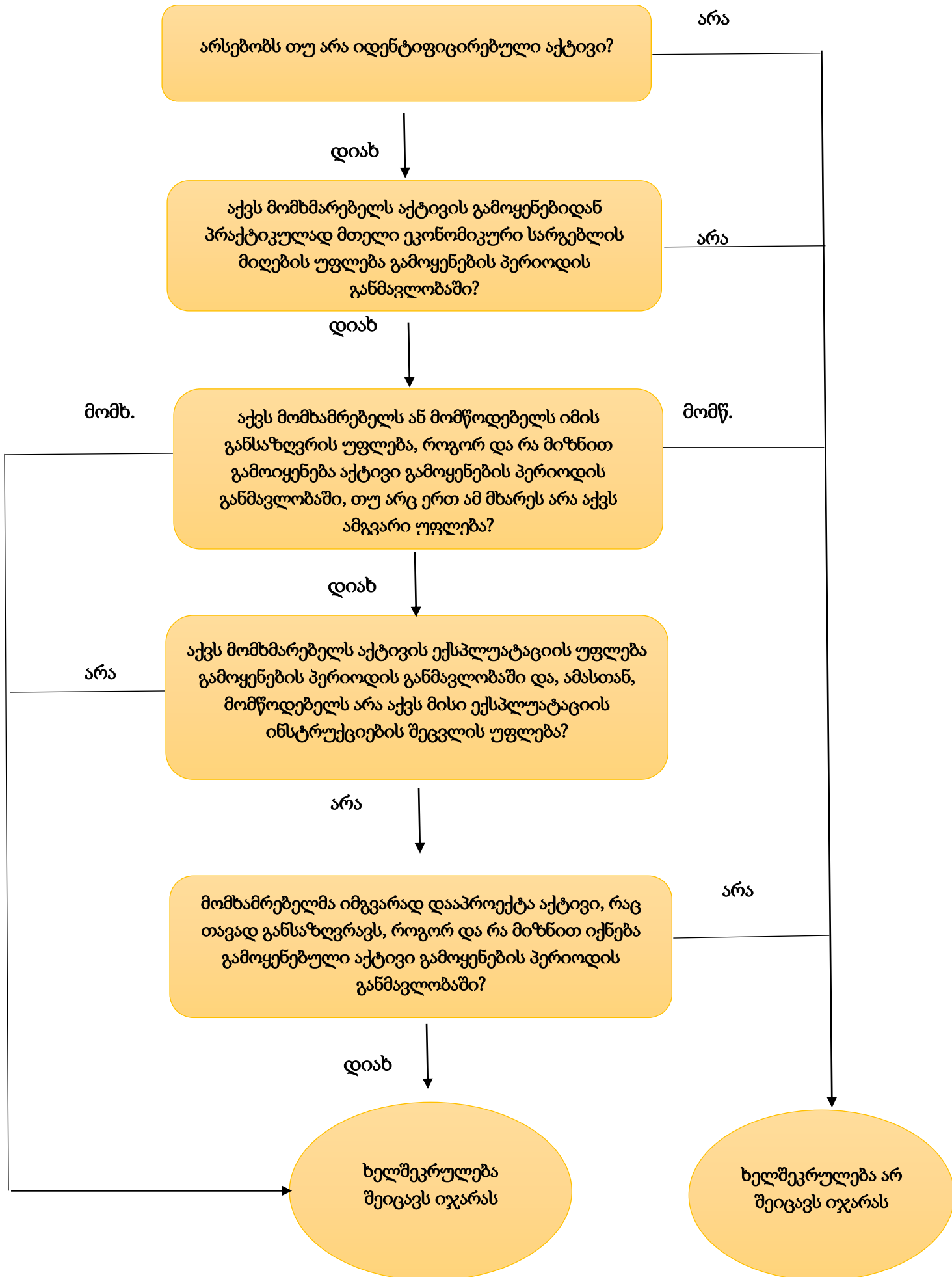
იმისათვის, რომ გასაგები იყოს, თუ რას ნიშნავს ყოველივე ზემო აღნიშნული და რა გავლენა შეიძლება იქონიოს საწარმოს ფინანსურ მონაცემებსა და მის ანგარიშგებაზე, ამისათვის აუცილებელია განვმარტოთ იჯარისა და საინვესტიციო ქონების თეორიული ასპექტები, ტერმინები და სტანდარტით მოთხოვნილი მნიშვნელოვანი განმარტებები.

იქამდე, სანამ ვიტყვით, რომ აქტივის ფლობისას ან/და მისი გამოყენების უფლება არის საიჯარო ურთიერთობა და დავაიდენტიფიცირებთ, როგორც იჯარა, მანამდე უნდა შევავსოთ მხარეთა შორის დადებული ხელშეკრულება შეიცავს, თუ არა, იჯარის კომპონენტებს, კერძოდ, გარიგების დაწყებისთანავე კომპანიამ უნდა განსაზღვროს, მთლიანად გარიგება არის თუ არა იჯარა, ან შეიცავს თუ არა იჯარის კომპონენტებს. გარიგება სრულად არის საიჯარო ხელშეკრულება, ან შეიცავს იჯარას, თუ გარიგების მეშვეობით ხორციელდება იდენტიფიცირებული აქტივის კონტროლის უფლების გადაცემა, კომპენსაციის მიღების სანაცვლოდ, გარკვეული პერიოდის განმავლობაში.

იმის გასარკვევად, ამა თუ იმ გარიგების ხელშეკრულება გადაცემს, თუ არა იდენტიფიცირებული აქტივის გამოყენების კონტროლის უფლებას გარკვეული პერიოდის მანძილზე, კომპანიამ უნდა განსაზღვროს, მომხმარებელს გააჩნია თუ არა გამოყენების პერიოდის განმავლობაში შემდეგი უფლებიდან ორივე: [14, 29]

- I. გარიგების იდენტიფიცირებული აქტივიდან პრაქტიკულად მთელი სარგებლის მიღების უფლება; და
- II. იდენტიფიცირებული აქტივის გამოყენების წესის განსაზღვრის უფლება.
- III. ამასთან, შემდეგი სქემა (იხ. სქემა №1) საწარმოს ეხმარება იმის შეფასებაში, ხელშეკრულება მთლიანად საიჯარო ხელშეკრულება არის ან შეიცავს თუ არა იჯარას:

სქემა №1



ამგვარად, იჯარა განისაზღვება, როგორც, გარიგება/ხელშეკრულება ან გარიგების ნაწილი, რომლის მეშვეობითაც სხვა მხარეს გადასცემს აქტივის (საიჯარო აქტივის) გამოყენების უფლებას, კომპენსაციის მიღების სანაცვლოდ, გარკვეული პერიოდის განმავლობაში.

საიჯარო ურთიერთობის ფარგლებში, ურთიერთდაკავშირებული პირები არიან პირები, რომელსაც სტანდარტი უწოდებს -მეიჯარეს და მოიჯარეს.

მეიჯარე, ეს არის პირი, რომელიც საზღაურის მიღების სანაცვლოდ, გადასცემს, გარკვეული პერიოდის განმავლობაში საიჯარო აქტივის გამოყენების უფლებას.

მოიჯარედ იწოდება პირი, რომელიც მიიღებს გარკვეული კომპენსაციის გადახდის სანაცვლოდ, გარკვეული პერიოდის განმავლობაში საიჯარო აქტივის გამოყენების უფლებას.

გარდა ზემო აღნიშნულისა, ფასს 16- „იჯარა“-ის მიზნებისთვის, იჯარის ვადის შეფასებისას მეიჯარემ უნდა შეაფასოს, საკმარისად სარწმუნო არის თუ არა, რომ მოიჯარის მიერ გამოყენებულ იქნება იჯარის გაგრძელების უფლებას, ან მის მიერ არ იქნება გამოყენებული უფლება იჯარის ვადამდე შეწყვეტაზე. საწარმომ მოტივირებული უნდა იყოს განიხილოს ყველა სათანადო სიტუაცია და გარემოება, რომელიც ეკონომიკურ სტიმულებს აძლევს მოიჯარეს, რომ გამოყენოს იჯარის გაგრძელების უფლება, ან არ გამოყენოს გარიგების შესაბამისად იჯარის ვადამდე შეწყვეტის უფლება. [14, 5]

სანამ, უშუალოდ გადავალთ მეიჯარისა და მოიჯარეს მხიდან, საიჯარო ხელშეკრულების კლასიფიკაციაზე, აუცილებელია აღვნიშნოთ, რომ 2019 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედდა ახლა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი (ფასს) 16, რა დროსაც გაუქმდა იჯარის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (ბასს) 17, რომელიც განსხვავებულად აკლასიფიცირებდა და აღიარებდა საიჯარო ურთიერთობას, კერძოდ, ფასს 16-ით თითქმის უცვლელი დარჩა მეიჯარის მხიდან იჯარის ხელშეკრულების აღრიცხვის მიდგომა, ხოლო სრულად შეიცვალა მოიჯარის მიერ საიჯარო ხელშეკრულების კლასიფიკაცია და აღრიცხვა.

ფასს 16- „იჯარა“-ის მიზნებისთვის, მეიჯარემ თითოეული იჯარა უნდა დააკლასიფიციროს საოპერაციო (ჩვეულებრივი) ან ფინანსურ იჯარად.

ფასს 16- „იჯარა“-ის შესაბამისად, მეიჯარის მხრიდან იჯარის კლასიფიკაცია დაფუძნებულია იმის შეფასებაზე, თუ რა მოცულობით ხორციელდება საიჯარო აქტივის

საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკებისა და სარგებლის გადაცემა იჯარის ხელშეკრულებით. რისკებში მოიაზრება, ზარალის მიღების ისეთი შესაძლებლობა, როგორცაა-აქტივის ტექნოლოგიური მოძველებისა და/ან მოცდენის, მისი უკუგების ცვალებადობა, შედეგი იქნება ეკონომიკური პირობების ცვლილებით. სარგებელში შეიძლება მოვიაზრება, რომ ეკონომიკური მომსახურების ვადის განმავლობაში საიჯარო აქტივი სათანადოდ იფუნქციონირებს და ასევე, შემოსავალის მომტანი იქნება, ან მისი რეალიზაციისას ნარჩენი ღირებულებით მიიღებს სარგებელს საწარმო.

საიჯარო შეთანხება შესაძლოა მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, რომლის მიხედვითაც საიჯარო გადახდების კორექტირება განხორციელდება გარკვეული ცვლილებებიდან გამომდინარე, რომლებიც მოიცავს იჯარის წამოწყების თარიღსა და იჯარის ვადის დაწყების თარიღს შორის პერიოდში (როგორცაა, მაგალითად საიჯარო აქტივის თვითღირებულების შეცვლა მეიჯარისთვის, ან მეიჯარისთვის იჯარის დაფინანსების ღირებულების/დანახარჯების შეცვლა). აღნიშნულ გარემოებაში, მეიჯარემ უნდა განიხილოს ნებისმიერი ამგვარი ცვლილება, როგორც იჯარის წამოწყებისას მოხდა. [14, 36]

იჯარას მიენიჭება ფინანსური იჯარის კლასიფიკაცია, თუ მასში იგულისხმება საიჯარო აქტივის საკუთრებასთან დაკავშირებული პრაქტიკულად ყველა რისკისა და სარგებლის გადაცემა. ხოლო, იჯარას მიენიჭება საოპერაციო იჯარის კლასიფიკაცია, თუ მასში არ მოიაზრება საიჯარო აქტივის საკუთრებასთან დაკავშირებული პრაქტიკულად ყველა რისკისა და სარგებლის გადაცემა. [14, 12]

საიჯარო ურთიერთობა განიხილება, ფინანსურ თუ საოპერაციო იჯარად, დამოკიდებულია ხელშეკრულების/გარიგების შინაარსზე და არა ხელშეკრულების იურიდიულ ფორმაზე. ქვემოთ გახილულია ისეთი გარემოებების მაგალითები, რომლებიც, როგორც წესი, ცალ-ცალკე ან კომბინირებულად განაპირობებს იჯარის კლასიფიცირებას ფინანსურ იჯარად:[14, 12]

- გარიგების შესაბამისად, მეიჯარე, საიჯარო აქტივის საკუთრების უფლებას გადასცემს მოიჯარეს, იჯარის ვადის დასრულებისას;
- მოიჯარე უფლებამოსილია, საიჯარო აქტივი შეიძინოს იმგვარი ფასით, რომელიც მოსალოდნელია, რომ უფლების გამოყენებისას საიჯარო აქტივის რეალურ

ღირებულებაზე იმდენად დაბალი იქნება, რომ იჯარის ვადის დაწყების თარიღისთვის საკმარისად სარწმუნო იქნება ამ უფლების გამოყენება;

- იჯარის ვადა მოიცავს საიჯარო აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის ძირითად ნაწილს, თუნდაც საკუთრების უფლების გადაცემა არ ხდებოდეს;
- იჯარის ვადის დაწყების თარიღისთვის საიჯარო გადახდების დღევანდელი ღირებულება, სულ მცირე, საიჯარო აქტივის პრაქტიკულად მთლიანი რეალური ღირებულების ტოლია; და
- საიჯარო აქტივი იმდენად სპეციფიკური ხასიათისაა, რომ მხოლოდ მოიჯარეს შეუძლია მისი გამოყენება არსებითი მოდიფიკაციის გარეშე.

