

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი
ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ლევან საჯაია

ბიზნესის ადმინისტრირების სამაგისტრო პროგრამა

მოდული: ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი

„წილობრივ გადახდებთან დაკავშირებული პრობლემები და
პერსპექტივები“



ხელმძღვანელი: პროფესორი ლევან საბაური

თბილისი
2019 წ

შინაარსი

შესავალი	3
1. გარიგების პირობები	6
1.1 უფლების გადაცემის პირობები და პირობები, რომლებიც არ წარმოადგენს უფლების გადაცემის პირობას	6
1.2 რამდენიმე გადაცემის პირობის ურთიერთქმედება და ხარჯების მიკუთვნების პერიოდის განსაზღვრა	25
2. ფასს 2-ის მოქმედების სფერო	33
2.1 აღიარება და შეფასება	35
2.1.1 წილობრივი ინსტრუმენტით განსაზღვრული წილობრივი გადახდა	35
2.1.2. ფულით განსაზღვრული წილობრივი გარიგებები	50
2.1.3 წილობრივი გადახდის გარიგებები ფულადი ალტერნატივებით.	51
2.1.4. გარიგების პირობების მოდიფიცირება და გარიგების გაუქმება	53
2.1.5. წილობრივი გადახდის გარიგებები ჯგუფის საწარმოებს შორის	59
3. პრაქტიკული მაგალითი	71
დასკვნები	77
გამოყენებული ლიტერატურა	79

შესავალი

აქციებზე დაფუძნებული გადახდა ერთ-ერთი ყველაზე საკამათო პროექტია, რაც კი აქამდე განუხორციელებია საბჭოს. საწარმოების მიერ განხორციელებული აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგებების უმეტესობა არის დაქირავებული მომუშავეებისათვის ანაზღაურების სახით გადაცემული აქციები და აქციის ოფციონები, კერძოდ აღმასრულებელი მენეჯმენტი და დირექტორები. ბევრ ქვეყანაში აქციები და აქციის ოფციონები წარმოადგენს აღმასრულებელი პერსონალის ანაზღაურების პაკეტის მნიშვნელოვან კომპონენტს, ტრენდი წახალისებულა არსებული კონსესუსით, რომ იგი წარმოადგენს კარგ კორპორაციული მართვის მიდგომას, რათა ერთმანეთს დაემთხვეს მათი და აქციონერების ეკონომიკური ინტერესები.

ერთი უპირატესობა აქციების და აქციის ოფციონების არის ის, რომ ის თავიდან არიდებს საწარმოს ფულად დანახარჯებს. თუ კი აღმასრულებელს ბონუს სქემის ფარგლებში მიენიჭა უფლება თავისუფალ აქციაზე, საწარმოს მარტივად შეუძლია დააკმაყოფილოს ეს ჯილდო სხვა აქციის სერტიფიკატის დაბეჭდვით, რომლის გაყიდვაც აღმასრულებელს შეუძლია, ამგვარად ფულადი დანახარჯი იწვინეს თავად აქციონერებმა ვიდრე საწარმომ. თუმცა, სწორედ ეს უპირატესობა იყო აქციებზე დაფუძნებული ანაზღაურების კამათის წყარო.

ინვესტორების უკმაყოფილება იზრდებოდა, რადგან მათი აზრით აქციებზე დაფუძნებულ ანაზღაურებას მნიშვნელოვანი დანახარჯები მოჰქონდა მათთვის, მათი არსებული წილების გაზავებით. შედეგად, ინვესტორებს შორის გაჩნდა კონსესუსი, რომ აქციების და აქციის ოფციონების გადაცემა ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აღიარებულიყო ხარჯად.

ამის საპირისპირო მოსაზრების მქონე საწარმოების უმეტესობა ფიქრობდა, რომ ფინანსური ანგარიშგებები ასახავდნენ რეალობას, გამომდინარე იქიდან რომ მსგავსი ჯილდოები წარმოადგენს დანარჩენი აქციონერების დანახარჯს და არა საწარმოსი. მეორე არგუმენტი, რომელიც ოფციონების ხარჯად აღიარებას ეწინააღმდეგებოდა იყო, ის რომ ზოგიერთი

წარმატებული საწარმო, კერძოდ ტექნოლოგიურ სექტორში მოღვაწე, ვერასდროს აჩვენებდა მოგებას თუ კი ოფციონების ხარჯად აღიარება მოეთხოვებოდა.

1990-იანების დასაწყისში, ამერიკაში, FASB-მა გამოსცა აღრიცხვის სტანდარტი ფას 123 – „აქციებზე დაფუძნებული ანაზღაურების აღრიცხვა“, რომელიც საწარმოებისგან მოითხოვდა დაქირავებული მომუშავეებისათვის გადაცემული აქციის ოფციონების რეალური ღირებულების განმარტებით შენიშვნებში ასახვას, ამასთან სტანდარტით უბრალოდ რეკომენდირებული იყო, მაგრამ არ მოითხოვებოდა, რომ ეს რეალური ღირებულება ფინანსურ ანგარიშგებაში ხარჯად აღიარებულიყო.

საბოლოოდ, 2004 წლის დეკემბერში ფასს 2 – „აქციებზე დაფუძნებული გადახდა“-ს გამოცემისთანავე FASB-მა გამოსცა ASC 718 - ანაზღაურება - აქციებზე დაფუძნებული ანაზღაურება(ყოფილი ფას 123 - აქციებზე დაფუძნებული გადახდა), რომელიც მოითხოვდა, რომ ჯილდოდ გადაცემული აქციების რეალური ღირებულება ხარჯად აღიარებულიყო.

კერძოდ, ფასს 2 მოითხოვს რომ ხარჯის აღიარება მოხდეს მხოლოდ იმ ჯილდოებთან მიმართებით რომლებზეც უფლების გადაცემა ხდება(ან ფასს 2 მიიჩნევს რომ უფლების გადაცემა მოხდა), მაგრამ(აქციებით ანგარიშსწორებასთან მიმართებით) ეფუძნებოდეს მათ რეალურ ღირებულებას უფლების მინიჭების თარიღზე. მიუხედავად ამისა, ფასს 2 სადავო რჩება: მაგალითად, შეზღუდული მოთხოვნებია დარეგულირებასთან მიმართებით, შედეგად მნიშვნელოვანი ხარჯი შეიძლება აღიარდეს იმ ჯილდოებთან მიმართებით, რომელთაც არანაირი ღირებულება არ გააჩნიათ მეორე მხარისთვის და არც გაზავების ეფექტი არა აქვს არსებული აქციონერებისათვის.

ფასს 2 კომპლექსური სტანდარტია, ნაწილობრივ რადგან მისი ზოგადი სააღრიცხვო მიდგომა გარკვეულწილად ჰიბრიდულია. არსებითად, ჯილდოს მთლიანი ხარჯი(ანუ შეფასება) გამოითვლება იმის მიხედვით ჯილდო ვალდებულებას თუ წილობრივი ინსტრუმენტი, თან ამასთან ბასს 32-სგან განსხვავებულ კრიტერიუმებს იყენებს, თუმცა შემდგომი შეფასებისთვის ვალდებულების და კაპიტალის შეფასების ბასს 32-ის

პრინციპებს იყენებს. თუმცა ხარჯების პერიოდული განაწილება(ანუ აღიარება) განისაზღვრება, ერთგვარად წრფივი დარიცხვის მეთოდოლოგიის მსგავსად, რომელიც ზოგადად არ გამოიყენება ფინანსურ ინსტრუმენტებთან მიმართებით. ფასს 2 ბევრ ასპექტში წესებზე დაფუძნებული „თავიდან აცილებადი“ სტანდარტია, რომელიც ხშირად მოითხოვს ხარჯის აღიარებას იმ ტრანზაქციებისათვის რომელთაც არა აქვთ ღირებულება მეორე მხარისთვის, ან ზოგიერთ შემთხვევაში, მეორე მხარეს საერთოდ არა აქვს უფლებამოსილება.

ფასს 2 ეხება არა მხოლოდ აქციების და აქციების ოფციონების ჯილდოდ გადაცემას, არამედ ასევე ფულის(ან სხვა აქტივის) გადაცემასაც რომლის ოდენობაც დამოკიდებულია აქციების ღირებულებაზე. მსგავსი ფულით განსაზღვრული გადახდა გარკვეულ შემთხვევებში შეიძლება მოხდეს, მაგალითად:

- საწარმოს უნდა, რომ აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგება ისეთი იურისდიქციებში მყოფ შვილობილების დაქირავებულ მომუშავეებთანაც დადოს, სადაც შეიძლება რთული, ან თუნდაც არაკანონიერი იყოს საწარმოს აქციებით ვაჭრობა, ან აქციების გადაცემამ დაქირავებულ მომუშავეებს იგივე საგადასახადო სარგებელი არ მისცეს რასაც მშობელი საწარმოს იურისდიქციაში მიიღებდნენ; ან
- შეიძლება საწარმოს არ სურს არსებული წილების გაზავება დაქირავებულებისთვის მნიშვნელოვანი აქციების რაოდენობის გადაცემით.

ასეთ შემთხვევებში, დაქირავებულ მომუშავეებს შეიძლება, სანაცვლოდ შესთავაზონ აქციების ღირებულების ექვივალენტური თანხა.