ქვემოთ მოყვანილია ისეთი გარემოებების საკითხები, რომლებმაც კომბინირებულად ან ცალ-ცალკე, აგრეთვე, შესაძლოა განპირობებული იყოს იჯარის დაკლასიფიცირება ფინანსურ იჯარად:[14, 12]

- თუ მოიჯარემ შესაძლოა იჯარის ვადამდე გააუქმოს, მაგრამ მას დაეკისრება გარიგების შესაბამისად კომპენსაციის ანაზღაურების ვალდებულება, რომელიც მიღებულ იქნება მეიჯარის მიერ საიჯარო გარიგების ვადამდე შეწტვეტის შედეგად;
- ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია ნარჩენი რეალური ღირებულების ცვლილებით და აღნიშნული საწარმოში წარმოშობს შემოსავლებს/ზარალს დაერიცხება მოიჯარეს;

გარდა ზემო აღნიშნული მაგალითებისა, ინდიკატორები ყოველთვის ცალსახად არ მიუთითებს, იჯარის კლასიფიკაციის დასკვნების გაკეთებისას. თუ სხვა ფაქტორებიც მიუთითებს, რომელიც აშკარაა, რომ გარიგების საშუალებით არ ხორციელდება საიჯარო აქტივის საკუთრებასთან დაკავშირებული პრაქტიკულად ყველა რისკისა და სარგებლის გადაცემა, მაშინ ასეთი იჯარა კლასიფიცირდეს, როგორც საოპერაციო.

იჯარის კლასიფიცირება ხდება, თავდაპირველად, როდესაც განისაზღვრება იჯარის წამოწყების ვადა/თარიღი, ხოლო მისი განმეორებითი შეფასება - მხოლოდ იჯარის გარიგების მოდიფიკაციის შემტხვევაში. სააღრიცხვო შეფასებებში ცვლილება (მაგ., საიჯარო აქტივის გამოყენების/ეკონომიკური სარგებლიანობის ვადის ან ნარჩენი საბალანსო ღირებულების), ან სხვა გარემოებების შეცვლა (მაგ., მოიჯარის მიერ ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების არასათანადო შესრულება) მისი აღრიცხვის მიზნებისათვის, არ იწვევს იჯარის ხელხალი კლასიფიკაციის აუცილებლობას. [14, 12]

აღსანიშნავია, როდესაც საიჯარო გარიგება მოიცავს, როგორც მიწის ნაკვეთს, ასევე შენობა-ნაგებობების ელემენტს, საწარმომ ცალ-ცალკე, თითოეული ელემენტის კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს, ან ფინანსური იჯარად, ან საოპერაციო იჯარად. იმ დროს, როცა საოპერაციო იჯარის საგანია თუ ფინანსურის, მიწის ელემენტი, მნიშვნელოვანი ფაქტორია ის, რომ მიწა, როგორც წესი, განუსაზღვრელი ეკონომიკური მომსახურების ვადა აქვს. [14, 36]

საინვესტიციო ქონების არსი, ცნება და კლასიფიკაცია

როგორც ზემოთ უკვე აღვნიშნეთ, იმისათვის, რომ კომპანიის მიერ მისთვის მნიშვნელოვანია ძირითადი საშუალებები, საინვესტიციო ქონება და მასთან დაკავშირებული ოპერაციების აღრიცხული იყოს, ბასს 40 – „საინვესტიციო ქონება“-ის მიერ მოთხოვნილი აღიარების, შეფასების, წარდგენისა და ინფორმაციის გამჟღავნების პრინციპების, აგრეთვე, ინფორმაცია იყოს წარმოდგენილი ამავე სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად, ამისათვის აუცილებელია, საინვესტიციო ქონება აღრიცხული იყოს განცალკევებით, როგორც ეს აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ (ბასს) 40-ში.

სტანდარტი განსაზღვრავს, თუ რა არის საინვესტიციო ქონება და ამასთანავე, მისგან მიჯნავს ისეთ ქონებას, რომელსაც სტანდარტი უწოდებს, მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონებას.

სტანდარტის მიზნებისთვის, საინვესტიციო ქონების ტერმინს, რომლის მიხედვითაც ქონება (მიწა, შენობები/შენობის ნაწილი, ან ორივე), რომელიც ფლობილია (მესაკუთრის/მოიჯარე ფინანსური იჯარის პირობებით) საიჯარო შემოსავლების მიღების ან კაპიტალის ღირებულების ზრდის ან ორივე მიზნით, გარდა ისეთი მიზნებისა, როგორცაა: [14]

- გამოყენება საქონლის წარმოება-მიწოდების, მომსახურების გაწევის, ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის;
- მიმდინარე საქმიანობის პროცესში გამოყენებული გაყიდვებისთვის.

მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება განისაზღვრება, როგორც ფლობილი ქონება (მესაკუთრე/მოიჯარე ფინანსური იჯარის პირობებში) საქონლის წარმოებისთვის ან/და მიწოდებისთვის, ასევე, მომსახურების გაწევის, ან ადმინისტრაციული მიზნებისთვის.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, საინვესტიციო ქონება ფლობილია, საიჯარო შემოავლების ან კაპიტალის ღირებულების გაზრდის, ასევე, ორივე მიზნით. ამგვარად, კომპანიაში საინვესტიციო ქონების საშუალებით ხდება, სხვა აქტივებისაგან ფულადი ნაკადის აკუმულირება, დამოუკიდებლად.

სწორედ, ზემო აღნიშნულით განსხვავდება, საინვესტიციო ქონება მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონებაგან. საქონლის წარმოება ან/და მიწოდება, მომსახურების გაწევა (ან ქონები გამოყენება ადმინისტრაციული მიზნებიშათვის) ქმნის ფულადი სახრების ნაკადს, რომელიც დაკავსირებულია არა მარტო ქონებასთან, არამედ, წარმოება-მიწოდების პროცესში გამოყენებულ სხვა აქტივებთან.

მაგალითად, საინვესტიციო ქონებად შეიძლება ჩაითვალოს: [7, 4]

- მიწა, რომელიც ფლობილია უფრო გრძელვადიანი, კაპიტალის ზრდისათვის და არ არის განკუთვნილი, მოკლევადიან პერიოდში გასაყიდად;
- მიწა, რომელიც ამჟამად ფლობილია, მაგრამ განუსაზღვრელია მისი სამომავლო გამოყენების წესი (მიენიჭოს, როგორც მიმდინარედ გასაყიდად განკუთვნილი ან/და მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონებად);
- შენობა, რომელიც გარიგების შესაბამისად გაცემულია ჩვეულებრივი იჯარის პირობით, ერთ ან რამდენიმე პირზე (ან ფლობს ანგარიშვალდებული საწარმო ფინანსური იჯარით).
- თავსუფალი შენობა, რომელსაც ფლობილია იმ მიზნით, რომ სამომავლოდ გაცემული იქნება ერთ ან რამოდენიმე გარიგებით, ჩვეულებრივი იჯარის პირობით;
- ქონება, რომელიც შენდება ან რეკონსტრუქცია უთარდება იმ მიზნით, რომ სამომავლოდ გამოყენებულ იქნება, როგორც საინვესტიციო ქონება.

როდესა, გარკვეული სახის ქონება შედგება ერთ ისეთი ნაწილსგან, რომელსაც ფლობილია საიჯარო შემოსავლების მიღების ან კაპიტალის ზრდის მიზნით, ხოლო დანარჩენი ნაწილი გამოყენებულ იქნება საქონლის წარმოების/მიწოდების, ან მომსახურების გაწევის ან ადმინისტრაციული მიზნებისთვის. როდესაც შესაძლებელია ხსენებული

ნაწილების ცალ-ცალკე გაყიდვა, საწარმომ ცალ-ცალკე უნდა აღრიცხავოს აღნიშნული. თუ განსაზღვრა შეუძლებელია ეს ნაწილები ცალ-ცალკე გაყიდება, ან ფინანსური იჯარით მოხდება გადაცემა, საინვესტიციო ქონებად განისაზღვრება ქონება მხოლოდ მაშინ, თუ მისი უმნიშვნელო ნაწილი იქნება გამოყენებული საქონლის წარმოება-მიწოდების, მომსახურების გაწევის ან/და ადმინისტრაციული მიზნებისთვის.

ქონება უნდა კლასიფიცირდეს თუ არა საინვესტიციო ქონებად, საჭიროებს განსჯა. განსჯისათვის კომპანიამ უნდა შეიმუშავეს შესაბამისი კრიტერიუმები და თანამიმდევრულად უნდა გამოიყენოს იგი, ზემო აღნიშნული შეფასებების დროს, ასევე, აუცილებელია განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს განსჯის კრიტერიუმები, თუ რითი მოხდა შეფასება.

გარკვეულ შემთხვევებში, საწარმოს გააჩნია ქონება, რომელც გაცმულია იჯარით სათავო ან სხვა შვილობილ საწარმოზე ან დაკავებულია მათ მიერ. აღნიშნულ შემთხვევაში, ქონება არ კლასიფიცირდება საინვესტიციო ქონებად და არ აისახება კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში, რადგან მოცემული ქონება, ჯგუფს თვალსზრისით, არის მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება, მაგრამ მესაკუთრე საწარმოს პოზიციიდან, ქონება განიხილება საინვესტიციო ქონებად, მაშინ, როდესაც იგი დააკმაყოფილებს ბასს 40-ის განმარტების მოთხოვნებს. ამგვარად, მეიჯარემ, თავისი ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ქონება უნდა ასახოს საინვესტიციო ქონების სახით. [8, 4]

1.2. საიჯარო ურთიერთობებისა და საინვესტიციო ქონების აღიარება და შეფასება

აღსანიშნავია, რომ ურთიერთდაკავშირებული მხარეების მიერ, საიჯარო ურთიერთობებისა და საინვესტიციო ქონების აღიარებამდე აუცილებელია, ურთიერთთანამშრომლობის, მასთან დაკავშირებული შედგენილი დოკუმენტის შეფასება, შემდგომ აღიარება და შემდგომი შეფასება. კერძოდ, საიჯარო ურთიერთობის დროს, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ და სქემა №1-ით გამოვსახეთ, იჯარის იდენტიფიცირება ხორციელდება მისი შინაარსიდან გამომდინარე, ასევე, მეიჯარის მიერ გადაცემული რისკებისა და სხვა ამ ურთიერთთანამშრომლობაზე დამოკიდებული ფაქტორების შესაბამისად.

მოიჯარის მიერ, იჯარის ვადის დაწყების თარიღისთვის, აღიარებულ უნდა იქნეს გარიგებაში ნაგულისხმევი გამოყენების უფლების შესაბამის აქტივი და იჯარის ვალდებულება.

ფასს 16 – „იჯარა“, მოიჯარის მიერ ხელშეკრულების შეფასებისას ყურადღებას ამახვილებს, შეფასების შემდეგ საკითხებზე, როგორცაა, აქტივის გამოყენების უფლების თავდაპირველი შეფასება.

მოიჯარემ, იჯარის ვადის დაწყების თარიღისათვის აქტივის გამოყენების უფლება უნდა შეაფასოს თვითღირებულებით. ამასთანავე, აქტივის გამოყენების უფლების თვითღირებულება უნდა მოიცავდეს: [14, 16]

ა) საიჯარო ვალდებულებები, მათ შორის ის ვალდებულება, რომელიც გათვალისწინებულია მხარეთა შორის გაფორმებული საიჯარო ხელშეკრულების შესაბამისად, უნდა დისკონტირდეს და შეფასდეს დღევანდელი ღირებულებით. გარიგების შესაბამისი გადახდების დისკონტირება უნდა მოხდეს იჯარაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთით, თუ ამ განაკვეთის განსზღვრა ადვილად შეიძლება. თუ აღნიშნული განაკვეთის განსაზღვრა შეუძლებელია, მაშინ მოიჯარემ უნდა გამოიყენოს ზღვრული სასესხო განაკვეთი;

ბ) ის საიჯარო გადახდები, რომლებიც იჯარის ვადის დაწყების თარიღისთვის უკვე განხორციელებულია, ან ამ თარიღამდე -მიღებული წამახალისებელი საიჯარო გადახდების გამოკლებით;

გ) მოიჯარის მიერ თავდაპირველად გაწეული პირდაპირი დანახარჯები; და

დ) შეფასებას, იმ დანახარჯების, რომლებსაც მოიჯარე გაწევს საიჯარო აქტივის ლიკვიდაციის და/ან დემონტაჟის დროს, იმ ადგლის აღსადგენად, სადაც განთავსებულია აქტივი, ან საიჯარო აქტივის აღსადგენად, იმგვარ მდგომარეობაში მოყვანის მიზნით, როგორც ეს მოითხოვება მხარეთა შორის გაფორმებულ საიჯარო ხელშეკრულებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ეს დანახარჯები გაწეულია მარაგის საწრმოებლად. ამგვარი დანახარჯების ვალდებულება მოიჯარეს წრმოეშობა იჯარის ვადის დაწყების თარიღისათვის, ან, მაშინ, როდესაც გარკვეულ პერიოდში გამოიყენება საიჯარო აქტივი.[14, 32]

ამასთან, გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ისეთი ცვლადი საიჯარო გადახდები, როგორცაა:

ა) ცვლად საიჯარო გადახდები, რომელიც დამოკიდებულია ინდექსზე ან განაკვეთზე, თავდაპირველად უნდა შეფასდეს იჯარის ვადის დაწყების თარიღისათვის. ისეთი ცვლადი საიჯარო გადახდები, რომელიც აღწერილია ინდექსის, ან განაკვეთის გამოყენებით, ან დამოკიდებულია ინდექსზე ან განაკვეთზე, მოიცავს, როგორცაა მაგალთად, გადახდები დაკავშირებული სამომხმარებლო ფასების ინდექსთან, სორიენტაციო საპროცენტო განაკვეთთან (LIBOR) დაკავშირებულ გადახდებთან, ან გადახდებთან, რომლებიც დამოკიდებულია და იცვლება საბაზრო საიჯარო ქირის განაკვეთების ცვლილების შესაბამისად;

ბ) თანხები, რომლებიც მოსალოდნელია, რომ მოიჯარის მხრიდან გადახდილ იქნება ნარჩენი ღირებულების გარანტიების შესაბამისად;

გ) შესყიდვის არჩვანის უფლების ფასია, თუ საკმარისად სარწმუნოა, რომ მოიჯარის მიერ გამოიყენებულ იქნება ეს უფლება. კერძოდ, საწარმო, იჯარის ვადის დაწყების თარიღისთვის აფასებს, თუ რამდენად, სარწმუნოა, მოიჯარის მიერ იჯარის ვადის გაგრძელების გამოყენება, ან აღნიშნული საიჯარო აქტივის შესყიდვის არჩევნის უფლება, ან არ იქნება გამოყენებული იჯარის ვადამდე შეწყვეტის არჩევანის უფლება.

საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს ყველა სათანადო ფაქტი და გარემოება, რომელიც ეკონომიკურ სტიმულს შეუქმნის მოიჯარეს იმისათვის, რომ გამოიყენოს ან არ გამოიყენოს ეს უფლება, მათ შორის იჯარის ვადის დაწყების თარიღთან მოცემულ არჩევანის უფლების გამოყენების თარიღამდე პერიოდში, ფაქტების და გარემოებების მოსალოდნელ ცვლილებების გათვალისწინებით.

აღსანიშნავია, რომ მოიჯარის ინფორმაცია, იმ წარსული პერიოდის საქმიანობების შესახებ, რომლის განმავლობაშიც, იგი, ჩვეულებრივ, გარკვეული ტიპის აქტივებს (იჯარით აღებული ან საკუთარს) იყენებდა, ასევე ეკონომიკური მიზნებისათვის, რის გამოც ხდებოდა აღნიშნულის გამოყენება. აღნიშნული კომპანიას შესაძლოა დაეხმაროს იმის გარკვევაში, საკმარისად სარწმუნოა თუ არა, რომ მოიჯარის მიერ გამოყენებულ იქნება ან არ იქნება არჩევანის უფლება. მაგალითად, თუ, როგორც წესი, მოიჯარე, გარკვეული ტიპს აქტივებს წარსულში იყენებდა გარკვეულ პერიოდში, ან იგულისხმება, რომ მოიჯარის საქმიანობა გულისხმობს გარკვეული ტიპის საიჯარო აქტივების იჯარით აღებას, არჩევანის უფლებების ხშირად გამოყენება, მეიჯარემ, მოიჯარემ ამგვარი წარსული უნდა გაითვალისწინოს, მაშინ, როდესაც აფასებს, საკმარისად სარწმუნოებას, რომ ამ აქტივების იჯარასთან დაკავშირებით გამოყენებულ იქნება არჩევანის უფლება. [14, 31]

აღსანიშნავია ის მიდგომა, რაც ფასს 16- „იჯარა“-ის ამოქმედებამ შეცვალა, ძველი სტანდარტით, ბასს 17 – „იჯარა“, მოიჯარის მიერ საიჯარო ურთიერთობის აღრიცხვისას. კერძოდ, ყველაზე გავრცელებულ შემთხვევაში იჯარა აღრიცხებოდა შემდგომი გატარებებით:

მას შემდეგ, რაც უკვე მოიჯარის მიერ კლასიფიცირებული იქნებოდა საიჯარო ურთიერთობა, ბასს 17 – „იჯარა“-ის მიხედვით აღრიცხვა ხორციელდებოდა :

1) **დებეტი**- იჯარის ხარჯი;

კრედიტი - გადასახდელი იჯარა ;

2) **დებეტი** - გადასახდელი იჯარა;

კრედიტი - ფულადი სახსრები;

ხოლო, ბასს 17- „იჯარა“-ის სტანდარტის გაუქმებისა და ფასს 16 – „იჯარა“-ის ამოქმედებისას, 2019 წლის 1 იანვრიდან, საწარმოების მიერ იჯარით მიღებული აქტივის აღრიცხვაში ყველაზე გავრცელებულ მიდგომას წარმოადგენს შემდგომს:

- 1) **დებეტი** - აქტივის გამოყენების უფლება;
კრედიტი - ფინანსური ვალდებულება;
- 2) **დებეტი** - საპროცენტო ხარჯი;
კრედიტი - ფინანსური ვალდებულება;
- 3) **დებეტი** - ფინანსური ვალდებულება;
კრედიტი - ფულადი სახსრები;
- 4) **დებეტი** - ცვეთის ხარჯი;
კრედიტი - დაგროვილი ცვეთა;

ზემოთ აღნიშნულის გათვალისწინებით, ძველი სტანდარტით ყოველწლიური იჯარის ხარჯი აღირიცხებოდა პროპორციით, რომელიც ვალდებულებისა და ხარჯის შესაბამისად, ფინანსური მდგომარეობისა და მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში აისახებოდა ერთი და იგივე თანხით, ხოლო იჯარის აღრიცხვის ახალი საერთაშორისო სტანდარტის შემოღების შემდგომ, მათში იდენტიფიცირებული და გათვალისწინებულია ყველა ხარჯი, როგორცაა, აქტივის ცვეთისა და პროცენტის ხარჯები, რომელიც კომპანიის ანგარიშგებაში ისახება კლებადობის პრინციპით. სწორედ ჩვენი კვლევისა და დინამიური ანალიზის შედეგები მოწმობს იმას, თუ იჯარის ხარჯის აღრიცხვას, ძველი და ახალი სტანდარტით, რა გავლენას ახდენს კომპანიის ფინანსურ შედეგებსა და მის მომგებიანობაზე.

აქტივის გამოყენების უფლების შემდგომი შეფასება, იჯარის ვადის დაწყების თარიღის შემდეგ მოიჯარის მხრიდან აქტივის გამოყენების უფლება შეფასებულ უნდა იქნეს თვითღირებულების მოდელით, თუ საწარმო არ იყენებს შეფასების სხვა მოდელებს, როგორცაა: ბასს 40 – „საინვესტიციო ქონება“-ის შესაბამისად, რეალური ღირებულების აღრიცხვითა და აქტივის აღრიცხვისას გამოყენებული, ბასს 16-„ძირითასი საშუალებები“-ის სტანდარტის მიდგომები. აღნიშნულ შემთხვევაში გამოყენებულ უნდა იქნეს ამ უკანასკნელი სტანდარტით გამოყენებული მიდგომა.

შეფასების, თვითღირებულების მოდელის შემთხვევაში, ამ მოდელის გამოყენებისას, მოიჯარის მხრიდან აქტივის გამოყენების უფლება უნდა შეაფასოს თვითღირებულებით:

- რომელსაც უნდა გამოაკლოს დაგროვილი ცვეთა, ასევე, დაგროვილი გაუფასურების ზარალი;
- დააკორექტიროს საიჯარო ვალდებულება შეფასების თანხით;

საიჯარო ვალდებულების შემდგომი შეფასების დროს, იჯარის ვადის დაწყების შემდეგ მოიჯარის მხრიდან საიჯარო ვალდებულება შეფასებულ უნდა იქნეს შემდეგნაირად:

- საბალანსო ღირებულება გაზარდოს საიჯარო ვალდებულებასთან დაკავშირებული პროცენტის ასახვის მიზნით;
- შეამციროს საბალანსო ღირებულება განხორციელებული საიჯარო გადახდების ასახვის მიზნით; და
- ხელახლა შეაფასოს საბალანსო ღირებულება ან იჯარის მოდიფიკაციების, ან გადასინჯული (შესწორებული) არსებითად ფიქსირებული საიჯარო გადახდების ასახვის მიზნით.[14, 8]

თუ, იჯარის ვადის დასრულებისას, გარიგების/ხელშეკრულების შესაბამისად საიჯარო აქტივებზე საკუთრების უფლება გადაეცემა მოიჯარეს, ან მოიჯარე განიზრახავს, რომ აქტივის გამოყენების უფლება აისახოს თვითღირებულება, ან გამოყენებულ იქნება არჩევანი, რომლის დროსაც შესყიდვის უფლება გააჩნია, მაშინ აქტივის გამოყენების უფლებას, მოიჯარემ, ცვეთა უნდა დაარიცხოს იჯარის ვადის დაწყების თარიღიდან საიჯარო აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის დასრულებამდე. მოიჯარემ, სხვა შემთხვევაში, აქტივის გამოყენების უფლებას, ცვეთა უნდა დაერიცხოს იჯარის ვადის დაწყების თარიღიდან შემდეგ ორ თარიღს შორის უფრო ადრინდელ თარიღამდე: აქტივის გამოყენების უფლების სასარგებლო მომსახურების ვადის დასრულებისა და იჯარის ვადის დასრულების თარიღი.[14, 9]

გადასინჯულ დისკონტირების განაკვეთად მოიჯარემ, უნდა განიხილოს იჯარაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი იჯარის დარჩენილი ვადისთვის, თუ ამ განაკვეთის განსაზღვრა მარტივად არის შესაძლებელი, ან მოიჯარის ზღვრული სასესხო განაკვეთი ხელახალი შეფასების თარიღისთვის, თუ იჯარაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთის ადვილად განსაზღვრა შეუძლებელია.[14, 9]

მოიჯარემ, მოგება/ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგრიშგებაში საიჯარო ვალდებულებასთან დაკავშირებული საპროცენტო ხარჯი, განცალკევებით აქტივის გამოყენების უფლება, ცვეთის ხარჯისგან წარმოადგინოს. საიჯარო ვალდებულებასთან დაკავშირებული საპროცენტო ხარჯი ფინანსური დანახარჯების ერთ-ერთი კომპონენტია, რომლის წარდგენა განცალკევებით მოითხოვება მოგება/ზარალისა და სხვა სრული

შემოსავლის ანგარიშგებაში, ბასს 1 - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“-ის შესაბამისად. [2, 18]

აღსანიშნავია ფასს 16-„იჯარა“-ის მიდგომა და განსხვავებები, მეიჯარის მიერ იჯარის აღრიცხვის დროს. როგორც ზემოთ უკვე აღვნიშნეთ, მეიჯარემ, თითოეულ იჯარას უნდა მიანიჭოს, საოპერაციო იჯარის კლასიფიკაცია ან ფინანსური იჯარის კლასიფიკაცია.

ფინანსური იჯარა

მეიჯარემ, იჯარის ვადის დაწყების თარიღისათვის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში უნდა აღიაროს ფინანსური იჯარად კლასიფიცირებული გადაცემული აქტივები და წარმოადგინოს, როგორც მოთხოვნები, ნეტო საიჯარო ინვესტიციის ტოლი თანხით.

მეიჯარემ, თავდაპირველი შეფასებისას, ნეტო საიჯარო ინვესტიციის შესაფასებლად უნდა გამოიყენოს იჯარაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი.

თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები, გარდა, იმ დანახარჯების, რომლებიც მწარმოებელმა ან დილერმა მეიჯარეებმა გასწიეს, ჩაირთვება ნეტო საიჯარო ინვესტიციის საწყის შეფასებაში და ამცირებს იჯარის ვადის განმავლობაში აღიარებულ შემოსავლის ოდენობას. იჯარაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი იმგვარად განისაზღვრება, რომ თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები ავტომატურად აისახება ნეტო საიჯარო ინვესტიციაში და საჭირო აღარ არის მათი ცალკე დამატება. [14, 12]

მეიჯარის მიერ, თავდაპირველი შეფასება ნეტო საიჯარო ინვესტიციაში ჩართული საიჯარო გადახდების, ხორციელდება, იჯარის ვადის დაწყების თარიღისთვის, საიჯარო გადახდები, რომლებიც გაითვალისწინება ნეტო საიჯარო ინვესტიციის შეფასებაში, მოიცავს იჯარის ვადის განმავლობაში საიჯარო აქტივის გამოყენების უფლებასთან დაკავშირებულ შემდეგ გადახდებს, რომლებიც მეიჯარეს მიღებული არა აქვს იჯარის ვადის დაწყების თარიღისთვის:

- ა) ფიქსირებული გადახდები (მათ შორის, არსებითად ფიქსირებული გადახდები), წამახალისებელი საიჯარო გადახდების გამოკლებით;

ბ) ცვლადი საიჯარო გადახდები, რომლებიც დამოკიდებულია ინდექსზე ან განაკვეთზე და თავდაპირველად ფასდება იჯარის ვადის დაწყების თარიღის მდგომარეობით ამ ინდექსის ან განაკვეთის გამოყენებით;

გ) ნარჩენი ღირებულების გარანტიები, რომლებიც მეიჯარისთვის გარანტირებულია მოიჯარის მიერ, მოიჯარესთან დაკავშირებული მხარის მიერ, ან მეიჯარისგან დამოუკიდებელი ნებისმიერი მესამე მხარის მიერ, რომელსაც შეუძლია ამ საგარანტიო ვალდებულების ფინანსურად შესრულება;

დ) საიჯარო აქტივის შესყიდვის არჩევანის უფლების გამოყენების ფასი, თუ საკმარისად სარწმუნოა, რომ მოიჯარე ამ უფლებას გამოიყენებს; და

ე) იჯარის ვადამდე შეწყვეტისთვის გათვალისწინებული ჯარიმები, თუ იჯარის ვადა ასახავს მოიჯარის მიერ იჯარის ვადამდე შეწყვეტის უფლების გამოყენებას.

მეიჯარის მიზანია ფინანსური შემოსავლის განაწილება იჯარის მთელ ვადაზე რაიმე სისტემატური და რაციონალური საფუძველით. მეიჯარემ მოცემულ პერიოდთან დაკავშირებული საიჯარო გადახდები უნდა ასახოს მთლიანი საიჯარო ინვესტიციის საპირისპიროდ, რათა შეამციროს როგორც ძირი თანხა, ისე გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავალი. [14, 13]

საოპერაციო იჯარა

საოპერაციო იჯარიდან მიღებული საიჯარო გადახდები, მეიჯარემ, უნდა აღიაროს, როგორც შემოსავალი წრფივი მეთოდით, ან რომელიმე სხვა სისტემატური მეთოდით. მეიჯარემ, იმ შემთხვევაში უნდა გამოიყენოს სხვა სისტემური საფუძველი, თუ იგი უფრო შესაფერისად ასახავს საიჯარო აქტივის გამოყენებით მიღებული სარგებლის შემცრების მოდელს/სქემას.