1. გარიგების პირობები

1.1 უფლების გადაცემის პირობები და პირობები, რომლებიც არ წარმოადგენს უფლების გადაცემის პირობას

დაქირავებული მომუშავის აქციის ოფციონებს, ჩვეულებრივ, თან ახლავს უფლების გადაცემის პირობები. ყველაზე გავრცელებული პირობაა, დაქირავებული მომუშავის სამუშაოდ დარჩენა საწარმოში, გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, ვთქვათ, სამი წელი. თუ დაქირავებული მომუშავე წავა ამ პერიოდის განმავლობაში, ოფციონებზე უფლებებს დაკარგავს. შეიძლება არსებობდეს სხვა, კერძოდ, საქმიანობის პირობაც, მაგალითად, საწარმო თუ მიაღწევს აქციის ფასის ან მოგების გარკვეულ დონემდე ზრდას.¹

უფლების გადაცემის პირობები უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ დაქირავებული მომუშავეები შეასრულებენ მომსახურებას, რომელიც იმისათვის მოითხოვება, რომ მათ „გადაიხადონ“ აქციების ოფციონებისათვის. მაგალითად, მომსახურების პირობების იძულების ჩვეულებრივი მიზეზია დაქირავებული მომუშავის დატოვება სამსახურში; სხვა მაჩვენებლების შესრულების პირობების იძულების ჩვეულებრივი მიზეზია – დაქირავებული მომუშავის სტიმულირება, იმუშაოს გარკვეული დონის საქმიანობის მაჩვენებლების მისაღწევად.²

2005 წელს საბჭომ გადაწყვიტა პროექტის განხორციელება წილობრივი უფლებების გადაცემის პირობების განმარტებისა და წილობრივი ინსტრუმენტების გამოყოფის გაუქმების სააღრიცხვო მიდგომის ნათელსაყოფად. კერძოდ, საბჭომ აღნიშნა, რომ მნიშვნელოვანია, ერთმანეთისგან გაიმიჯნოს პირობები, რომლებიც არ წარმოადგენს უფლების გადაცემის პირობებს და რომლებიც უნდა შეასრულოს მეორე მხარემ, რათა წილობრივ ინსტრუმენტზე გადაეცეს უფლება და, მეორე მხრივ, უფლების გადაცემის პირობები, როგორცაა საქმიანობის პირობა. 2006 წლის თებერვალში საბჭომ გამოაქვეყნა განსახილველი პროექტი - „უფლებების გადაცემის პირობები და წილობრივი ინსტრუმენტების გამოყოფის გაუქმება“; რომელიც ითვალისწინებდა უფლებების გადაცემის პირობების შემოფარგლას მარტო მომსახურების პირობითა და საქმიანობის

¹ ფასს 2 „აქციებზე დაფუძნებული გადახდა“(2014); დასკვნის საფუძვლები; დს170.

² ფასს 2 „აქციებზე დაფუძნებული გადახდა“(2014); დასკვნის საფუძვლები; დს171

პირობით. ეს მხოლოდ ისეთი პირობებია, რომლებიც განსაზღვრავს, მიიღებს თუ არა საწარმო იმ მომსახურებას, რომელიც მეორე მხარეს უფლებამოსილს გახდის წილობრივი გადახდის უფლების მიღებაზე და, მაშასადამე, მოხდება თუ არა წილობრივი გადახდის უფლების გადაცემა. კერძოდ, წილობრივ გადახდაზე უფლების გადაცემა შეიძლება მაშინაც მოხდეს, თუ არ შესრულდება ზოგიერთი ისეთი პირობა, რომელიც არ წარმოადგენს უფლების გადაცემის პირობას. ნიშანი, რითიც გაიმიჯნება საქმიანობის პირობა ისეთი პირობისაგან, რომელიც არ წარმოადგენს უფლების გადაცემის პირობას არის ის, რომ პირველს აქვს აშკარად გამოხატული თუ ნაგულისხმევი მოთხოვნა მომსახურებაზე, ხოლო მეორეს _ არა.³

საზოგადოდ, განსახილველი პროექტის რესპონდენტები დაეთანხმნენ საბჭოს წინადადებებს, მაგრამ სთხოვეს იმის დაზუსტება და განმარტება, არის თუ არა კონკრეტული შემზღუდავი პირობები, მაგალითად „არაკონკურენციული პირობები“, უფლების გადაცემის პირობები. საბჭომ აღნიშნა, რომ წილობრივ გადახდაზე უფლების გადაცემა მაშინ ხდება, როდესაც მეორე მხარის უფლებამოსილება ამაზე აღარ არის შეპირობებული მომავალი მომსახურების ან საქმიანობის პირობებით. ამგვარად, პირობები, როგორცაა არაკონკურენციული პირობები და შეზღუდვების გადაცემა, რომლებიც მას შემდეგ გამოიყენება, რაც მეორე მხარე უფლებამოსილი გახდება წილობრივ გადახდაზე, არ არის უფლების გადაცემის პირობები. საბჭომ შესაბამისად შეასწორა ცნების _ „უფლების გადაცემა“ _ განმარტება.⁴

ზოგიერთი ამტკიცებს, რომ უფლების გადაცემის პირობების არსებობა ყოველთვის არ გულისხმობს იმას, რომ დაქირავებული მომუშავეს აქციის ოფციონების ღირებულება მნიშვნელოვნად ნაკლები იქნება სავაჭრო აქციების ოფციონების ღირებულებაზე. დაქირავებული მომუშავეები ვალდებულნი არიან დააკმაყოფილონ უფლების გადაცემის პირობები, რათა შეასრულონ ხელშეკრულების თავიანთი მხარე. სხვა სიტყვებით, დაქირავებულ მომუშავეთა მიერ ხელშეკრულების თავიანთი მხარის შესრულება ნიშნავს,

³ ფასს 2 „აქციებზე დაფუძნებული გადახდა“(2014); დასკვნის საფუძვლები; დს171ა

⁴ ფასს 2 „აქციებზე დაფუძნებული გადახდა“(2014); დასკვნის საფუძვლები; დს171ბ

რას აკეთებენ ისინი იმისათვის, რომ გადაიხადონ თავიანთი აქციის ოფციონებისათვის. დაქირავებული მომუშავეები აქციის ოფციონებისათვის არ იხდიან ფულს, როგორც ამას აკეთებენ სავაჭრო აქციის ოფციონების მფლობელები, ისინი იხდიან თავიანთი მომსახურებით. ის ფაქტი, რომ დაქირავებული მომუშავე იხდის აქციის ოფციონებისათვის, არ ნიშნავს იმას, რომ ოფციონები ნაკლებად ძვირფასია. პირიქით, ეს ამტკიცებს, რომ აქციის ოფციონები მაღალი ღირებულების მქონეა.⁵

2010 წლის იანვრის შეხვედრაზე⁶ ფასს ინტერპრეტაციების კომიტეტმა გადაწყვიტა თავისი დღის წესრიგისთვის დაემატებინა მოთხოვნა განმარტების შესახებ, თუ რის საფუძველზე უნდა მოხდეს გადაცემის პირობების, განსაკუთრებით საქმიანობის პირობის გამოყოფა ისეთი პირობებისგან, რომელიც არ წარმოადგენს გადაცემის პირობას. კონკრეტულად, კომიტეტს მიმართეს კითხვით თუ როგორ უნდა გამოცალკევდეს ერთმანეთისგან მომსახურების პირობა, საქმიანობის პირობა და პირობები რომლებიც არ წარმოადგენს გადაცემის პირობებს. დამატებით კომიტეტს მიმართეს კითხვით განემარტა რამოდენიმე გადაცემის პირობის ურთიერთქმედება.

ორი სახის საქმიანობის პირობები ითვალისწინებს მომავალი მოვლენების გაურკვევლობას განსხვავებული სააღრიცხვო მიდგომის გამოყენებით:

- A. არასაბაზრო საქმიანობის პირობები გამოირიცხება წილობრივი უფლების მინიჭების თარიღის რეალური ღირებულების შეფასებიდან, სანაცვლოდ ეს პირობები აისახება ხელმძღვანელობის შეფასებაში იმ წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობის შეფასებისას, რომლის გადაცემაც მოსალოდნელია. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს იმ წილობრივ ინსტრუმენტების რაოდენობის შეფასების გადახედვით, რომლის გადაცემაც მოსალოდნელია.

⁵ ფასს 2 “აქციებზე დაფუძნებული გადახდა”(2014); დასკვნის საფუძველები; დს172
6 Board and Interpretations Committee discussion and papers; Stage 1: Exposure Draft; **May 2010**
(IFRS IC); [IFRS 2 Vesting Conditions 3A-3D; 3A](#)

B. საბაზრო საქმიანობის პირობები ჩაირთვება წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების შეფასებაში უფლების მინიჭების თარიღზე. იმის მიუხედავად შეიცვალა თუ არა მოლოდინები საბაზრო პირობების შესრულებასთან დაკავშირებით ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს კორექტირება არ კეთდება მოსალოდნელი გადასაცემი წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობაში.

უფლების გადაცემის პირობები

ფასს 2 უფლების გადაცემის პირობებს განმარტავს როგორც:

„პირობები, რომლებიც განსაზღვრავენ იმას საწარმო მიიღებს თუ არა ისეთ მომსახურებას, რაც უფლებამოსილს ხდის მეორე მხარეს მიიღოს ფული, სხვა აქტივები ან საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტები, აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგების ფარგლებში. უფლების გადაცემის პირობები არის ან მომსახურების პირობები ან საქმიანობის პირობები. მომსახურების პირობა მოითხოვს, რომ მეორე მხარემ შეასრულოს მომსახურების გარკვეული პერიოდი. საქმიანობის პირობა მოითხოვს მეორე მხარემ შეასრულოს მომსახურების გარკვეული პერიოდი და საქმიანობის გარკვეული მაჩვენებლები შესრულდეს.(როგორცაა გარკვეული პერიოდის განმავლობაში საწარმოს მოგების ზრდა). საქმიანობის პირობა შეიძლება მოიცავდეს საბაზრო პირობას.“

მიმდინარე განმარტება ეფუძნება საწარმოს პერსპექტივას. ეს პერსპექტივა გაცნობილ იქნა 2008 წელს გამოცემულ „გადაცემის პირობები და გაუქმება“ სადისკუსიო დოკუმენტში. აღსანიშნავია, რომ თავდაპირველი განმარტება ეფუძნებოდა დაქირავებული მომუშავეის პერსპექტივას.

პირობები რომლებიც არ წარმოადგენს უფლების გადაცემის პირობებს

ასეთი პირობების ფორმალური განმარტება არ არსებობს ფასს 2-ში, თუმცა მითითებები დანერგვაზე მოცემულია ფასს 2-ის მგ24-ში. ამ მითითების მიხედვით პირობები რომლებიც განსაზღვრავენ მეორე მხარე მიიღებს თუ არა მინიჭებულ წილობრივ ინსტრუმენტებს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგების ფარგლებში, შეიძლება დაიყოს ორ კატეგორიად:

- A. უფლების გადაცემის პირობები; ან
- B. პირობები რომლებიც არ წარმოადგენს უფლების გადაცემის პირობებს

როგორც ზემოთ აღინიშნა უფლების გადაცემის პირობები განსაზღვრავენ იმას მეორე მხარე გახდება თუ არა უფლებამოსილი აქციებზე დაფუძნებულ გადახდაზე. ფასს 2-ის პარაგრაფები დს170-დს184 ხსნის საბჭოს ლოგიკას უფლების გადაცემის პირობებთან მიმართებით. კონკრეტულად, პარაგრაფები დს171ა და დს171ბ დამატებულ იქნა ფასს2-ის ცვლილების შედეგად, რაც კერძოდ ფოკუსირებული იყო უფლების გადაცემის პირობების განმარტების სიცხადეზე.

პარაგრაფების დს170-დს184 ლოგიკიდან გამომდინარე პირობები რომლებიც არ წარმოადგენს უფლების გადაცემის პირობას მიჩნეულ უნდა იქნას ნებისმიერი პირობა, რომელიც არ განსაზღვრავს „საწარმო მიიღებს ისეთ მომსახურებას, რაც მეორე მხარეს უფლებამოსილს გახდის მიიღოს ფული, სხვა აქტივი ან საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტები აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგების ფარგლებში“.

ანალოგიურად, საწარმომ ისეთი პირობები რომლებიც არ წარმოადგენს გადაცემის პირობებს უნდა გაითვალისწინოს წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების შეფასებაში როდესაც ანიჭებს წილობრივ ინსტრუმენტებზე უფლებას. შესაბამისად, ისეთი პირობებით წილობრივ უნსტრუმენტებზე უფლების მინიჭება, რომელიც არ წარმოადგენს გადაცემის პირობებს, საწარმომ უნდა აღიაროს მეორე მხარისგან მიღებული საქონელი ან მომსახურება, რომელიც აკმაყოფილებს ყველა არასაბაზრო გადაცემის პირობას(მაგ.დაქირავებულისგან მიღებული მომსახურება, რომელიც რჩება საწარმოში

სამუშაოდ სამი წლის განმავლობაში), იმის მიუხედავად ეს პირობები, რომლებიც არ წარმოადგენს გადაცემის პირობებს, დაკმაყოფილებულია თუ არა.

თუ საწარმოს ან მეორე მხარეს აქვს არჩევანის უფლება, ისეთი პირობის რომელიც არ წარმოადგენს გადაცემის პირობას შესრულება არ შესრულებაზე, საწარმომ ნებისმიერი მხარის მიერ ამ პირობების შეუსრულებლობა უნდა აღრიცხოს როგორც გაუქმება(დააჩქაროს „გადაცემა“).

შენატანების განხორციელება გამოსაყენებელი ფასისთვის⁷

ტიპიური SAYE პროგრამა დაქირავებულებისგან მოითხოვს პერიოდული(როგორც წესი ყოველთვიური) კონკრეტული შენატანების განხორციელება ტრასტში. მაგალითად, დაქირავებულებს მოეთხოვებათ შენატანების განხორციელება SAYE პროგრამაში 5 წლის განმავლობაში, რის შემდეგაც მათ აქვთ უფლება მოითხოვონ მათი ფული პლიუს დარიცხული პროცენტი ან გამოიყენონ ფული აქციების შესაძენად(როგორც წესი უფლების მინიჭების თარიღის საბაზრო ღირებულების ფასდაკლებით). დაქირავებული, რომელიც წყვეტს შენატანების განხორციელებას ღებულობს იმ დრომდე შეტანილ თანხას პლიუს, დარიცხულ პროცენტს, თუმცა უფლებას კარგავს აქციების შეძენაზე პროგრამის პარგლებში. შენატანების განხორციელების პირობა, პირობაა, რომელიც არ წარმოადგენს უფლების გადაცემის პირობას. ამ პირობის დარღვევა დაქირავებულის მიერ უნდა აღრიცხოს როგორც გარიგების გაუქმება.

⁷ SAYE - Save-As-You-Earn

მომსახურების პირობა

ფასს 2 მომსახურების პირობას განმარტავს როგორც უფლების გადაცემის პირობა, რომელიც მეორე მხარეს ავალდებულებს, საწარმოს ემსახუროს წინასწარ დადგენილი პერიოდის განმავლობაში. თუ მეორე მხარე, მიზეზის ტიპის მიუხედავად, შეწყვეტს მომსახურების გაწევას უფლების გადაცემის პერიოდის განმავლობაში, ის აღარ აკმაყოფილებს ზემოაღნიშნულ პირობას. მომსახურების პირობა არ მოითხოვს საქმიანობის საკონტროლო მაჩვენებლის მიღწევას.

საქმიანობის პირობა

ფასს 2 საქმიანობის პირობას განმარტავს როგორც უფლების გადაცემის პირობა რომელიც მოითხოვს, რომ:

- A. მეორე მხარე წინასწარდადგენილი პერიოდის განმავლობაში ემსახუროს საწარმოს(ე.ი. შეასრულოს მომსახურების ვადის პირობა); მომსახურების მოთხოვნა შეიძლება აშკარად იყოს გამოხატული, ან არაპირდაპირ, ნაგულისხმევი იყოს; და
- B. მიღწეულ იქნეს საქმიანობის წინასწარდადგენილი საკონტროლო მაჩვენებელი(მაჩვენებლები), როდესაც მეორე მხარე გასწევს (ა) პუნქტით მოთხოვნილ მომსახურებას;

საქმიანობის საკონტროლო მაჩვენებლის (მაჩვენებლების) მიღწევისთვის საჭირო პერიოდი:

- ა) არ უნდა აღემატებოდეს დათქმულ მომსახურების პერიოდს; და
- ბ) შეიძლება იწყებოდეს მომსახურების პერიოდის დაწყებამდე, იმ პირობით, თუ საქმიანობის საკონტროლო მაჩვენებლის მისაღწევად დადგენილი პერიოდის დაწყების თარიღი წინ არ უსწრებს მომსახურების პერიოდის დაწყების თარიღს;

საქმიანობის საკონტროლო მაჩვენებლები განისაზღვრება:

- ა) საწარმოს საკუთარი ოპერაციების(ან საქმიანობების), ან იმავე ჯგუფის სხვა საწარმოს ოპერაციების, ან საქმიანობების(ე.ი. არასაბაზრო პირობის) მიხედვით; ან

ბ) საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტების, ან იმავე ჯგუფის სხვა საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტების (მათ შორის აქციისა და აქციის ოფციონების) ფასზე (ან ღირებულებაზე) (ე.ი. საბაზრო პირობაზე) დაყრდნობით.

საქმიანობის საკონტროლო მაჩვენებელი შეიძლება დაკავშირებული იყოს მთელი საწარმოს, ან საწარმოს (ან ჯგუფის) გარკვეული ნაწილის საქმიანობის შედეგებთან, როგორცაა, მაგალითად რომელიმე ქვედანაყოფი, ან ინდივიდუალური დაქირავებული პირი.

ფასს 2 საქმიანობის პირობებს ყოფს შემდეგ ორი ტიპად:

ა) „სხვა საქმიანობის პირობები“, ასევე მოიხსენიება როგორც „არასაბაზრო საქმიანობის პირობები“; და

ბ) „საქმიანობის პირობები, რომლებიც არის საბაზრო პირობები“, ასევე მოიხსენიება როგორც საბაზრო საქმიანობის პირობები.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, ორი სახის საქმიანობის პირობები ითვალისწინებს მომავალი მოვლენების გაურკვევლობას განსხვავებული სააღრიცხვო მიდგომის გამოყენებით. არასაბაზრო საქმიანობის პირობები არ გაითვალისწინება უფლების მინიჭების თარიღზე რეალური ღირებულების შეფასებაში, სანაცვლოდ ეს პირობები აისახება ხელმძღვანელობის მიერ, გადასაცემი წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობის შეფასებაში, ხოლო საბაზრო საქმიანობის პირობები ჩაირთვება უფლების მინიჭების თარიღზე წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების შეფასებაში.

საბაზრო პირობა⁸

საქმიანობის პირობა, რომელზეც დამოკიდებულია წილობრივი ინსტრუმენტის გამოსაყენებელი ფასი, მასზე უფლების გადაცემა ან მისი გამოყენებადობა და დაკავშირებულია საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტების(ან იმავე ჯგუფის სხვა საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტების) საბაზრო ფასთან(ან ღირებულებასთან), როგორცაა, მაგალითად:

ა) აქციის ოფციონის საკუთარი ღირებულების დათქმული ოდენობის, ან აქციის ფასის დათქმული სიდიდის მიღწევა; ან

ბ) გარკვეული მიზნის მიღწევა, რომელიც დაფუძნებულია საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტების(ან იმავე ჯგუფის სხვა საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტების) საბაზრო ფასისა(ან ღირებულების) და სხვა საწარმოთა წილობრივი ინსტრუმენტების საბაზრო ფასების ინდექსის თანაფარდობაზე.

საბაზრო პირობა მოითხოვს, რომ მეორე მხარე, წინასწარდადგენილი პერიოდის განმავლობაში ემსახუროს საწარმოს(ე.ი. შეასრულოს მომსახურების ვადის პირობა) მომსახურების მოთხოვნა შეიძლება აშკარად იყოს გამოხატული, ან არაპირდაპირ, ნაგულისხმევი იყოს.