მეიჯარემ, ხარჯის სახით უნდა აღიაროს დანხარჯები, მათ შორის ცვეთა, რომელიც გაწია საიჯარო შემოსავლის მისღებად.

საიჯარო აქტივის საბალანსო ღირებულება, მეიჯარემ, უნდა დაუმატოს თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯებს, რომლებიც გაწია საოპერაციო იჯარის გარიგების

გასაფორმებლად და ეს დანახარჯები იჯარის ვადის განმავლობაში უნდა აღიაროს ხარჯის სახით იმავე საფუძვლზე, რომელიც გამოიყენა საიჯარო შემოსავალთან მიმართებით.

იმ ცვეთადი საიჯარო აქტივების ცვეთის პოლიტიკა, რომლებიც საოპერაციო იჯარის საგანია, უნდა შესაბამებოდეს მეიჯარის სტანდარტულ ცვეთის პოლიტიკას, რომელსაც ანალოგიური აქტივების მიმართ იყენებს. მეიჯარემ ცვეთა უნდა გამოითვალოს ბასს 16-ისა და ბასს 38-ის შესაბამისად.

საიჯარო აქტივები, რომლებიც საოპერაციო იჯარის საგნად განიხილება, მეიჯარემ, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში უნდა წარმოადგინოს, საიჯარო აქტივის ტიპის მიხედვით. [14, 15]

უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციები

თუ კომპანია (გამყიდველი მოიჯარე) სხვა კომპანიას გადასცემს აქტივებს (მყიდველი მეიჯარე) და ამ აქტივებს მყიდველი მეიჯარისაგან იჯარით იღებს, როგორც გამყიდველმა მოიჯარემ, ისე მყიდველმა მეიჯარემ, უნდა აღრიცხოს აქტივის გადაცემის ხელშეკრულება და იჯარა.

იმისთვის, რომ განისაზღვროს, აქტივის გადაცემა უნდა აღრიცხოს თუ არა, როგორც აქტივის გაყიდვა, მაშინ საწარმომ უნდა გამოიყენოს ფასს 15-ის მოთხოვნები, რომლებიც ეხება შესასრულებელი ვალდებულების შესრულების მომენტის დადგენას. [14, 17]

საინვესტიციო ქონების აღიარება და შეფასება

როგორც ზემოთ აღვწერეთ, საინვესტიციო ქონებად განიხილება ქონება (მიწა; შენობებიან/და შენობის ნაწილი ან ორივე), რომელიც ფლობილია მესაკუთრის მიერ ან/და მოიჯარის მიერ ფინანსური იჯარის პირობით, საიჯარო შემოსვლების მიღების, კაპიტალის ღირებულების ზრდის ან/და ორივე მიზნით, გარდა ისეთი მიზნობრიობისა, როგორც არის:

- ა) საქონლის წარმოება-მიწოდებაში, მომსახურების გაწევის ან/და ადმინისტრაციული მიზნობრიობით გამოყენება;
- ბ) მიმდინარე საქმიანობისას აღნიშნულის გაყიდვა.

მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება განისაზღვრება, როგორც ფლობილი ქონება (მესაკუთრის ან მოიჯარე მიერ ფინანსური იჯარის პირობით) საქონლის წარმოებისთვის ან მიწოდებისთვის, ასევე, მომახურების გაწევის, ან ადმინისტრაციული მიზნებისთვის. [8, 2]

ამავდროულად, წინა თავის შესაბამისად კლასიფიცირებული საინვესტიციო ქონების აღიარება და შეფასება ხორციელდება, მხოლოდ იმ შემთხვევებში, როდესაც:

- ა) სავარაუდოა, რომ პირი, ამ ქონებასთან დაკავშირებულ მომავალ ეკონომიკურ შემოსავლებს მიიღებს;
- ბ) საინვესტიციოდ კლასიფიცირებული ქონების თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება არის შესაძლებელი.

კომპანიამ, ყველა იმ საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირებულ ქონებას აღიარებს მოცემული პრინციპით, ხოლო დანახარჯებს, მათი გაწევისთანავე. აღნიშნული ხარჯები უკავშირდება, საინვესტიციო ქონების შეძენისას პირველად პირდაპირ ხარჯებსა და აღდგენა-მოქმედებაში მოსაყვანად გაწეულ ხარჯებს. [8, 4]

ამავდროულად, აღსანიშნავია, რომ თავდაპირველად, საინვესტიციო ქონება უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით. გარიგების დანახარჯები უნდა ჩაირთვება საწყის შეფასებებში. [8, 6]

შესყიდული საინვესტიციო ქონების ღირებულება შეიცავს შეძენის ღირებულებასა და ნებსმიერ უშვალოდ მიკუთვნებულ ხარჯებს. მიკუთვნებულ ხარჯებში მოიაზრება, მაგალითად, როგორცაა, საკონსულტაციო იურიდიულ მომსახურებაზე გაწეული ანაზღაურება, გადასახადი ქონების გადაფორმებაზე და გარიგებასთან დაკავშირებული სხვა დანახარჯები. [12, 3]

ბასს 40 – „საინვესტიციო ქონება“-ის განსაზღვრავს, წინამდებარე განხორციელებული აღიარების პრინციპების შემდგომ შეფასებას, რომელშიც მნიშვნელოვანია, სააღრიცხვო პოლიტიკა.

კომპანიას უფლებამოსილია:

- ა) ყველა საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირებული ქონებისათვის აირიჩიოს რეალური ღირებულების მოდელი ან თვითღირებულების მოდელი, რომელიც

უზრუნველყოფს ვალდებულების, რომლის დაფარვა დაკავშირებულია საინვესტიციო ქონებაში შესული ნაწილი აქტივების რეალურ ღირებულებასთან ან უკუკავშირთან;

ბ) სხვა ყველა საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირებული ქონებისთვის, შერჩეულ იქნეს, რეალური ღირებულებს მოდელი ან თვითღირებულების მოდელი.

როდესაც, ბასს 40 – „საინვესტიციო ქონება“ შესაბამისად მოიჯარეს საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირებული ქონებრივი ინტერესი, ჩვეულებრივი იჯარის სახით, მაშინ საწარმომ მისი სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზნებისათვის შერჩეულ უნდა იქნეს, რეალური ღირებულება ან თვითღირებულების მოდელი, ამავე სტანდარტით განსაზღვრული პირობების შესაბამისად და ეს პოლიტიკა გამოიყენოს ყველა საინვესტიციო ქონების მიმართებაში, მაგრამ იმ შემთხვევაში თუ არ არის არჩევითი, მაშინ გამოყენებულ უნდა იყოს რეალური ღირებულების მოდელი. [4, 3]

ბასს 40 – „საინვესტიციო ქონება“- ით აღრიცხვის მიზნებისათვის, ყველა კომპანიამ უნდა შეარჩიოს საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირებული ქონების რეალური ღირებულება ან რეალური ღირებულების შეფასების მიზნებისთვის, თუ კომპანია უკვე იყენებს ხსენებულ მოდელს, აღნიშნული გაამჟღავნოს განმარტებით შენიშვნებში, შესაბამისი შენიშვნის სახით. რეკომენდირებულია, თუმცა სტანდარტი არ ავალდებულებს, რომ კომპანიამ საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირებული ქონების რეალური ღირებულება ისეთი შემფასებლის მიერ უნდა იქნეს შეფასებული, რომელსაც აქვს აღიარებული და მინიჭებულის შესაბამისი პროფესიული კვალიფიკაციის სერთიფიკატი და არ არის დაკავშირებული პირ (ანუ წარმოადგენს დამოუკიდებელ შემფასებელს). ამავედროულად, უნდა ჰქონდეს მსგავსი/ანალოგიური საინვესტიციო ქონების, მათ შორის ადგილმდებარეობის გათვალისწინებით, შეფასების გამოცდილება. [4, 3]

ბასს 40 – „საინვესტიციო ქონება“- განსაზღვრავს, ისეთ საკითხებს, როგორცაა კლასიფიკაციის შეცვლა. კერძოდ, საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში ქონების გადატანა ან პირიქით, შესაძლოა განხორციელდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც ხორციელდება ცვლილება ქონების გამოყენების შინაარსში, რაც გამოიხატება:

ა) როდესაც, საინვესტიციო ქონება გამოიყენება მიმდინარე საქმიანობაში და კლასიფიცირდება, როგორც მესაუთრის მიერ დაკავებული ქონება;

- ბ) საწარმოს მიერ, საინვესტიციო ქონების გაყიდვის მიზნებისთვის განსაზღვრა, როგორცაა, აღნიშნული აქტივისი მარაგებში გადატანა სარეალიზაციოდ;
- გ) როდესაც მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონებად კლასიფიცირებული ქონების გადატანა ხორციელდება, საინვესტიციო ქონებად;
- დ) სხვა მხარეებთან ჩვეულებრივი იჯარის პირობით დაწყება - მარაგიდან საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში ობიექტის გადატანის შემთხვევებისათვის.

მაშინ, როდესაც კომპანია ამთავრებს რეალური ღირებულებით მომსავალში აღსაღრიცხავი საინვესტიციო ქონების მშენებლობა საკუთარი ძალებით, მათ შორის რეკონსტრუქცა, მოცემული თარიღისთვის ქონების რეალური ღირებულება და ამ თავდაპირველ საბალანსო ღირებულებას შორის ნებისმიერი სხვაობა უნდა აღიარდეს მოგება/ზარალში.

აღსანიშნავია, საინვესტიციო ქონების შეწყვეტის/გასვლის საკითხები. ბასს 40 – „საინვესტიციო ქონება“-ის შესაბამისად, საინვესტიციო ქონებად აღიარება წყდება, იმ შემთხვევებში, როდესაც მოხდება ქონების გასვლა საწარმოდან, ან სამუდამოდ შეწყდება მისი გამოყენება და მისი გასვლიდან, მოსალოდნელი არ იქნება მომავალი ეკონომიკური სარგებელი. [4, 11]

განმარტებითი შენიშვნები

ყოველივე ზემო აღნიშნულის გათვალისწინებით, სტანდარტები საწარმოსგან მოითხოვენ, ნებისმიერი ცვლილება განმარტებული და ასახული იყოს განმარტებით შენიშვნებში.

ფასს 16- „იჯარა“, მოითხოვს, რომ განმარტებით შენიშვნებში ასახული იქნეს ისეთი საკითხები, როგორცაა:

მეიჯარეებისთვის ინფორმაციის გამჟღავნების მიზანია, ისეთი ინფორმაცია წარმოადგინონ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, რომელიც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში მოცემულ ინფორმაციასთან ერთად ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს შეუქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ შეაფასონ საიჯარო ხელშეკრულებების გავლენა მეიჯარის ფინანსურ მდგომარეობაზე, ფინანსურ შედეგებსა და ფულად ნაკადებზე.

მეიჯარემ საანგარიშგებო პერიოდისთვის უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი თანხები:

ა) ფინანსური იჯარისთვის:

- I. მოგება ან ზარალი გაყიდვიდან;
- II. ფინანსური შემოსავალი ნეტო საიჯარო ინვესტიციის მიხედვით;
- III. ცვლად საიჯარო გადახდებთან დაკავშირებული შემოსავალი, რომელიც გათვალისწინებული არ არის ნეტო საიჯარო ინვესტიციის შეფასებაში.

ბ) საოპერაციო იჯარისთვის - საიჯარო შემოსავალი, სადაც ცალკე იქნება გამოყოფილი ცვლად საიჯარო გადახდებთან დაკავშირებული შემოსავალი, რომელიც დამოკიდებული არ არის რაიმე ინდექსზე ან განაკვეთზე.

ფინანსური იჯარის დროს, მეიჯარემ უნდა წარმოადგინოს იმ მნიშვნელოვანი ცვლილებების ხარისხობრივი და რაოდენობრივი განმარტებები, რომლებიც დაფიქსირდა ფინანსური იჯარის წმინდა ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებაში. [14, 10]

ხოლო, რაც შეეხება საოპერაციო იჯარას, ძირითადი საშუალებებისთვის, რომლებიც საოპერაციო იჯარის საგანია, მეიჯარემ უნდა იხელმძღვანელოს ბასს 16-ით გათვალისწინებული მოთხოვნებით, რომლებიც ეხება ინფორმაციის გამჟღავნებას. [14, 17]

ბასს 40 – „საინვესტიციო ქონება“-ის მიზნებისათვის, განმარტებით შენიშვნებში, გარდა ცვლილებებისა, ასახულ უნდა იქნეს შემდეგი ინფორმაცია: [8, 12]

ბასს 17- „იჯარა“-ის შესაბამისად, საინვესტიციო ქონების მფლობელი აკეთებს მეიჯარის განმარტებით შენიშვნებს იჯარისათვის, რომელშიც ის ჩაერთო. საწარმო, რომელიც ფლობს საინვესტიციო ქონებას ფინანსური ან ჩვეულებრივი იჯარის ხელშეკრულების შესაბამისად, ამზადებს მოიჯარის განმარტებით შენიშვნებს ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებით და მეიჯარის განმარტებით შენიშვნებს იმ ჩვეულებრივი იჯარის ხელშეკრულების მიხედვით, რომელშიც ჩაერთო.