საბაზრო საქმიანობის პირობა, საქმიანობის პირობის ქვეკატეგორიაა.

⁸ მიუხედავად იმისა, რომ US GAAP-ი გამორიცხავს საბაზრო პირობას გადაცემის პირობებიდან, მეორე მხარისთვის ეკონომიკური ეფექტი ორივესთვის - საბაზრო საქმიანობის პირობა(რომელიც გადაცემის პირობაა ფასს 2-ში) და საბაზრო პირობა(რომელიც არ წარმოადგენს გადაცემის პირობას US GAAP-ში) ერთი და იგივეა. მეორე მხარეს ან აქვს ჯილდო რომელზეც არ არის უფლებამოსილი(ანუ არ მოხდა გადაცემა ფასს 2-ით) ან აქვს ჯილდო რომელიც არ არის გამოყენებადი(გამოყენებადობა FASB ASC 718-ის შესაბამისად). მეორეს მხრივ საწარმოსთვის არ არის განსხვავება საბაზრო(საქმიანობის) პირობის სააღრიცხვო მიდგომაზე ფასს 2-სა და US GAAP-ს შორის.

პირობითი მახასიათებელი

ამ ეტაპზე ფასს 2 არ იძლევა მითითებებს პირობით მახასიათებელთან მიმართებით. სანაცვლოდ ფასს 2-ის 22-ე პარაგრაფში მოცემულია სპეციფიკური მითითება პირობითი მახასიათებლის ერთი კონკრეტული მაგალითზე. კერძოდ, ფასს 2-ის 22-ე პარაგრაფი იძლევა მითითებას განმეორებით გამოყოფის მახასიათებლის და აქციის ოფციონის განმეორებით გამოყოფასთან მიმართებით, სადაც აღნიშნულია:

„განმეორებით გამოყოფის პირობის მქონე აქციის ოფციონებისათვის, საწარმომ ეს პირობა არ უნდა გაითვალისწინოს გამოყოფილი აქციის ოფციონების რეალური ღირებულების გამოთვლისას შეფასების თარიღისათვის. ამის ნაცვლად, განმეორებით გამოყოფილი ოფციონი მხოლოდ მაშინ უნდა აღირიცხოს როგორც ახალი ოფციონის გამოყოფა, როდესაც მოხდება მისი გამოყოფა შემდგომში.“

ფასს 2 განმეორებით გამოყოფის მახასიათებელს და განმეორებით გამოყოფის მახასიათებლის მქონე აქციის ოფციონს შემდეგნაირად განსაზღვრავს:

განმეორებით გამოყოფის მახასიათებელი

„მახასიათებელი, რომელიც უზრუნველყოფს დამატებითი აქციის ოფციონის მიღებაზე უფლების მინიჭებას, როდესაც აქციის ოფციონის მფლობელი განახორციელებს ადრე გადაცემულ აქციის ოფციონებს და ოფციონების გამოყენების ფასს იხდის საწარმოს აქციებით და არა ფულით.“

განმეორებით გამოყოფის მახასიათებლის მქონე აქციის ოფციონი

„აქციის ოფციონის გადაცემა, როდესაც ადრე გადაცემული აქციის ოფციონების გამოყენების ფასის გადახდა ხდება საწარმოს აქციებით და არა ფულით.“

გამომდინარე იქიდან, რომ ფასს 2 იძლევა ზოგად მითითებას ყველა პირობით მახასიათებელთან მიმართებით, გარდა ზემოთ აღნიშნულისა პრაქტიკაში განსხვავებული მიდგომები არსებობს.

ასეთი შემთხვევაა „არაკონკურენციული პირობები“, რომელთან მიმართებითაც არანაირი მითითება არ არსებობს ფასს 2-ში, გარდა ფასს 2-ის დს171ბ პარაგრაფში არსებული ერთი წინადადებისა, რომელიც დამატებულ იქნა როგორც საბჭოს ლოგიკა ფასს 2-ში შეტანილ

ცვლილებებთან მიმართებით. პერსონალი დარწმუნებულია, რომ ფასს 2-ის ცვლილების შედეგად მომხდარი პერსპექტივის ცვლილებამ გამოიწვია პრაქტიკაში არსებული განსხვავებული მიდგომები არაკონკურენციულ პირობებთან მიმართებით.

პერსონალის მოსაზრებით პირობითი მახასიათებელი უნდა უკავშირდებოდეს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგების ფარგლებში არსებულ პირობას, რომელსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა საწარმოზე და დაქირავებულ მომუშავეზე მას შემდგომ პერიოდში, რაც დაქირავებული მომუშავე უფლებამოსილი გახდება ჯილდოზე. პირიქით, თუ პირობას გავლენის მოხდენა შეუძლია ჯილდოზე, რომელზე დაქირავებული მომუშავე ჯერ არ გამხდარა უფლებამოსილი(ანუ ჯილდო ჯერ არ არის გადაცემული), პირობა არ წარმოადგენს პირობით მახასიათებელს. სანაცვლოდ, ის დაკლასიფიცირდება როგორც გადაცემის პირობა, ან პირობა რომელიც არ წარმოადგენს გადაცემის პირობას ფასს 2-ის სხვა მითითებების შესაბამისად.

არაკონკურენციული პირობა ისეთი პირობაა, რომელიც ზღუდავს დაქირავებულ მომუშავეს ან ყოფილ დაქირავებულ მომუშავეს კონკურენცია გაუწიოს საწარმოს(ჩვეულებრივ საწარმოს კონკურენტისთვის მომსახურების გაწევით შეზღუდვით) გარკვეული პერიოდის განმავლობაში. თუ არაკონკურენციულობის პირობა დაირღვა, დაქირავებული მომუშავე ვალდებულია დააბრუნოს წილობრივი ინსტრუმენტები(ან წილობრივი ინსტრუმენტების გაყიდვიდან მიღებული მოგება) ან იშვიათ შემთხვევებში უარი თქვას წილობრივი ინსტრუმენტების უფლებაზე.

ორი შეხედულება შეიძლება არსებობდეს ამ საკითხთან მიმართებით, იმის მიხედვით თუ რომელი პერსპექტივა იქნება მხედველობაში მიღებული, გადაცემის პირობების ძველი განამრტება თუ ახალი. არაკონკურენციული პირობის კონტექსტში, როდესაც დაქირავებული წყვეტს საწარმოსთვის მომსახურების გაწევას და არ ახორციელებს კონკურენციულ საქმიანობას(რომელმაც შეიძლება დაარღვიოს არაკონკურენციულობის პირობა):

ა) გადაცემის პირობების თავდაპირველი განმარტების პირობებში(ანუ დაქირავებული მომუშავეს პერსპექტივიდან), შეიძლება მიჩნეულ ყოფილიყო რომ დაქირავებული

მომუშავე მოთხოვნილ მომსახურებას უწევს საწარმოს, რადგან ისინი „იხდიან“ შესაძლებლობის ხარჯს არაფრის კეთებით. შესაბამისად, არაკონკურენციულობის პირობა შეიძლება განიხილოს როგორც გადაცემის პირობა.

ბ) არსებული გადაცემის პირობის განმარტების გამოყენებით(ანუ საწარმოს პერსპექტივიდან), საწარმო აღარ იღებს მომსახურებას მისი ყოფილი თანამშრომლებისგან. შესაბამისად, არაკონკურენციულობის პირობა, არ უნდა განიხილებოდეს როგორც გადაცემის პირობა(ანუ პირობაა რომელიც არ წარმოადგენს გადაცემის პირობას).

მიუხედავად, პერსპექტივის ცვლილებისა(მომუშავიდან საწარმოზე), არაკონკურენციულობის პირობა ზოგიერთის აზრით შეიძლება განიხილებოდეს, როგორც გადაცემის პირობა. ეს არგუმენტი ეფუძნება იმ მოსაზრებას, რომ ფასს 2-ის ცვლილების მიზანი არ იყო არაკონკურენციულობის პირობა(ცვლილების მიზანი იყო SAYE პროგრამა). შესაბამისად, არაკონკურენციულობის პირობის მიდგომაზე გავლენა არ უნდა მოახდინოს ფასს 2-ში შეტანილმა ცვლილებებმა. სხვების აზრით, არაკონკურენციულობის პირობა არ განსაზღვრავს იმას საწარმო მიიღებს თუ არა მომსახურებას რაც მეორე მხარეს უფლებამოსილს გახდის ჯილდოზე და შესაბამისად, არაკონკურენციულობის პირობა, პირობაა რომელიც არ წარმოადგენს გადაცემის პირობას.

არაკონკურენციულობის მოთხოვნა⁹

ზოგიერთი აქციებზე დაფუძნებული გადახდის შეთანხმება, რომელიც არ მოიცავს ნათლად გამოხატულ მომსახურების პირობას შეიძლება მოიცავდეს არაკონკურენციულობის მოთხოვნას, რომელიც გარკვეული პირობების შემთხვევაში მოითხოვს დაქირავებულისგან დააბრუნოს შეთანხმების ფარგლებში გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტები.