საწარმომ უნდა განმარტოს:

- ა) რეალური ღირებულების მოდელს იყენებს, თუ თვითღირებულების მოდელს;
- ბ) თუ რეალური ღირებულების მოდელს იყენებს, როგორი ან რომელი პირობებითაა კლასიფიცირებული და აღრიცხული, ჩვეულებრივ იჯარად მიჩნეული ქონებრივი ინტერესი, როგორც საინვესტიციო ქონება;
- გ) იმ შემთხვევაში, როდესაც ძნელდება ქონების კლასიფიცირება, ის კრიტერიუმები, რომელთა გამოყენებითაც დგინდება, წარმოადგენს თუ არა, ესა თუ ის ქონება საინვესტიციო ქონებას, მფლობელის მიერ დაკავებულ ქონებას ან იმ ქონებას, რომლის გაყიდვაც მოხდება მიმდინარე საქმიანობის პროცესში;
- დ) რამდენად ეფუძნება საინვესტიციო ქონების (რომელიც აღიარებულია ან გამჟღავნებულია ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში) რეალური ღირებულება ისეთი დამოუკიდებელი შემფასებლის შეფასებას, რომელსაც გააჩნია აღიარებული და სათანადო კვალიფიკაცია და გამოცდილება შესაბამისი ადგილმდებარეობისა და კატეგორიის საინვესტიციო ქონების შეფასებაში. ხსენებული შეფასების არარსებობისას, ეს ფაქტი საჭიროებს განმარტებას;
- ე) მოგებაში ან ზარალში აღიარებული თანხები, რომლებიც ეხება:
 - I. საინვესტიციო ქონებიდან მიღებულ საიჯარო შემოსავლებს;
 - II. იმ საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებულ საექსპლუატაციო ხარჯებს (რემონტისა და ტექნომსახურების ხარჯების ჩათვლით), რომლიდანაც საიჯარო შემოსავალი იქნა მიღებული პერიოდის განმავლობაში;

III. იმ საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებულ საექსპლუატაციო ხარჯებს (რემონტისადა ტექნომსახურების ხარჯების ჩათვლით), რომლიდანაც საიჯარო შემოსავალი არ იქნამიღებული პერიოდის განმავლობაში;

IV. მოგებასა და ზარალში აღიარებული რეალური ღირებულების მთლიანი ცვლილება, რომელიც დაკავშირებულია საინვესტიციო ქონების გადატანასთან აქტივების ჯგუფიდან, რომლისთვისაც გამოყენებულია თვითღირებულების მოდელი, ჯგუფში, რომლისთვისაც გამოყენებულია რეალური ღირებულების მოდელი;

ვ) საინვესტიციო ქონების გაყიდვის შესაძლებლობასთან დაკავშირებული, მიღებული შემოსავლისა და ამონაგების გადარიცხვაზე არსებული შეზღუდვები და ამ შეზღუდვების მასშტაბი;

ზ) ხელშეკრულებებით გათვალისწინებული ვალდებულებები საინვესტიციო ქონების შესყიდვაზე, მშენებლობაზე ან რეკონსტრუქციაზე, ან რემონტის ჩატარებაზე, ტექნომსახურებაზე ან გაუმჯობესებაზე.

ამგვარად, იმისათვის, რომ საწარმოს მიერ წარდგენილი ინფორმაცია იყოს, მისი მომხმარებლებისათვის, სანდო, შესადარისი და მისაღები, მნიშვნელოვანია, ნებისმიერი ინფორმაცია, რომელიც არ იქნება ასახული წინამდებარე სტანდარტით შედგენილ აღრიცხვა-ანგარიშგებაში, განიმარტოს და ჩაიწეროს განმარტებით შენიშვნაში.

თავი II. შპს “საბა & ლუკა“-ს იჯარისა და საინვესტიციო ქონების აღრიცხვა

2.1. საიჯარო ურთიერთობების აღრიცხვის საკითხები

პირველ თავში, როგორც ჩვენ უკვე აღვნიშნეთ, კომპანიებს სტანდარტი ავალდებულებს, საიჯარო აქტივი, თუ იგი კლასიფიცირდება, როგორც იჯარა, ახლა უკვე უნდა აღრიცხონ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი (ფასს) 16- „იჯარა“. გამომდინარე იქიდან, რომ ხსენებული სტანდარტით აღრიცხვის ვალდებულება საწარმოებს წარმოეშვათ, 2019 წლის 1 იანვრიდან, მნიშვნელოვანია ის საკითხები, თუ, როგორ აღრიცხავენ კომპანები რეალურად არსებულ საიჯარო ურთიერთობებს. ნაშრომში წარმოდგენილია, საიჯარო ურთიერთობების აღრიცხვა შპს “საბა & ლუკა“-ს მაგალითზე.

შპს “საბა & ლუკა“ , არის საწარმო, რომელის ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს საკუთარი ან იჯარით აღებული უძრავი ქონების გაქირავება და მართვის სხვა საქმიანობები. ქვემოთ მოვიყვანეთ, კომპანიის საქმიანობიდან გამომდინარე ერთ-ერთი საიჯარო-სახელშეკრულებო მაგალითი, რომელიც ვფიქრობთ ასახავს საკვლევ თემას და ნათლად წარმოაჩენს მას.

შპს “საბა & ლუკა“-მ , ხელშეკრულება გააფორმა ერთ-ერთ კომპანიის ადმინისტრაციასთან, რომლის თანახმადაც, მის საკუთრებაში არსებული შენობის პირველი სართულის ცენტრალური ნაწილი მიაქირავა 3 წლით. ხელშეკრულების შეთანხმების შესაბამისად, შპს “საბა & ლუკა“ მთლიანად, რისკებს სრულად გადასცემს კომპანიას, ამავდროულად, შპს “საბა & ლუკა“-ს არ აქვს უფლება, ხელშეკრულების მოქმედებისა და მასთან შეთანხმების გარეშე აუკრძალოს საქმიანობა, ან რაიმე სხვა მიზნით ტერიტორიის გამოყენების უფლება შეუზღუდოს. ამგვარად, ხელშეკრულება მეიჯარემ დააკლასიფიცირა, როგორც ფინანსური იჯარა.

შპს “საბა & ლუკა“-ს მიერ კომპანიისთვის გადაცემული ფართის საბალანსო ღირებულება 36 000 ლარია. ვადა შეადგენს 3 წელს, რომლის განმავლობაში ყოველწლიურად წლის ბოლოს გადასახდელია 15 000 ლარი, სულ 45 000 ლარი, რომლის დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს 40 000 ლარს. ხელშეკრულების შესაბამისად, საპროცენტო თანხა შეადგენს: პირველ წელს - 2 800 ლარს, მეორე წელს - 1 300 ლარს, მესამე

წელს - 900 ლარს. აქტივის რეალური ღირებულება 43 000 ლარი. აღნიშნულის გათვალისწინებით, შპს "საბა & ლუკა"-მ აღნიშნული აქტივი აღრიცხა შემდეგნაირად:

სტანდარტის შესაბამისად, ფინანსური იჯარა - არის იჯარის წმინდა ინვესტიციები. მეიჯარემ შეაფასა გადაცემული აქტივის ნაწილის საბალანსო ღირებულება და შეწყვიტა მისი აღიარება, კერძოდ:

იჯარით გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულება განსაზღვრა ფორმულით:

$$\text{გადაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულება} \times \frac{\text{მისაღები საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება}}{\text{გადაცემული აქტივის რეალური ღირებულება}}$$

I. იჯარით გადაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულება:

$$36\,000 * (40\,000/43\,000) = 33\,488 \text{ ლარი};$$

II. იჯარით გადაცემული აქტივის ნარჩენი ღირებულება:

$$36\,000 - 33\,488 = 2\,512 \text{ ლარი};$$

ამდენად, აქტივი, რომლის აღიარება შეწყდება შეფასდა 33 488 ლარად, ხოლო აქტივის ნაწილი, რომლის აღიარება გაგრძელდება, შეფასდა 2 512 ლარად (ნარჩენი აქტივი). ბუღალტრულად, აღნიშნული აღრიცხა:

1. მოთხოვნისა და ამონაგების აღიარდება:

დებეტი - მოთხოვნა 40 000 ლარი;

კრედიტი - ამონაგები 40 000 ლარი;

2. გადაცემული აქტივის ნაწილის აღიარების შეწყვეტა და მოგების აღიარება:

დებეტი - ამონაგები 40 000 ლარი;

კრედიტი - აქტივი 33 488 ლარი;

კრედიტი - მოგება 6 512 ლარი;

3. საიჯარო გადასახდელების მიღება:

დებეტი - ფული 40 000 ლარი;

კრედიტი - მოთხოვნა 40 000 ლარი;

აღნიშნული ოპერაცია ფინანსური ანგარიშგებებში აისახა შემდეგნაირად (იხ. ცხრილი №1 და ცხრილი №2).

ცხრილი №1

	I წელი	II წელი	III წელი	სულ
მოგება-ზარალის ანგარიშგება				
ამონაგები	40 000	0	0	40 000
გაყიდული აქტივის თვითღირებულება	(33 488)	0	0	(33 488)
მოგება აქტივის რეალიზაციიდან	6 512	0	0	6 512
საპროცენტო შემოსავალი	2 800	1 300	900	5 000

ცხრილი №2

	I წელი	II წელი	III წელი	სულ
ბალანსი				
კომერციული ფართი	837	837	837	2 512
მოთხოვნა	27 800	14 100	0	-

ფასს 16 – „იჯარა“-ის შესაბამისად, მოიჯარის მხრიდან აღნიშნული საიჯარო ურთიერთობა აღარ საჭიროებს კლასიფიკაციას - ფინანსურ ან საოპერაციო (ჩვეულებრივ) იჯარად, განსხვავებით, ბასს 17 – „იჯარა“-ის ძველი სტანდარტისა.

კვლევისას გამოვკითხეთ ხელშემკვრელი მხარეც - მოიჯარე და გამოვკითხეთ, თუ როგორ აღრიცხავდა იგი აღნიშნულ აქტივს. მოიჯარემ, საიჯარო აქტივის აღრიცხვა მოახდინა, ერთის მხრივ აქტივებში, ხოლო მეორეს მხრივ წარმოშვა ვალდებულება გადასახდელ საიჯარო თანხებზე, როგორც ამას მოითხოვდა ფასს 16- „იჯარა“ (იხ. ცხრილი №3).

ცხრილი №3

წელი	წლის დასაწყისი	საპროცენტო შემოსავალი/ ხარჯი	ფულის მიღება/გადახდა	წლის ბოლოს
I წელი	40 000	2 800	(15 000)	27 800
II წელი	27 800	1 300	(15 000)	14 100
III წელი	14 100	900	(15 000)	0

შენიშვნა: აღნიშნული ცხრილი (ცხრილი №3), ასევე გაითვალისწინება, მეიჯარის მიერ, წლის მოთხოვნის დაანგარიშებაში, რომელიც ისახება ცხრილი №2-ის ბალანსის ნაწილში.

ამგვარად, კვლევამ აჩვენა, რომ ფასს 16- „იჯარა“, მთავარ მიზანს წარმოადგენს ის, რომ საიჯარო ურთიერთობა განიხილოს, როგორც:

- მეიჯარე - კომპანიას, რომ გაეცა სესხი, რა თანხებს მიიღებდა, ასე, რომ ვთქვათ, კომპანია, რა წმინდა საინვესტიციო შემოსავალს მოელის ამ აქტივის იჯარით გაცემისას, ესეეგი, რა ფულადი ნაკადების შემოდინება არის მოსალოდნელი ამ აქტივიდან;
- მოიჯარე - კომპანიისგან, რა ფულადი ნაკადების გადინება ხდება, აღნიშნული საიჯარო აქტივის მიღებისას.

სტანდარტი, აღნიშნული მიდგომით არეგულირებს, ფასს 16- „იჯარა“-ის იმ საკითხს, რომლის დროსაც, თითოეული ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია ამ საიჯარო აქტივის გაცემა/მიღებისას (მაგალითად, ფულადი ნაკადების, შემოსვლა/გასვლა; აქტივის ამორტიზაცია; საპროცენტო ხარჯი/შემოსავალი და სხვა) სრულად აისახოს ფინანსურ ანგარიშებაში, რათა აღნიშნული ანგარიშების მომხმარებლები (ბანკები; ინვესტორები; კომპანიები და სხვა) არ შევიდნენ შეცდომაში.

შპს „საბა & ლუკა“-მ, იჯარით აიღო შენობა, ერთ-ერთი კომპანიისგან. ხელშეკრულების შესაბამისად, მოიჯარეს, შენობის 300 კვ.მ. იჯარისათვის სამი წლის გადასახდელები, ყოველწლიურად გადასახდელი აქვს 25 000 ლარი. საიჯარო ხელშეკრულება ითვალისწინებს მომსახურებას, რომელის გულისხმობს, შენობის ყოველკვირეულ დალაგებას. აღრიცხვის მიზნებისთვის შეფასდა ანალოგიური ფართობის იჯარა, რომლის საბაზრო ფასი შეადგენდა

20 000 ლარი. ხოლო დამატებითი კომპონენტის (დალაგების) მომსახურება განისაზღვრა -5 500 ლარი. ხელშეკრულების გაფორმებისას საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი შეადგენდა - 10%.

გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე, შეგვიძლია ვთქვათ, რომ ხელშეკრულება შეიცავს ორ კომპონენტს - იჯარას და სერვისულ მომსახურებას. ამდენად, გადასახდელი 25 000 ლარი უნდა დაიყო ორ კომპონენტად: იჯარა 19 607 ლარი და სერვისი - 5 393 ლარი (იხ. ცხრილი 4):

ცხრილი №4

შეთანხმების კომპონენტები	საბაზრო ფასი	პროპორცია	იჯარის განაწილება კომპონენტებად
იჯარა	20 000	25 000*20 000/25 500	19 607
მომსახურება	5 500	25 000*5 500/25 500	5 393
სულ	25 500		25 000

ამასთანავე, უნდა განისაზღვროს, საიჯარო ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულება, რომელიც დაანგარიშდება და ბუღალტრულად აისახება შემდეგნაირად:

$$PVA(3,10\%) = 19\,607 * 2,4869 = 48\,761 \text{ ლარი};$$

დებეტი - აქტივი 48 761 ლარი;

კრედიტი - ვალდებულება 48 761 ლარი;

აღნიშნულის გათვალისწინებით, აქტივის ყოველწლიური ამორტიზაციის თანხა:

$48\,761/3 = 16\,254$ ლარი. რაც შეეხება საიჯარო ვალდებულების ამორტიზებული ღირებულებასა და ყოველწლიური საპროცენტო ხარჯს, აღნიშნული წარმოდგენილია ცხრილი №5 -ში:

ცხრილი №5

ვალდებულების ამორტიზებული ღირებულება წლის დასაწყისში	საპროცენტო ხარჯი	გადახდები	ვალდებულების ამორტიზებული ღირებულება წლის ბოლოს
48 761	4 876	(19 607)	34 030
34 030	3 403	(19 607)	17 825
17 825	1782	(19 607)	0

ყოველწლიური ხარჯის სიდიდე წარმოდგენილია ცხრილი №6-ში:

ცხრილი №6

	I წელი	II წელი	III წელი
ამორტიზაცია	16 254	16 254	16 254
საპროცენტო ხარჯი	4 876	3 403	1 782
მომსახურების ხარჯი	5 393	5 393	5 393
სულ	26 523	25 050	23 429

ამასთანავე, შპს “საბა & ლუკა“-მ გააფორმა ხელშეკრულება ერთ-ერთ კომპანიასთან. ხელშეკრულების საგანს წარმოადგენს ქ. თბილისის, გლდანი-ნაძალადევის მიმდებარე ტერიტორიაზე ფართის, 100 კვ.მ. იჯარა. ხელშეკრულების თანახმად, ფართის იჯარისათვის 2019 წლის მარტის თვიდან 5 წლის განმავლობაში ყოველი წლის დასაწყისში გადასახდელია 25 000 ლარი. ამასთანავე, ხელშეკრულების გაფორმებასთან დაკავშირებით დამატებით გაწეულ იქნა დანახარჯები, რომელიც შეადგენს 5 000 ლარს. დისკონტირების განაკვეთად განისაზღვრა - 7%.

შეთანხმების შესაბამისად, პირველი თავიდანვე განხორციელდა, დარჩა ოთხი გადახდა. დარჩენილი საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულების დაანგარიშება და ბუღალტრული გატარება მოხდება შემდეგნაირად:

$$PVA (4,7\%) = 25\ 000 * 3,38721 = 84\ 680 \text{ ლარი.}$$

დებიტი-აქტივის გამოყენების უფლება 114 680 ლარი;

კრედიტი - საიჯარო ვალდებულებები 84 680 ლარი;

კრედიტი - ფულადი სახსრები (საიჯარო გადასახდელები) 25 000 ლარი;

კრედიტი - ფულადი სახსრები (პირდაპირი დანახარჯები) 5 000 ლარი;

ამავდროულად, ამორტიზაციის დარიცხვა წლების პროპორციულად მოხდება შემდეგნაირად : $114\ 680 / 5 = 22\ 936$ ლარი.

რაც შეეხება, საიჯარო ვალდებულებებზე დასარიცხ პროცენტს, აღნიშნული ასახულია ცხრილი №7 -ში.

ცხრილი №7

დაწყების თარიღი	საწყისი ვალდ-ბა	გადახდა	ვალდ-ის ნაშთი	პროცენტი	ვალდ-ის საბოლოო ნაშთი	დასრულების თარიღი
01-03-19	84 680			5 928		29-02-19
01-02-20	90 608	(25 000)	65 608	4 593	70 201	28-02-20
01-02-21	70 201	(25 000)	45 201	3 164	48 365	28-02-21
01-02-22	48 365	(25 000)	23 365	1 635	25 000	28-02-22
01-02-23	25 000	(25 000)	0	0	0	29-02-23
ჯამი		100 000		15 320		

ხარჯების განაწილება წლების მიხედვით ასახულია ცხრილი № 8-ში.

ცხრილი № 8

	I წელი	II წელი	III წელი	IV წელი	V წელი
ამორტიზაცია	21 170	21 170	21 170	21 170	21 170
ფინანსური დანახარჯები	5 928	4 593	3 164	1 635	0
ჯამი	27 098	25 763	24 334	22 805	21 170

ჩვენი კვლევისას გამოვყავით ფინანსურ ანგარიშგებებზე, ბასს 17 – „იჯარა“-სა და ფასს 16 – „იჯარა“-ის გავლენის განმასხვავებელი შედეგები, რომელიც თვალსაჩინოდ წარმოაჩენს ყველა იმ მნიშვნელოვან საკითხს, რომელზეც ჩვენ უკვე ვისაუბრეთ წინა თავებში.

იმისათვის, რომ ჩვენი კვლევის შედეგები თვალსაჩინო და გასაგებად იყოს გადმოცემული, ნაშრომში წარმოდგენილია შპს „საბა & ლუკა“-ს საიჯარო ხელშეკრულების აღრიცხვის სპეციფიკას, ბასს 17 – „იჯარა“-სა და ფასს 16-„იჯარა“-ის დროს.

შპს „საბა & ლუკა“, ერთ-ერთ კომპანიასთან გააფორმა საიჯარო ხელშეკრულება, საოფისე ფართის ქირავნობაზე. ხელშეკრულების თანხმად, საიჯარო აქტივის გამოყენების ვადა განსაზღვრული იყო 5 წლის ვადით, ხოლო საიჯარო გასასახდელები ყოველწლიურად შეადგენდა 25 000 ლარს. დისკონტის განაკვეთი შეადგენდა 10%-ს.

როგორც ჩვენ უკვე აღვნიშნეთ, ყველა შემთხვევაში უნდა მოხდეს, გადასახდელების დისკონტირება, რომელიც დაიანგარიშება ფორმულით : $PV=FV/(1+r)^n$. აღნიშნულის გათვალისწინებით, $PV= 94\ 770$ ლარის. (წლების მიხედვით, გადასახდელების განაწილება იხ. ცხრილ №9-ში)

ცხრილი №9

	პერიოდის დასაწყისი	საპროცენტო ხარჯი	გადახდა	პერიოდის ბოლო
I	94 770	9 477	(25 000)	79 247
II	79 247	7 925	(25 000)	62 171
III	62 171	6 217	(25 000)	43 388
IV	43 388	4 339	(25 000)	22 727
V	22 727	2 273	(25 000)	0

ბასს 17 – „იჯარა“-სა და ფასს 16-„იჯარა“-ის დროს, ბუღალტრულად, გატარდება, შემდგნაირად:

ბასს 17 – „იჯარა“

- 1) დებეტი - იჯარის ხარჯი 25 000 ლარი;
კრედიტი - გადასახდელი იჯარა 25 000 ლარი;
- 2) დებეტი - გადასახდელი იჯარა 25 000 ლარი;

კრედიტი - ფულადი სახსრები 25 000 ლარი;

ფასს 16 – „იჯარა“

1) დებეტი - აქტივის გამოყენების უფლება 94 770 ლარი;

კრედიტი - ფინანსური ვალდებულება 94 770 ლარი;

2) დებეტი - საპროცენტო ხარჯი 9 477 ლარი;

კრედიტი - ფინანსური ვალდებულება 9 477 ლარი;

3) დებეტი - ფინანსური ვალდებულება 25 000 ლარი;

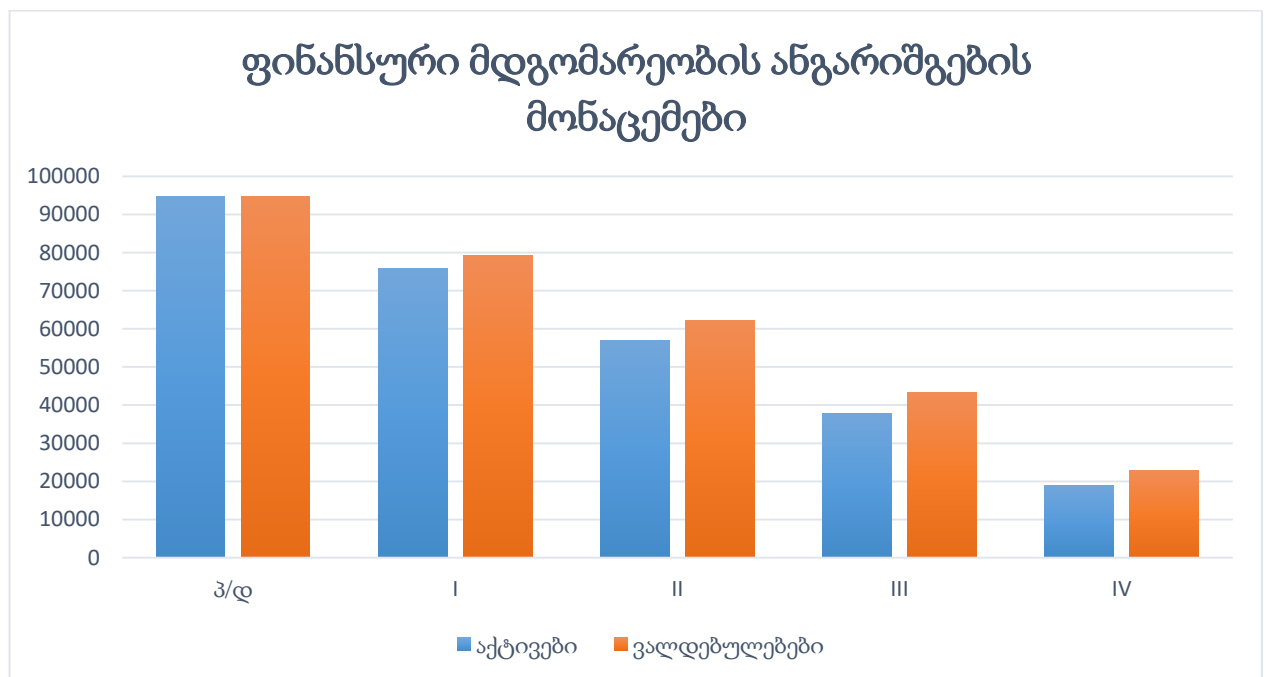
კრედიტი - ფულადი სახსრები 25 000 ლარი;

4) დებეტი - ცვეთის ხარჯი 18 954 ლარი;

კრედიტი - დაგროვილი ცვეთა 18 954 ლარი;

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაზე აღნიშნულის გავლენა გამოიყურება შემდეგნაირად (იხ. სქემა №2):

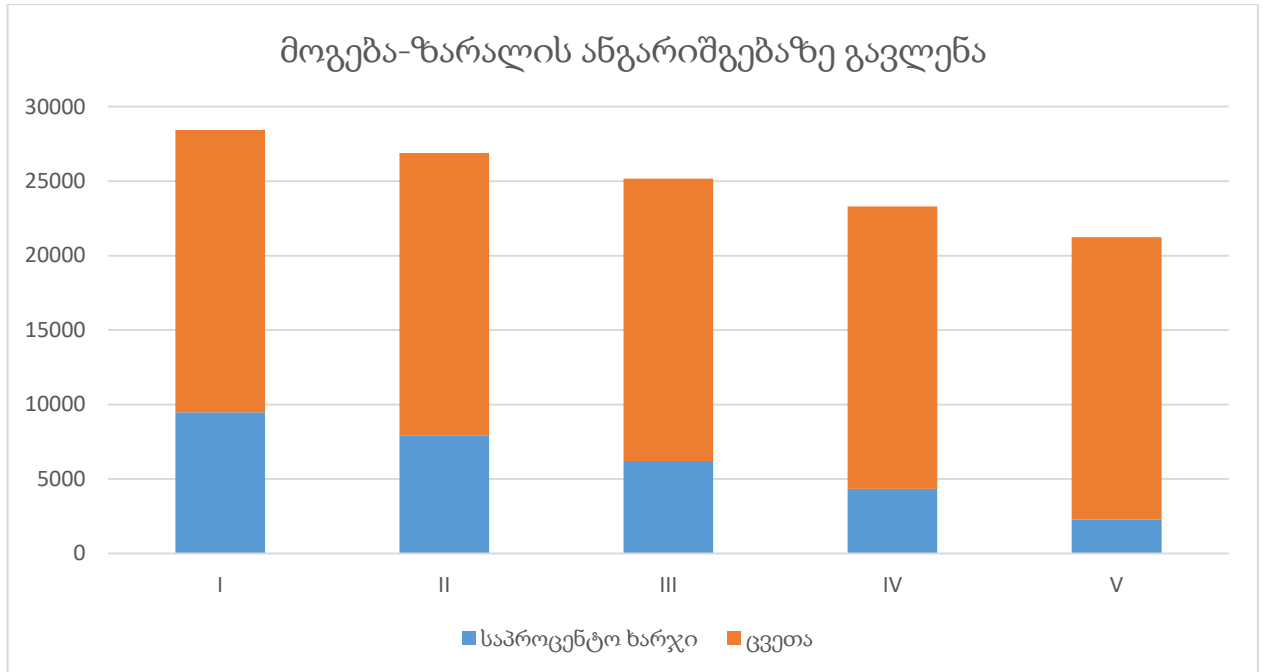
სქემა №2



მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში, თავდაპირველად, როდესაც მოქმედებდა ბასს 17 – „იჯარა“, ხარჯი აისახებოდა, მხოლოდ გადასახდელები, წრფივი 25 000 ლარით, ხოლო ფასს 16 – „იჯარა“-ის შემთხვევაში აღნიშნული აღიარდება, სესხის მსგავსად, ამ აქტივიდან ფულადი ნაკადების მიღების პროპორციულად. თვალსაჩინოებისთვის, აღნიშნული