⁹ [Discussion papers; may 2010; ifrs 2 vesting condition; 3A-3D; 3D](#)

ზოგადად, არაკონკურენციულობის მოთხოვნა რელევანტურია, როდესაც დაქირავებულმა შეწყვიტა მუშაობა საწარმოში და შესაბამისად, მომავალში საწარმოს მომსახურებას არ გაუწევს. თუმცა, ასეთი არაკონკურენციული მოთხოვნები არსებობს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის შეთანხმებებში, მაშინ როდესაც დაქირავებული უწევს მომსახურებას საწარმოს(და მიმდინარე ეტაპზე დაქირავებულ მომუშავეს არა აქვს განზრახვა შეწყვიტოს მომსახურების გაწევა). ასეთ სიტუაციებში, პერსონალი დარწმუნებულია, რომ არაკონკურენციულობის პირობა, თავიდანვე მიჩნეულია, როგორც პირობით მახასიათებელი(ანუ დაქირავებული კონკრეტულ ქმედებას ახორციელებს კონკურენტისთვის მუშაობისათვის). დამატებით, პერსონალი დარწმუნებულია, რომ არაკონკურენციულობის მოთხოვნის ფაქტები და მოვლენები უნდა იქნეს განხილული, რათა შეფასდეს არსებობს თუ არა ნაგულისხმევი მომსახურების პირობა. მოიცავს თუ არა არაკონკურენციულობის პირობა ნაგულისხმევი მომსახურების პირობას უნდა შეფასდეს ფაქტებისა და გარემოებებზე მსჯელობაზე დაფუძნებით.

სხვადასხვა სახის პირობებისთვის განსხვავებული სააღრიცხვო მიდგომები

ამ ეტაპზე ფასს 2 მოითხოვს განსხვავებულ სააღრიცხვო მიდგომებს იმის და მიხედვით თუ რა ტიპის გადაცემის პირობაა:

A. მომსახურების პირობა და არასაბაზრო საქმიანობის პირობა:

1. გამოირიცხება წილობრივი ინსტრუმენტით განსაზღვრული აქციებზე დაფუძნებული გადახდის რეალური ღირებულების შეფასებიდან უფლების მინიჭების თარიღზე; და
2. ყოველ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს გადაისინჯება შეფასებები იმ წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობასთან მიმართებით, რომელთა გადაცემაც მოსალოდნელია; და

B. საბაზრო საქმიანობის პირობა:

1. ჩაირთვება წილობრივი ინსტრუმენტით განსაზღვრული აქციებზე დაფუძნებული გადახდის რეალური ღირებულების შეფასებაში უფლების მინიჭების თარიღზე;

2. მოსალოდნელი გადასაცემი წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობის შეფასება არ გადაისინჯება ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

ფასს 2-ში ნათლად ალნიშნული, რომ მომსახურების პირობა, არასაბაზრო საქმიანობის პირობა და საბაზრო საქმიანობის პირობა ყველა არის გადაცემის პირობა. პარაგრაფებში დს175-დს184 ახსნილია საბჭოს ლოგიკა განსხვავებულ სააღრიცხვო მიდგომებთან მიამრთებით. კონკრეტულად აღსანიშნავია პარაგრაფები დს179, დს183 და დს184:

ზოგიერთმა რესპონდენტმა წამოაყენა წინადადება, რომ გამოყენებული ყოფილიყო აშშ-ის ფასს 123-ის მიდგომა, რომელიც ეხებოდა მოდიფიცირებული წილობრივი უფლებების მინიჭების თარიღის მეთოდს. ამ მეთოდით მომსახურების პირობები და არასაბაზრო მაჩვენებლების შესრულების პირობები არ გაითვალისწინება წილობრივი უფლებების მინიჭების თარიღის მდგომარეობით გამოთვლილ შეფასებაში (ე.ი. არ გაითვალისწინება უფლებების შეწყვეტის შესაძლებლობა, როდესაც ფასდება აქციის ოფციონების ან სხვა წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება წილობრივი უფლებების მინიჭების თარიღისათვის, რის გამოც უფრო მაღალი რეალური ღირებულება მიიღება წილობრივი უფლებების მინიჭების თარიღისათვის), მაგრამ ამის ნაცვლად, სავალდებულოა იმის გათვალისწინება, რომ გარიგების თანხა დაეყრდნოს წილობრივი ინსტრუმენტების იმ რაოდენობას, რომელზეც საბოლოოდ განხორციელდება უფლების გადაცემა. ამ მეთოდის თანახმად, საბოლოო ჯამში, არავითარი თანხა არ აღიარდება მიღებული საქონლის ან მომსახურებისათვის, თუ არ მოხდება გამოყოფილ წილობრივ ინსტრუმენტებზე უფლების გადაცემა, უფლების გადაცემის პირობების (გარდა საბაზრო პირობისა) შეუსრულებლობის გამო, მაგალითად, მეორე მხარე არ ასრულებს დადგენილ მომსახურების პერიოდს, ან მაჩვენებლების შესრულების პირობებს (საბაზრო პირობის გარდა)¹⁰.

ფასს 123-ის თანახმად, საბაზრო პირობები (მაგ., აქციის დასახული ფასის მიღწევის პირობა, ან საკუთარი ღირებულების გარკვეული თანხის მიღწევა, რაც საფუძვლად უდევს უფლების გადაცემას ან ოფციონის გამოყენების შესაძლებლობას) გაითვალისწინება წილობრივი უფლებების მინიჭების თარიღისათვის გაკეთებულ შეფასებაში, შემდგომ

¹⁰ ფასს 2; დასკვნის საფუძვლები; დს179

პერიოდში ანულირების გარეშე. შეიძლება ითქვას, რომ როდესაც წილობრივი ინსტრუმენტების შეფასება წილობრივი უფლებების მინიჭების თარიღისათვის ხდება, საწარმო ითვალისწინებს იმის შესაძლებლობას, რომ არ დაკმაყოფილდება საბაზრო პირობა. თუ გათვალისწინებული იქნება ეს შესაძლებლობა წილობრივი ინსტრუმენტების შეფასებაში წილობრივი უფლებების მინიჭების თარიღისათვის, არავითარი კორექტირება არ კეთდება იმ წილობრივი ინსტრუმენტების რაოდენობაში, რომლებიც მონაწილეობს გარიგების თანხის გაანგარიშებებში, საბაზრო პირობის შედეგის მიუხედავად. სხვა სიტყვებით, საწარმო აღიარებს იმ მეორე მხარისაგან მიღებულ საქონელს ან მომსახურებას, რომელიც აკმაყოფილებს უფლების გადაცემის ყველა პირობას (მაგ., როდესაც მომსახურება მიღებულია დაქირავებული მომუშავეისაგან, რომელიც რჩება საწარმოში სამუშაოდ მომსახურების დადგენილი პერიოდის განმავლობაში), იმის მიუხედავად, დაკმაყოფილებულია თუ არა ეს საბაზრო პირობა. აქედან გამომდინარე, საბაზრო პირობებისათვის მიდგომა განსხვავდება უფლების გადაცემის სხვა პირობებისათვის დადგენილი მიდგომისაგან. როგორც განმარტებული იყო დს179-ე პუნქტში, მოდიფიცირებული წილობრივი უფლებების მინიჭების თარიღის მეთოდის დროს, არ გაითვალისწინება უფლების გადაცემის პირობები, როდესაც ხდება წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების შეფასება წილობრივი უფლებების მინიჭების თარიღისათვის, მაგრამ ამის ნაცვლად მოითხოვება, რომ გარიგების თანხა ეყრდნობოდეს წილობრივი ინსტრუმენტების იმ რაოდენობას, რომელზეც საბოლოო ჯამში განხორციელდება უფლების გადაცემა¹¹.

საბჭომ განიხილა, გამოეყენებინა თუ არა იგივე მიდგომა საბაზრო პირობების მიმართ, რომელსაც იყენებს ფას 123. შეიძლება იმის მტკიცება, რომ მიზანშეწონილი არ არის საბაზრო პირობების გამორჩევა სხვა ტიპის მაჩვენებლების შესრულების პირობებისაგან, ვინაიდან ამის გაკეთება ხელს შეუწყობს დავების წარმოშობას, ან გამოიწვევს ეკონომიკურ დისბალანსს, თუ საწარმოებს ხელსაყრელი პირობები ექნებათ ერთი ტიპის მაჩვენებლის შესრულების პირობის აღრიცხვისათვის, სხვა პირობასთან შედარებით. გარდა ამისა,

¹¹ ფასს 2; დასკვნის საფუძვლები; დს183

საბჭომ აღნიშნა, რომ ნათელი არ არის, რა შედეგს ექნება ადგილი. ერთი მხრივ, ზოგიერთმა საწარმომ შეიძლება ამჯობინოს „დარეგულირება“ მოდიფიცირებული წილობრივი უფლებების მინიჭების თარიღის მეთოდის გამოყენებით, ვინაიდან ეს მეთოდი ანაზღაურების ხარჯის ანუღირების საშუალებას იძლევა, თუ პირობა არ დაკმაყოფილდება. მეორე მხრივ, თუ მაჩვენებლის შესრულების პირობა დაკმაყოფილებულია და ის გათვალისწინებული არ იყო წილობრივი უფლებების მინიჭების თარიღისათვის გაკეთებულ შეფასებაში (რასაც ადგილი აქვს მოდიფიცირებული წილობრივი უფლებების მინიჭების თარიღის მეთოდის გამოყენების დროს), ეს ხარჯი იმაზე მაღალი იქნება, რაც სხვა შემთხვევაში იქნებოდა (ე.ი. თუ მაჩვენებლის შესრულების პირობა გათვალისწინებული იქნებოდა წილობრივი უფლებების მინიჭების თარიღისათვის გაკეთებულ შეფასებაში). უფრო მეტიც, ზოგიერთმა საწარმომ შეიძლება ამჯობინოს დარეგულირების მექანიზმით გამოწვეული პოტენციური ცვალებადობისაგან თავის არიდება. აქედან გამომდინარე, გარკვეული არ არის, ყოველთვის გამოიწვევს თუ არა საბაზრო და არასაბაზრო პირობების მიმართ განსხვავებული მიდგომების გამოყენება საბაზრო პირობებისათვის უპირატესობის მინიჭებას არასაბაზრო მაჩვენებლების შესრულების პირობებთან შედარებით ან პირიქით. გარდა ამისა, პრაქტიკული სირთულეები, რის გამოც საბჭომ გადაწყვიტა, რომ არასაბაზრო მაჩვენებლების შესრულების პირობები მოდიფიცირებული წილობრივი უფლებების მინიჭების თარიღის მეთოდით უნდა მოგვარდეს, ნაცვლად იმისა, რომ გათვალისწინებულ იქნეს წილობრივი უფლებების მინიჭების თარიღის მდგომარეობით გამოთვლილ შეფასებაში, საბაზრო პირობებს არ ეხება, ვინაიდან საბაზრო პირობების გათვალისწინება შესაძლებელია ოფციონის ფასწარმოქმნის მოდელებში. უფრო მეტიც, ძნელია ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს საბაზრო პირობები, მაგალითად, აქციის პროგნოზებული ფასი და საბაზრო პირობა, რომელიც, თავისთავად, დამახასიათებელია ოფციონისათვის, ე.ი. ის ფაქტი, რომ ოფციონი მხოლოდ მაშინ იქნება გამოყენებული, თუ აქციის ფასი ოფციონის გამოყენების თარიღისათვის მეტი იქნება ოფციონის გამოსაყენებელ ფასზე.

ზემოაღნიშნული მიზეზების გამო, საბჭომ დაასკვნა, რომ წინამდებარე ფასს-მა იგივე მიდგომა უნდა გამოიყენოს, რომელსაც ითვალისწინებს აშშ-ის ფას 123¹².

ფასს 2-ის დასკვნის საფუძვლებში აღნიშნულია, რომ ძირითადი აქცენტის გაკეთება განსხვავებული სააღრიცხვო მიდგომაზე საბაზრო საქმიანობის პირობებთან შედარებით არასაბაზრო საქმიანობის პირობების ან მომსახურების პირობის, მოითხოვება იმიტომ რომ ორივე საბჭო, IASB და FASB დარწმუნებულია იმაში, რომ შემფასებელ ექსპერტებს არ შეუძლიათ უფლების მინიჭების თარიღის რეალურ ღირებულებაში ასახონ მომსახურების პირობა და არასაბაზრო საქმიანობის პირობების გავლენა. ამის საპირისპიროდ, ორივე საბჭო დარწმუნებულია, რომ შემფასებლებს შეუძლიათ საბაზრო საქმიანობის პირობების გავლენის ასახვა უფლების მინიჭების თარიღის რეალურ ღირებულებაში.

პროექტის მიმდინარეობისას პერსონალმა აღმოაჩინა პოტენციური კავშირი გადაცემის პირობების(და პირობების რომელიც არ წარმოადგენს გადაცემის პირობას) განსხვავებულ სააღრიცხვო მიდგომებს შორის. გამოცალკევება იმ პირობებისა რომელთაც აქვთ მომავალი გაურკვევლობები და რომელთა გათვალისწინებაც ხდება მოსალოდნელი შეწყვეტების პერიოდული გადასინჯვით, იმ პირობებისგან რომელთაც გათვალისწინებაც ხდება უფლების მინიჭების თარიღზე რეალურ ღირებულებაში შეიძლება დანახულ იქნეს შემდეგნაირად:

- ა) პირობები, რომელთა შესრულებაც განისაზღვრება იმ შედეგებით, რომელზეც დაქირავებულს შეუძლია გავლენის მოხდენა;
- ბ) პირობები, რომელთა შესრულებაც განისაზღვრება იმ შედეგებით, რომელზეც დაქირავებულს არ შეუძლია გავლენის მოხდენა.

პერსონალი დარწმუნებული, რომ ზღვარი ორ განსხვავებულ სააღრიცხვო მიდგომაზე დაფუძნებულია იმაზე დაქირავებულ მომუშავეს შეუძლია თუ არა გავლენის მოხდენა ამ პირობაზე. ქვემოთ ჩამოთვლილია გადაცემის პირობები, დაქირავებული გავლენის მოხდენის შესაძლებლობების გათვალისწინებით:

¹² ფასს 2; დასკვნის საფუძვლები; დს184.

ა) პირობები, რომლებიც უმეტესწილად დაქირავებულის გავლენას ექვემდებარება უნდა გამოირცხოს უფლების მინიჭების თარიღზე რეალური ღირებულების შეფასებიდან. სანაცვლოდ ეს პირობები აისახება ხელმძღვანელობის მიერ მოსალოდნელი გადასაცემი ჯილდოების რაოდენობის შეფასებებში, ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. ესენია:

1) მომსახურების პირობა, რომელიც დაქირავებულის კონტროლს ან უშუალო გავლენას ექვემდებარება; ან

2) საქმიანობის პირობა, რომელიც დაქირავებულის უშუალო გავლენას ექვემდებარება;

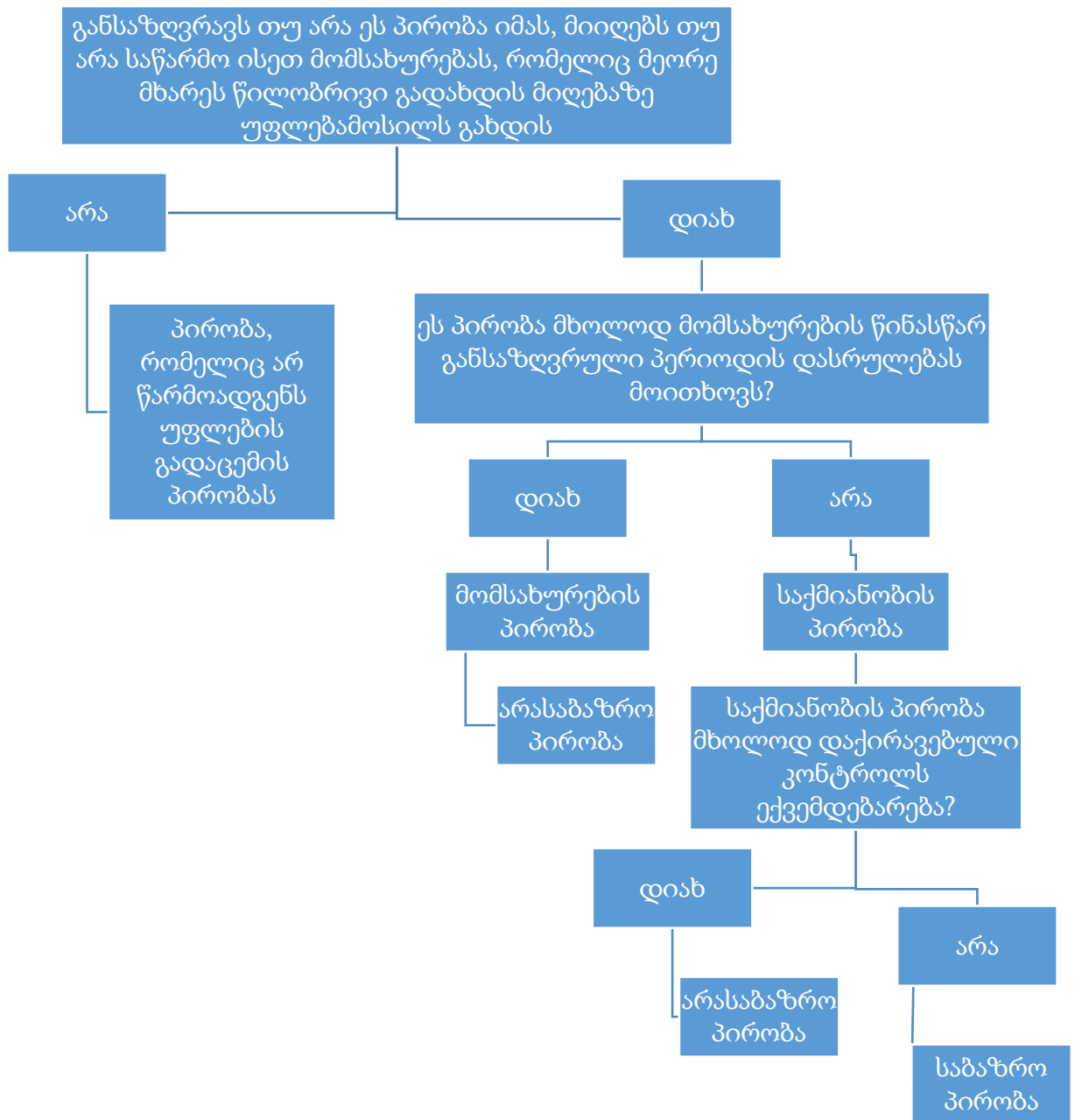
ბ) პირობები, რომლებიც უმეტესწილად დაქირავებულის გავლენას არ ექვემდებარება უნდა ჩაირთოს უფლების მინიჭების თარიღზე რეალური ღირებულების შეფასებაში, ამ პირობების აღბათობების ცვლილებები არ აისახება გადასაცემად მოსალოდნელი ჯილდოების რაოდენობის შეფასებაში. ესენია:

1) საბაზრო პირობა, რომელიც დაქირავებულის უშუალო გავლენას არ ექვემდებარება; ან

2) გადაცემის სხვა პირობა, რომელიც მთლიანად დაქირავებულის გავლენის გარეთაა.

მაგალითად, მომსახურების პირობის შესრულებაზე გავლენა აქვს დაქირავებულს. დაქირავებულს შეუძლია დარჩეს საწარმოში და გააგრძელოს მომსახურების გაწევა ან წავიდეს საწარმოდან. ანალოგიურად, პერსონალის აზრით, საქმიანობის პირობა შესრულდება თუ არა გავლენა აქვს დაქირავებულს.

ამის საპირისპიროდ, პირობები რომლებზეც დაქირავებულს არა აქვს გავლენის მოხდენის შესაძლებლობა მოიცავს საბაზრო საქმიანობის პირობას და ზოგიერთ პირობას რომელიც არ არის გადაცემის პირობა(რომლებზეც დაქირავებულს არ შეუძლია გავლენის მოხდენა).