წარმოგიდგინეთ, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში, რომელიც აისახება შემდეგნაირად (იხ. სქემა №3):

სქემა №3



როგორც უკვე ვახსენეთ, ფასს 17 – „იჯარა“-ის შემოღება უფრო თვალსაჩინოს ხდის ფინანსური ანგარიშგების მონაცემებს და მის მომხმარებლებს აძლევს უფრო ზუსტი ანალიზის საშუალებას. კვევისას გვინდოდა, თვალსაჩინოდ წარმოგვეჩინა, თუ რა ფინანსურ მაჩვენებლებზე აქვს გავლენა აღნიშნულს, ამისათვის, გთავაზოვთ ცხრილს (იხ. ცხრილი №10):

ცხრილი №10

კოეფ./მაჩვენ.	გაანგარიშება	ფასს 16-ის გავლენა	კოეფიციენტის/მაჩვენებლის შეცვლის მიზეზი
ლევერიჯი	ვალი/კაპიტალი	გაიზრდება	ფინანსური ვალდებულებების ზრდის და კაპიტალის შემცირების ხარჯზე
მიმდ. ლიკვიდობის კოეფ.	მიმდ. აქტივები/ მიმდ. ვალდებულებები	შემცირდება	გრძელვადიანი ვალდებულებების მიმდინარე ნაწილის ზრდის ხარჯზე
აქტივების ბრუნვალობა	გაყიდვები/მთლიან ი აქტივები	შემცირდება	აქტივების გამოყენების აღრიცხვის უფლების გამო
პროცენტის დაფარვის კოეფ	EBITDA/საპროცენ ტო ხარჯი	-	-
EBITDA	მოგება პროცენტების, გადასახადების, ცვეთისა და ამორტიზაციის დარიცხვამდე	გაიზრდება	საოპერაციო ხარჯებიდან საოპერაციო იჯარის ხარჯის ამოღების ხარჯზე
ROCE	EBIT/ (კაპიტალი + ფინანსური ვალდებულებები)	-	EBIT გაიზრდება საოპერაციო ხარჯების შემცირების ხარჯზე, ფინანსური ვალდებულებები იზრდება საიჯარო ვალდებულებების ზრდის ხარჯზე
საოპერაციო ფულადი ნაკადები	-	გაიზრდება	საიჯარო ვალდებულებების ფინანსურ ვალდებულებებამდე კლასიფიცირების შედეგად

ნაშრომზე მუშაობისა, კვლევის ობიექტთან ურთიერთობისას, მათ წარმოგვიდგინეს ის შემოსავლები და მიზნების, რასაც მოელიან მომავალში, მათი ძირითადი საქმიანობის განხორციელებისას. 2019 წელს კომპანიის შემოსავლებმა დაახლოებით 13 მლნ ლარი შეადგინა, რაც დაახლოებით 5%-ით მეტია წინა წლის მაჩვენებელზე.

მათი თქმით, 2020 წელს კომპანიის მთავარი ფოკუსი იქნება გაყიდვების მოცულობის ზრდა და საოპერაციო მაჩვენებლების გაუმჯობესება. ბიზნესის ხასიათიდან გამომდინარე, ზოგადი ზრდის გარდა, განვითარების კონკრეტული გეგმები კომპანიას არ აქვს.

აქვე აღსანიშნავია, გამომდინარე იქიდან, რომ ფასს 16- „იჯარა“ ძალაში შევიდა და ამ სტანდარტით აღრიცხვა კომპანიებს ევალდებულებათ, 2019 წლის 1 იანვრიდან, ჩვენს კვლევაში გადმოცემული მასალა ასახულია, როგორც 2019 ასევე, 2018 წლის 31 დეკემბრის ფინანსური ანგარიშგების მონაცემებით, მაგრამ გასათვალისწინებელია ის ფაქტიც, რომ კომპანია, აღნიშნული სტანდარტით აღრიცხვაზე გადავიდა ამავე პერიოდიდან, გამომდინარე იქიდან, რომ მას გააჩნია, როგორც საიჯარო შემოსავლები, ესეგი, სტანდარტის მიზნებისთვის წარმოდგენილია, როგორც „მეიჯარე“, ასევე, გააჩნია საიჯარო ვალდებულებები, რომლის დროსაც, კომპანია წარმოდგენილია, როგორც „მოიჯარე“.

საწარმოში, სადაც, იგი გამოდის მეიჯარედ ისეთ საიჯარო ურთიერთობებში, რომლებშიც არ ხდება საკუთრებასთან დაკავშირებული არსებითად ყველა რისკისა და სარგებლის გადაცემა მეიჯარისაგან, მაშინ, მთლიანი საიჯარო გადასახდელი აისახება მოგება -ზარალში იჯარის ვადაზე დარიცხვის წრფივი მეთოდით.

კომპანია მიესალმება იმ ცვლილებებს, რომელიც უფრო უკეთ წარმოაჩენს კომპანიის საარიცხო მონაცემებს და თვალსაჩინოს გახდის სხვადასხვა დანახარჯებს.

2.2. საინვესტიციო ქონების აღრიცხვის საკითხები

საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირებული ქონების აღრიცხვის საკითხების კვლევისას, თეორიულ ნაწილში, როგორც უკვე აღვნიშნეთ, საინვესტიციო ქონება არის ქონება (მიწა ან შენობები ან შენობის ნაწილი ან ორივე), რომელსაც ფლობენ (მესაკუთრე ან მოიჯარე ფინანსური იჯარის პირობებში) საიჯარო შემოსავლების მიღების ან კაპიტალის ღირებულების ზრდის ან ორივე მიზნით. ამგვარად, ჩვენ გამოვიკვლიეთ საინვესტიციო ქონების აღრიცხვის საკითხები, რომელიც ქვემოთ მოყვანილია, შპს “საბა & ლუკა“-ს მაგალითზე.

როგორც ნაშრომის თეორიულ ნაწილში აღვნიშნეთ, იმისათვის, რომ კომპანიის მიერ მისთვის მნიშვნელოვანია ძირითადი საშუალებები, საინვესტიციო ქონება და მასთან დაკავშირებული ოპერაციების აღრიცხული იყოს ბასს 40 – „საინვესტიციო ქონება“ მიერ მოთხოვნილი აღიარების, შეფასების, წარდგენისა და ინფორმაციის გამჟღავნების პრინციპების, აგრეთვე, ინფორმაცია იყოს წარმოდგენილი ამავე სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად, ამისათვის აუცილებელია, საინვესტიციო ქონება აღრიცხული იყოს განცალკევებით, როგორც ეს აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ (ბასს) 40- „საინვესტიციო ქონება“-ში.

სტანდარტი განსაზღვრავს, თუ რა არის საინვესტიციო ქონება და ამასთანავე, მისგან მიჯნავს ისეთ ქონებას, რომელსაც სტანდარტი უწოდებს, მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონებას.

სტანდარტის მიზნებისთვის, საინვესტიციო ქონება არის ქონება (მიწა ან შენობები ან შენობის ნაწილი ან ორივე), რომელსაც ფლობენ (მესაკუთრე ან მოიჯარე ფინანსური იჯარის პირობებში) საიჯარო შემოსავლების მიღების ან კაპიტალის ღირებულების ზრდის ან ორივე მიზნით, გარდა ისეთი მიზნებისა, როგორცაა:

- გამოყენება საქონლის წარმოების ან მიწოდების, მომსახურების გაწევის ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის;
- გაყიდვა ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში.

მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება არის ქონება, რომელსაც ფლობენ (მესაკუთრე ან მოიჯარე ფინანსური იჯარის პირობებში) საქონლის წარმოების ან მიწოდების, მომსახურების გაწევის ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის.

კვლევის შედეგების თვალსაჩინოების მიზნით, ნაშრომში წარმოდგენილია სხვადასხვა სახის მაგალითები, რომელიც კვლევის თეორიულ საკითხებს პრაქტიკული მტკიცებების საფუძველზე წარმოაჩენს.

შპს “საბა & ლუკა“-მ, 2017 წელს შეიძინა შენობა 500 000 ლარად, რომელსაც აქირავებს ოპერაციული იჯარით. შენობა არის კლასიფიცირებული საინვესტიციო ქონებად. სააღრიცხვო პოლიტიკით აქტივი აღირიცხება ბასს 40-ის შესაბამისად რეალური ღირებულებით. გამოყენების ვადა განისაზღვრა 20 წლით. სააღრიცხვო პოლიტიკით აქტივი აღირიცხება ბასს 16- „ძირითადი საშუალებები“-ის შესაბამისად გადაფასების მოდელით. ამ პერიოდის განმავლობაში აქტივის რეალური ღირებულება მნიშვნელოვნად არ შეცვლილა, ხოლო 2019 წლის ბოლოს, აქტივის შეფასებისას მისი ღირებულება გახდა 700 000 ლარი. კომპანიის ხელმძღვანელობამ მიიღო შენობის გადაფასების გადაწყვეტილება, რის შემდეგ აქტივის გამოყენების ვადა განისაზღვრა 15 წლით. გადაფასების შედეგები ასახულია ცხრილ №10-ში.

აღნიშნული სიტუაციიდან გამომდინარე, ბასს 40 – „საინვესტიციო ქონება“ საწარმოებს ავალდებულებს, რეალური ღირებულების ცვლილება ასახონ შესაბამის ანგარიშებზე. წარმოდგენილი მაგალითის საფუძველზე, შენობის შეძენა და რეალური ღირებულების ცვლილება ბუღალტრულად აისახება შემდეგნაირად:

ცხრილი №10

მაჩვენებლები	ლარი
თვითღირებულება	500 000
დაგროვილი ცვეთა	(75 000)
საბალანსო ღირებულება	425 000
რეალური ღირებულება	700 000
აფასება	275 000

წარმოდგენილი ბუღალტრულად აისახება შემდეგნაირად:

1) შენობის შეძენა

დებეტი - შენობები 500 000 ლარი;

კრედიტი - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 500 000 ლარი;

2) ცვეთის ელიმინირება:

დებეტი - შენობების დაგროვილი ცვეთა 75 000 ლარი;

კრედიტი - შენობები 75 000 ლარი;

3) შენობის აფასება:

დებეტი - შენობები 275 000 ლარი;

კრედიტი- ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი 275 000 ლარი;

4) მიმდინარე წლის ცვეთის დარიცხვა ($700\ 000 * 1/25$):

დებეტი - ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები 46 667 ლარი;

კრედიტი - შენობების ცვეთა 46 667 ლარი ;

5) გაუნაწილებელ მოგებაზე აფასების ნამეტის გადატანა ($275\ 000 * 1/15$)

დებეტი - ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი 18 333 ლარი;

კრედიტი - გაუნაწილებელი მოგება 18 333 ლარი;

საინვესტიციო ქონების კატეგორიის შეცვლა

შპს „საბა & ლუკა“-ის მიერ დაკავებული შენობა, რომელიც აღირიცხებოდა ბასს 16- „ძირითადი საშუალებები“-ის გადაფასების მოდელის შესაბამისად, ცვეთა ერიცხებოდა 10%-იანი განაკვეთით. 2018 წლის დასაწყისიდან ქონება გაცემულია იჯარით და გადაწყდა მისი აღრიცხვა ბასს 40- „საინვესტიციო ქონება“-ის შესაბამისად, რეალური ღირებულებით. ქვემოთ წარმოდგენილია მონაცემები კომპანიის ქონების ღირებულების შესახებ 2017 წლის 31 დეკემბრისათვის ქონების კლასიფიკაციის შეცვლამდე (იხ. ცხრილი №11):

ცხრილი №11

შენობა	თვითღ.	დაგროვილი ცვეთა	საბალანსო ღირებულება	გადაფასების რეზერვი	რეალური ღირებულება
საოფისე	400 000	120 000	280 000	10 000	250 000

საოფისე შენობის ჩამოფასდება - $280\ 000 - 250\ 000 = 30\ 000$ ლარით და რადგან მასზე წინა საანგარიშგებო პერიოდებში წარმოქმნილი იყო 10 000 ლარის აფასების რეზერვი, მხოლოდ 20 000 ლარის ზარალი უნდა აღიარდეს მიმდინარე პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ეს არის ცვლილებები შეფასებებში, ამგვარად, აღნიშნული აისახა პერსპექტიულად მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში შემდეგი ბუღალტრული გატარებებით:

1) საოფისე შენობის ცვეთის ელიმინირება:

დებეტი - შენობების ცვეთა 120 000 ლარი;

კრედიტი - შენობები 120 000 ლარი;

2) გადაფასების რეზერვის ანულირება და საოფისე შენობის საბალანსო ღირებულების მოყვანა შესაბამისობაში მის რეალურ ღირებულებასთან:

დებეტი - ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვები 10 000 ლარი;

დებეტი - არასაოპერაციო ზარალი 20 000 ლარი;

კრედიტი - შენობები 30 000 ლარი;

ცხრილი №12 [17,86]

კატეგორიის შეცვლამდე		კატეგორიის შეცვლის მომენტში	
კატეგორია	შეფასება	კატეგორია	შეფასება
საინვესტიციო ქონება	რეალური ღირებულებით	ძირითადი საშუალებები	ღირებულების კორექტირება არ ხდება
საინვესტიციო ქონება	რეალური ღირებულებით	სასაქონლომატერი იალური ფასეულობები	
ძირითადი საშუალებები	თვითღირებულებით	რეალური ღირებულებით აღსარიცხავი საინვესტიციო ქონება	რეალური ღირებულები, საბალანსო ღირებულების კორექტირებთ ბასს 16-ის შესაბამისად
სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობები	თვითღირებულებით	რეალური ღირებულებით აღსარიცხავი საინვესტიციო ქონება	რეალური ღირებულებით, საბალანსო ღირებულების კორექტირებით მოგებაზარალში
მშენებლობის სტადიაში მყოფი ქონება	თვითღირებულებით		

თავდაპირველად, საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირებული ქონება ფასდება თვითღირებულებით და იგი მოიცავს ხელშეკრულების ხარჯებსაც. იგი, მოიცავს ისეთი ხარჯებს, როგორცაა: უძრავ ქონების გადაცემასთან დაკავშირებული გადახდები, იურიდიულ მომსახურებაზე გაწეული დანახარჯები და იჯარის თავდაპირველი საკომისიო, რომელიც საჭიროებს ქონების ექსპლუატაციამდე მისაყვანად. საბალანსო ღირებულებაში, აგრეთვე შეიტანება, მოცემული საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირებული ქონების ნაწილების შეცვლის დანახარჯები იმ მომენტისათვის, როდესაც ეს ხარჯები უშუალოდ

გასწია პირმა. თუ, რა თქმა უნდა, დაკმაყოფილდება ბასს 40- „საინვესტიციო ქონება“- ის შეფასება-აღიარების კრიტერიუმები, ასევე, სესხთან დაკავშირებული ხაჯები.