1.2 რამოდენიმე გადაცემის პირობის ურთიერთქმედება და ხარჯების მიკუთვნების პერიოდის განსაზღვრა¹³

გადაცემის პერიოდი და მიკუთვნების პერიოდი¹⁴

ამ ეტაპზე ფასს 2-ში გადაცემის პერიოდი განმარტებული შემდეგნაირად:

„პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც უნდა დაკმაყოფილდეს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის შეთანხმებით განსაზღვრული, უფლების გადაცემის ყველა პირობა.“

გადაცემის პერიოდად მიჩნეულია პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია მომსახურების მიღება.¹⁵

ამჟამინდელი ფასს 2-ის გადაცემის პერიოდის განმარტებაში აღნიშნულია, რომ ეს არის პერიოდის რომლის განმავლობაშიც ყველა გადაცემის პირობა უნდა დაკმაყოფილდეს. შესაბამისად, ეს განმარტება თითქოს დაშვებას აკეთებს, რომ თუ გარიგებას რამოდენიმე გადაცემის პირობა აქვს მათ შორის „და“ ურთიერთკავშირი უნდა იყოს. სხვა სიტყვებით, ამჟამინდელი განმარტება შესაფერისად არ ასახავს ისეთ გარიგებას, როდესაც რამოდენიმე გადაცემის პირობაა და უფლების გადაცემა ხდება ამ პირობებიდან ნებისმიერის დაკმაყოფილების შემთხვევაში(ანუ „ან“ ურთიერთკავშირს).

როდესაც ჯილდოს გადაცემა დამოკიდებულია რამოდენიმე პირობიდან რომელიმეს დაკმაყოფილებაზე(ანუ „ან“ ურთიერთკავშირია):

- 1) ზოგიერთმა შეიძლება გადაცემის პერიოდად მიიჩნიოს პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც ყველა უფლების გადაცემის პირობა უნდა დაკმაყოფილდეს თუ განმარტებას პირდაპირი მნიშვნელობით წავიკითხავთ; და
- 2) სხვებმა შეიძლება გადაცემის პერიოდი პრაქტიკული პირობებით განსაზღვრონ, როგორც პერიოდი რომლის განმავლობაშიც მინიმალური პირობები უნდა დაკმაყოფილდეს(რაც

¹³ [Board and Interpretations Committee discussion and papers; Stage 1: Exposure Draft; may 2010 IFRIC; 3A-3D vesting conditions; paper 3C](#)

¹⁴ ფასს 2-ში ტერმინი მიკუთვნების პერიოდი(attribution period) არ არსებობს, ტერმინი გადაცემის პერიოდი(vesting period) მოიცავს მიკუთვნების პერიოდსაც.

¹⁵ ფასს 2 15-ე პარაგრაფი.

დაქირავებულის ჯილდოზე უფლებამოსილად გახდომაში აისახება) სხვა პირობებზე ადრე.

დამატებით, აქციებზე დაფუძნებული გადახდის შეთანხმების ფარგლებში, რომელსაც რამოდენიმე გადაცემის პირობა აქვს, გადაცემის პერიოდის არსებული განმარტება ნათელ მითითებას არ იძლევა თუ რა პერიოდზე მოეთხოვება დაქირავებულს მომსახურების გაწევა. მითითებების ნაკლებობის გამო, რამოდენიმე გადაცემის პირობის ურთიერთქმედებასთან მიმართებით პრაქტიკაში განსხვავებული მიდგომები არსებობს.

რამოდენიმე გადაცემის პირობა

ფასს 2-ის 15-ე პარაგრაფი იძლევა მითითებებს, იმაზე თუ როგორ უნდა განისაზღვროს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის შეთანხმების გადაცემის პერიოდი, როდესაც შეთანხმებას ერთი უფლების გადაცემის პირობა აქვს. პერსონალის მოსაზრებით, ფასს 2 ამ ეტაპზე მითითებებს არ იძლევა როგორ უნდა შეფასდეს რამოდენიმე გადაცემის პირობის ურთიერთქმედება, იმისათვის რომ განისაზღვროს რამოდენიმე გადაცემის პირობის მქონე, აქციებზე დაფუძნებული გადახდის შეთანხმების გადაცემის პერიოდი.

პერსონალი დარწმუნებულია, რომ US GAAP-ში არსებული მითითებები რამოდენიმე გადაცემის პერიოდის ურთიერთქმედებაზე და მიკუთვნების პერიოდის განსაზღვრაზე შეესაბამება ფასს 2-ს და შეიძლება დამატებულ იქნეს სტანდარტში.

US GAAP-ში არსებულ მითითებებთან ერთად, პერსონალის აზრით კარგი იქნება თუ ცხრილი დაემატება საილუსტრაციოდ, ეტაპები თუ როგორ უნდა განისაზღვროს მიკუთვნების პერიოდი.

- ა) პირველი ეტაპი - აქციებზე დაფუძნებული გადახდის შეთანხმებაში არსებული ყველა გადაცემის პირობის იდენტიფიცირება;
- ბ) მეორე ეტაპი - თითოეული გადაცემის პირობის ნაგულისხმევი თუ აშკარად გამომხატული გადაცემის პერიოდის განსაზღვრა;

გ) მესამე ეტაპი - თითოეული გადაცემი პერიოდის ურთიერთკავშირის შედარება, თითოეული გადაცემის პირობის ურთიერქმედების შეფასებით. ანუ მათ შორის „ან“ თუ „და“ კავშირია. საბოლოო შედეგი, აქციებზე დაფუძნებული გადახდის შეთანხმების მიკუთვნების პერიოდის განსაზღვრაა.

პერსონალის რეკომენდაციით მიკუთვნების პერიოდი უნდა განისაზღვროს ინდივიდუალური გადაცემის პერიოდის ურთიერთქმედების გათვალისწინების შემდეგ.

რამოდენიმე უფლების გადაცემის პირობის ურთიერთკავშირი (მომსახურების პირობა და არასაბაზრო საქმიანობის პირობა)						
1 ეტაპი უფლების გადაცემის პირობების იდენტიფიცირება			2-ე ეტაპი თითოეული გადაცემის პერიოდის განსაზღვრა		3-ე ეტაპი მათი ურთიერთქმედები ს შედარება	მიკუთვნების პერიოდი
მომსახურები ს პირობა	ურთიერთკავშირი	საქმიანობის პირობა	ნათლად გამოხატული მომსახურები ს პერიოდი	საქმიანობის პირობაში ნაგულისხმევი მომსახურების პერიოდი ¹⁶		
3 წლიანი მომსახურები ს პირობა	ან	მოგების მაჩვენებლის მიღწევა(და სამუშაოდ დარჩენა მის შესრულებამდე)	3 წელი	თავდაპირველ ი: 2 წელი გადასინჯული: 4 წელი	ან (უმოკლესი პერიოდი)	თავდაპირველ ი: 2 წელი გადასინჯული: 3 წელი
		მოგების				

¹⁶ თავდაპირველი და გადასინჯული, საქმიანობის პირობაში ნაგულისხმევი მომსახურების პერიოდი შედგება საქმიანობის პირობის შესრულების პერიოდის შეფასების.

3 წლიანი მომსახურები ს პირობა	ან	მაჩვენებლის მიღწევა(და სამუშაოდ დარჩენა მის შესრულებამდე)	3 წელი	თავდაპირველ ი: 4 წელი გადასინჯული: 2 წელი	ან (უმოკლესი პერიოდი)	თავდაპირველ ი: 3 წელი გადასინჯული: 2 წელი
3 წლიანი მომსახურები ს პირობა	და	მოგების მაჩვენებლის მიღწევა(და სამუშაოდ დარჩენა მის შესრულებამდე)	3 წელი	თავდაპირველ ი: 2 წელი გადასინჯული: 4 წელი	და (უდიდესი პერიოდი)	თავდაპირველ ი: 3 წელი გადასინჯული: 4 წელი
3 წლიანი მომსახურები ს პირობა	და	მოგების მაჩვენებლის მიღწევა(და სამუშაოდ დარჩენა მის შესრულებამდე)	3 წელი	თავდაპირველ ი: 4 წელი გადასინჯული: 2 წელი	და (უდიდესი პერიოდი)	თავდაპირველ ი: 4 წელი გადასინჯული: 3 წელი

)				
--	--	---	--	--	--	--

რამოდენიმე უფლების გადაცემის პირობის ურთიერთკავშირი (მომსახურების პირობა და საბაზრო საქმიანობის პირობა)						
1 ეტაპი უფლების გადაცემის პირობების იდენტიფიცირება			2-ე ეტაპი თითოეული გადაცემის პერიოდის განსაზღვრა		3-ე ეტაპი მათი ურთიერთქმედები ს შედარება	მიკუთვნების პერიოდი
მომსახურები ს პირობა	ურთიერთკავშირი	საქმიანობის პირობა	ნათლად გამოხატული მომსახურები ს პერიოდი	საბაზრო საქმიანობის პირობაში ნაგულისხმევი მომსახურების პერიოდი ¹⁷		
3 წლიანი მომსახურები ს პირობა	ან	აქციის ფასის დათქმული მაჩვენებლის მიღწევა	3 წელი	თავდაპირველ ი: 2 წელი გადასინჯული:	ან (უმოკლესი პერიოდი)	თავდაპირველ ი: 2 წელი გადასინჯული:

¹⁷ თავდაპირველი და გადასინჯული, საბაზრო საქმიანობის პირობაში ნაგულისხმევი მომსახურების პერიოდი, საბაზრო საქმიანობის პირობის დაკმაყოფილების პერიოდის თავდაპირველი და შემდგომი შეფასების შედეგია.