თავდაპირველად აღიარების შემდგომ, კომპანია საინვესტიციო ქონებას აღრიცხავს სტანდარტის შესაბამისად, სამართლიანი ღირებულებით. ის ცვლილებები, რომლებიც განხორციელდა სამართლიან ღირებულებაში და გამოიწვია შემოსავალი/ზარალი, აღიარდება მოცემული წლის მოგება -ზარალსი, როდესაც იგი განხორციელდა.

ქონების, საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირება და შემდგომ გადატანა შესაბამის ანგარიშზე ასახვა ხდება მაშინ, როცა ხორციელდება ექსპლუატაციის ხასიათის ცვლილება, მაგალითად, საოპერაციო იჯარის გაფორმებით (ან მყარი ვალდებულების აღებით, რომ გაფორმდება საოპერაციო იჯარა). საინვესტიციო ქონებიდან მარაგებად კლასიფიცირებულ უძრავ ქონებაში გადატანა ხორციელდება იმ შემთხვევაში, როცა ექსპლუატაციის ხასიათის ცვლილებას აქვს ადგილი, რომელიც მტკიცდება რეალიზაციის მიზნობრიობით ქონების განვითარების ხელშეწყობით.

შპს “საბა & ლუკა“-ს მიერ, საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირებული ქონება მოიცავს, იჯარიდან მისაღები შემოსავლებად განკუთვნილ შენობებს და ამ ეტაპზე განსაზღვრული არ არის, სამომავლოდ გამოყენებულ იქნება.

დასკვნა

ამგვარად, კვლევამ აჩვენა, რომ ფასს 16-„იჯარა“ -ის შემოდებისას, მნიშვნელოვანი ცვლილებები შევიდა მოიჯარის მხრიდან იჯარის აღრიცხვასთან მიმართებაში. მოიჯარემ, საიჯარო ურთიერთობა აღარ უნდა დაიდენტიფიციროს, ფინანსურ ან საოპერაციო (ჩვეულებრივ) იჯარად, განსხვავებით, მეიჯარისა, რა დროსაც, მეიჯარემ დამატებით უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებაში.

მოიჯარეთათვის მნიშვნელოვნად იცვლება ხარჯების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში. კერძოდ, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში გაჩნდება აქტივები და ვალდებულებები გრაფა იჯარის სახით, რომელიც ამ დრომდე არ ისახებოდა. ვალდებულებების ასახვით, მნიშვნელოვნად იმოქმედებს, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებზე, რომლებიც აფასებენ კომპანიას სხვადასხვა ანალიზური მიდგომებით, რაშიც მოცემული იმონაწილეებს. მაგალითად, როგორცაა კომპანიის ლიკვიდობა, კომპანიის საკუთარი და ნასესხები საშუალებების თანაფარდობის შეფასება წყაროების მთლიან ჯამთან, სხვადასხვა ფინანსური რისკების შეფასება და სხვა. ამასთან მნიშვნელოვნად შეიცვლება ფინანსური მდგრადობის კოეფიციენტი.

ამასთანავე, როგორც კვლევამ და შპს „საბა & ლუკა“-ს მაგალითმა გვიჩვენა, ცვლილებები ასევე, მოსალოდნელია ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში, კერძოდ საიჯარო ვალდებულებების თანხა წარმოადგენს ფულად ნაკადს საფინანსო საქმიანობიდან, ხოლო საპროცენტო თანხა - ფულად ნაკადს საოპერაციო საქმიანობიდან.

აგრეთვე, საკითხის კვლევისას გამოვლინდა გარკვეული ხარვეზები, რომლებსაც საერთაშორისო სტანდარტები ვერ არეგულირებს. კერძოდ, ბასს 40-ის სტანდარტში აღნიშნულია, რომ საინვესტიციო ქონების კატეგორიის ცვლილება დამოკიდებულია მისი გამოყენების მიზნის მტკიცებაზე, ხოლო სტანდარტი არ განსაზღვრავს, თუ როგორ უნდა დაასაბუთოს აღნიშნული, ან რამდენად საკმარისია კომპანიის გადაწყვეტილება, რომ მოხდეს კატეგორიის ცვლილება.

კვლევისას გამოიკვეთა, ერთ-ერთი მთავარი სირთულე, რაც გამოხატება იმაში, რომ საინვესტიციო ქონების შეფასება წარმოადგენს რეალური ღირებულების ადეკვატურად შეფასება, რომელიც უნდა განახორციელოს პროფესიულმა შემფასებელმა. თუმცა,

აღნიშნულინულის შეფასება, არც თუ ისე მარტივია, იმის გათვალისწინებით, რომ აღნიშნული უნდა წარმოაჩენდეს სამართლიან შეფასებას აუდიტორის დასკვნასთან მიმართებაში. ამასთან აღსანიშნავია, საინვესტიციო ქონების შესფასებელი ბაზრის ნაკლებ განვითარებულება საქართველოში.

კვლევამ აჩვენა, რომ რა თქმა უნდა, სრულად სტანდარტის მოთხოვნები შეიძლება შესრულებული არ იყოს, მაგრამ იმდენად მიახლოვებულად იყოს, საიჯარო ხელშეკრულება ან/და საინვესტიციო ქონება აღრიცხული, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს დაეხმაროს მნიშვნელოვანი და სწორი გადაწყვეტილებების მიღებაში, რასაც თავად სტანდარტიც გვამდევს საშუალებას და აკეთებს დაშვებებს, რომ შესაძლოა, კომპანიამ თავად მიიღოს აღრიცხვის გარკვეულ საკითხებში გადაწყვეტილებები, რომელიც თვლის, რომ უფრო უკეთ წარმოაჩენს კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობასა და მის შედეგებს.

გარდა ზემო აღნიშნულისა, საქართველოში კვლევის შედეგად გამოიკვეთა ტენდენცია, იჯარისა და საინვესტიციო ქონების სტანდარტით აღრიცვისა და ზოგადად, მოცემული ოპერაციების აღრიცხვასთან დაკავშირებით.

იმ ზოგადი ტენდენციებისა, რომელიც დღითი დღე იკვეთება, გამოკითხული საწარმოებიდან, აღსანიშნავია, რომ III და IV კატეგორიის საწარმოებში, იჯარა აღრიცხება, როგორც მიღებული/გაცემულ მომსახურებად, ხოლო, II კატეგორიის საწარმოდან, სადაც კომპანია გამოდის, მოიჯარედ, აღნიშნული აღრიცხული აქვთ საოპერაციო იჯარად, ხოლო, სადაც მეიჯარედ, რამდენიმე შემთხვევაში, იყო, რომ კომპანია აღრიცხავდა ფინანსური იჯარით, სხვა შემთხვევაში საოპერაციო იჯარით. ამასთან, გამოკითხული კომპანიებიდან, მათ ქონება შეფასებული და კლასიფიცირებული იყო, როგორც მათ მიერ დაკავებული ქონება. გამოკითხულთა თქმით, ისინი მიესალმებიან იჯარის ახალი სტანდარტით აღრიცხვას და ზოგადად თვლიან, რომ მიუხედავად სტანდარტით აღრიცხვის სირთულისა, იგი ნათლად ამჟღავნებს კომპანიის რეალურ დანახარჯებსა და შემოსავლებს.

კვლევისას, ასევე გამოვიკვლიეთ, ის საკანონმდებლო საგადასახადო მარეგულირებელი კანონმდებლობა (მოცემულ შემთხვევაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსი და სხვადასხვა მარეგულირებელი აქტები), რომელიც არეგულირებს ადგილობრივ საგადასახადო სისტემას.

კვლევის შედეგად გამოიკვეთა, რომ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა თუ არ ზღუდავს კომპანიას იჯარა და საინვესტიციო ქონება აღრიცხოს სტანდარტით, არამედ მიუთითებს, რომ აღნიშნული აღრიცხულ უნდა იქნეს სტანდარტით. მაგალითად, იჯარის შემთხვევაშიც. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის, გაცემულ იჯარაზე, მეიჯარე თავად იხდის ქონების გადასახადს, იმ ნარჩენი საშუალო საბალანსო ღირებულებიდან, რომელიც ასევე, განისაზღვრება და ანგარიშდება საერთაშორისო სტანდარტებით.

ამგვრად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა მიმართულია, იმისკენ, რომ სააღრიცხვო სისტემა იყოს შესაძარისი და მარტივად აღსაქმელი, აქედან გამომდინარე, საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“, არეგულირებს ურთიერთობას, საერთაშორისო სტანდარტებისა და არსებული საკანონმდებლო-საგადასახადო სისტემის შესაბამისობას.

ამგვარად, შეგვიძლია ვთქვათ, რომ ფასს 16-„იჯარა“ მნიშვნელოვნად დაარეგულირებს იჯარის აღრიცხვის იმ მნიშვნელოვან ასპექტებს, რომელიც არ აისახებოდა, ბასს 17 – „იჯარა“-ის დროს. ამასთანავე, ზემო აღნიშნული სტანდარტების გამოყენება განავითარებს, როგორც ზოგადად ბაზარს, სადაც კურირებენ სხვადასხვა შემფასებლები, ინვესტორები და სხვანი, მათ შორის, განავითარებს საინვესტიციო ქონების ბაზარს. ამგვარად, რეკომენდირებულია, კომპანიებმა სტანდარტის გამოყენებამდე, დეტალურად გაეცნონ სტანდარტის, ადგილობრივ საკანონმდებლო მარეგულირებელ აქტებს/დადგენილებებს, მოთხოვნებსა და კომპანიის ოპერაციებს, ხოლო ამის შემდგომ დაიწყოს შესაბამისი სტანდარტის გამოყენება, რათა არასწორი მიდგომა, ვფიქრობთ, დაამახინჯებს კომპანიის ფინანსურ მონაცემებს, რაც არ არის რეკომენდირებული.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი - 2020 ;
2. ბასს 1 - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ – 2019 ;
3. ბასს 2 - „მარაგები“- 2019 ;
4. ბასს 8 - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“- 2019 ;
5. ბასს 16 - „ძირითადი საშუალებები“ – 2019 ;
6. ბასს 17 - „იჯარა“ – 2018 ;
7. ბასს 40 - „საინვესტიციო ქონება“ – 2019 ;
8. ფასს 3 - „საწარმოთა გაერთიანება“- 2019 ;
9. ფასს 5 - „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“- 2019 ;
10. ფასს 9 - „ფინანსური ინსტრუმენტები“ – 2019 ;
11. ფასს 13 - „რეალური ღირებულების შეფასება“ – 2019 ;
12. ფასს 15 - „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ – 2019 ;
13. ფასს 16 - „იჯარა“ – 2019 ;
14. საბაური ლ., კვატაშიძე ნ., ჭილაძე ი., მაისურაძე მ., ვარდიაშვილი მ., გოგრიჭიანი ზ., ხორავა ა. – „ფინანსური აღრიცხვა II“- 2019 ;
15. კვატაშიძე ნ. გოგრიჭიანი ზ. ხორავა ა. – „რეალური ღირებულების კონცეფცია“, ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის I საერთაშორისო სამეც. კონფერენციის - 2017 ;
16. კვატაშიძე, ნ. – „ფინანსური აღრიცხვა II - ამოცანათა კრებული“ – 2018 ;
17. კვატაშიძე, ნ. – „ფინანსური აღრიცხვა II - ამოცანათა კრებული“- 2019 ;
18. მაისურაძე მ. - „აქტივების შეფასების ზოგიერთი საკითხი ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით“ – 2017 ;
19. მაისურაძე, მ. – „რეალური ღირებულების შეფასების მეთოდები“, ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის I საერთაშორისო სამეც. კონფერენციის - 2018
20. ხარაბაძე, ე. - „ფინანსური აღრიცხვა (მე-2 დონე)“- 2018 ;

21. ხორავა ა. კვატაშიძე ნ. სრესელი ნ. გოგრიჭიანი ზ. – „ბუღალტრული აღრიცხვა“ - 2017 ;
22. შპს “საბა & ლუკა“- ფინანსური ანგარიშგება - 2018 ;
23. F 7 – finansuri angariSgeba, ACCA, Targ^m. ingl-dan, Tb., baf, 2014 ;
24. LLC BDO. IFRS IN PRACTICE 2019/2020 – IFRS 16 LEASES - https://www.bdo.global/getmedia/00f25c48-330a-470b-82d7-b323335ba0a9/IFRS16IP_Leases-2019-2020.aspx .
25. <https://www.bdo.global/en-gb/blogs/valuations-blog/may-2018/the-impact-of-ifrs-16---leases---on-valuations>
26. <https://www.bdo.co.uk/en-gb/services/audit-assurance/ifrs-and-international-gaap/ifrs-16-leases>