		(და სამუშაოდ დარჩენა მის შესრულებამდ ე)		4 წელი		გადასინჯვა აკრძალულია
3 წლიანი მომსახურები ს პირობა	ან	აქციის ფასის დათქმული მაჩვენებლის მიღწევა (და სამუშაოდ დარჩენა მის შესრულებამდ ე)	3 წელი	თავდაპირველ ი: 4 წელი გადასინჯული: 2 წელი	ან (უმოკლესი პერიოდი)	თავდაპირველ ი: 3 წელი გადასინჯული: შენიშვნა ¹⁸
3 წლიანი		აქციის ფასის დათქმული		თავდაპირველ		თავდაპირველ

¹⁸ ფასს 2-ის 15-ე პარაგრაფში აღნიშნულია, რომ საბაზრო საქმიანობის პირობასთან დაკავშირებული შეფასებული მოასლოდნელი გადაცემის პერიოდი შემდგომში არ უნდა გადასინჯოს. თუმცა, ეს ეწინააღმდეგება გადაცემის პერიოდის და უფლებამოსილად გახდომის ზოგად შინაარსს. პირველის მოთხოვნით მიკუთვნების პერიოდის გადასინჯვა აკრძალულია, ხოლო უკანასკნელი გვთავაზობს, რომ თუ ჯილდო გადაეცა უფრო ადრინდელ თარიღზე მაშინ ანაზღაურების ხარჯი დაჩქარებულად უნდა აღიარდეს. თუ მიკუთვნების პერიოდი გადასინჯა, მაშინ ამ შემთხვევაში 2 წელი იქნება.

მომსახურების პირობა	და	მაჩვენებლის მიღწევა (და სამუშაოდ დარჩენა მის შესრულებამდე)	3 წელი	ი: 2 წელი გადასინჯული: 4 წელი	და (უდიდესი პერიოდი)	ი: 3 წელი გადასინჯული: გადასინჯვა აკრძალულია
3 წლიანი მომსახურების პირობა	და	აქციის ფასის დათქმული მაჩვენებლის მიღწევა (და სამუშაოდ დარჩენა მის შესრულებამდე)	3 წელი	თავდაპირველი: 4 წელი გადასინჯული: 2 წელი	და (უდიდესი პერიოდი)	თავდაპირველი: 4 წელი გადასინჯული: შენიშვნა ¹⁹

¹⁹ იგივე არგუმენტი შეიძლება იქნეს მოყვანილი, როგორც 18 შენიშვნაშია აღნიშნული. თუ მიკუთვნების პერიოდი გადაისინჯება, მაშინ სამი წელი იქნება.

2. ფასს 2-ის მოქმედების სფერო

ფასს 2 უნდა იქნეს გამოყენებული ყველა აქციებზე დაფუძნებული გადახდის მიმართ, მათ შორის:

- წილობრივი ინსტრუმენტით განსაზღვრული აქციებზე დაფუძნებული გადახდა;
- ფულით განსაზღვრული აქციებზე დაფუძნებული გადახდა;
- ტრანზაქციები, სადაც საწარმოზე ან მეორე მხარეზე არჩევანის უფლება ფულით მოხდება ანგარიშწორება თუ წილობრივი ინსტრუმენტებით;

მიუხედავად იმისა, რომ თავდაპირველად ფასს 2 იყო პასუხი აქციებზე დაფუძნებულ ანაზღაურების მისი მოქმედების სფერო არ არის შეზღუდული მხოლოდ დაქირავებულ მომუშავეებთან დადებული გარიგებებით. მაგალითად, თუ საქონლის ან მომსახურების გარე მომწოდებელი, მათ შორის ჯგუფის სხვა საწარმო, ანაზღაურდება აქციებით, აქციის ოფციონებით, ან ექვივალენტური ფულით ფასს 2 უნდა იქნეს გამოყენებული. საქონელი მოიცავს:

- ✓ მარაგი;
- ✓ საწარმოო მოხმარებისთვის განკუთვნილი საქონელი;
- ✓ ძირითადი საშუალებები;
- ✓ არამატერიალური აქტივები; და
- ✓ სხვა არაფინანსური აქტივები. (ფასს 2.5)

აღსანიშნავია, რომ საქონელი არ მოიცავს ფინანსურ აქტივებს.

ფასს 2-ის მოქმედების სფერო არ არის შეზღუდული მხოლოდ იმ ტრანზაქციებით, სადაც ანგარიშვალდებული საწარმო იღებს საქონელს ან მომსახურებას საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების(ან ფულის ან სხვა აქტივის, რომლის ოდენობაც ეფუძნება ამ წილობრივი ინსტრუმენტების ღირებულებას) სანაცვლოდ. ჯგუფის საწარმოებს შორის ხშირია, როდესაც ჯგუფის ერთ წევრი(როგორც წესი მშობელი) ახდენს აქციებზე დაფუძნებული გარიგების ანგარიშწორებას, როდესაც ჯგუფის სხვა წევრი(როგორც წესი შვილობილი) იღებს საქონელს ან მომსახურებას. ეს ტრანზაქცია ფასს 2-ის მოქმედების სფეროშია იმ

საწარმოსთვის რომელიც იღებს საქონელს ან მომსახურებას(იმის მიუხედავად, რომ ის არ წარმოადგენს მხარეს მშობელსა და მის თანამშროლებს შორის დადებულ გარიგებაში), და იმ საწარმოსთვის რომელიც ახდენს ანგარიშსწორებას და ასევე ჯგუფი მთლიანად.

შესაბამისად, ფასს 2 მოითხოვს საწარმომ აღრიცხოს ტრანზაქცია, სადაც:

- იღებს საქონელს ან მომსახურებას, როდესაც იმავე ჯგუფის სხვა საწარმოს აქვს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ანგარიშსწორების ვალდებულება; ან
- აქვს მოვალეობა აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ანგარიშსწორებაზე, როდესაც ჯგუფის წევრი სხვა საწარმო იღებს საქონელს ან მომსახურებას.

გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ნათელია რომ ტრანზაქცია მიღებული საქონლის ან მომსახურებისათვის ანგარიშსწორებისგან სხვა მიზანს ემსახურება.²⁰

წინამდებარე სტანდარტი ასევე შეიძლება შეეხოს ისეთ შემთხვევას, როდესაც სახეზე არაა მიღებული საქონელი ან მომსახურება, მაგრამ სხვა გარემოებები მიუთითებენ რომ საქონელი ან მომსახურება მიღებულია(მომავალში იქნება მიღებული).

უფრო მეტიც - ფასს 2 ეხება ყველა საწარმოს(ორივეს საჯარო და კერძოს). ასევე, შვილობილი რომელიც იყენებს მშობელი საწარმოს ან სხვა შვილობილის კაპიტალს საქონლის ან მომსახურების სანაცვლოდ არის ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროში. თუმცა საწარმომ არ უნდა გამოიყენოს ეს სტანდარტი ისეთი ტრანზაქციების მიმართ, რომელშიც საწარმო ყიდულობს საქონელს როგორც ბიზნეს კომბინაციისას შექმნილ წმინდა აქტივების ნაწილს(ფასს 3-ის მოქმედების სფერო). ასეთ შემთხვევაში, მნიშვნელოვანია ერთმანეთისგან გაიმიჯნოს წილობრივი გადახდა, რომელიც დაკავშირებულია შექმნასთან და ის რომელიც უკავშირდება თანამშრომლებისგან მისაღებ მომსახურებას. აგრეთვე, ფასს 2 არ ეხება წილობრივი გადახდის ხელშეკრულებებს, რომლებიც ბასს 32 და ბასს 39 მოქმედების სფეროშია.

²⁰ ფასს 2.3ა

წილობრივი ინსტრუმენტით განსაზღვრული (აქციები, აქციების ოფციონები)	ფულით განსაზღვრული (აქციების ფასების ზრდა)
საწარმო უშვებს აქციებს მიღებული საქონლის ან მომსახურების სანაცვლოდ	საწარმო საქონლის ან მომსახურების სანაცვლოდ იხდის ფულით
დ. მოგება/ზარალი კ. კაპიტალი	დ. მოგება/ზარალი კ. ვალდებულება

2.1 აღიარება და შეფასება

საწარმო წილობრივი გადახდის გარიგებაში შექმნილ საქონელს ან მომსახურებას აღიარებს მაშინ როდესაც საკუთრების უფლებას მოიპოვებს საქონელზე ან როდესაც მომსახურებას მიიღებს. შესაბამისი ზრდა აღიარდება კაპიტალში, თუ საქონელი ან მომსახურება მიღებულია აქციების სანაცვლოდ, ან როგორც ვალდებულების ზრდა თუ კი საქონელი და მომსახურება შექმნილია ფულის სანაცვლოდ. თუ შექმნილი საქონელი ან მომსახურება არ აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს ტრანზაქცია აღიარდება ხარჯად.

2.1.1 წილობრივი ინსტრუმენტით განსაზღვრული წილობრივი გადახდა

საქონელი და მომსახურება

საწარმოს მოეთხოვება მიღებული საქონელი და მომსახურების ღირებულება და შესაბამისი ზრდა კაპიტალში შეაფასოს მიღებული საქონელი და მომსახურების რეალური ღირებულებით. ზოგჯერ, მიღებული საქონლის და მომსახურების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია ასეთ შემთხვევაში საწარმომ მიღებული

საქონელი და მომსახურება და შესაბამისი ზრდა კაპიტალში უნდა შეაფასოს გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულებით.

თანამშრომლები

თანამშრომლებთან და სხვა მსგავს მომსახურების გამწვევს მხარეებთან მიმართებით, საწარმომ მიღებული მომსახურების რეალური ღირებულება უნდა შეაფასოს გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულებით. ასეთ შემთხვევებში ღირებულების მსგავსი შეფასება ხდება იმის გამო, რომ მიჩნეულია მიღებული მომსახურების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია.

გადაცემული ინსტრუმენტების ღირებულება განისაზღვრება ამ ინსტრუმენტების გადაცემის თარიღისას. ყველა საბაზრო პირობა და არა გადაცემის პირობა უნდა იქნეს გათვალისწინებული როდესაც ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება გამოითვლება გადაცემის თარიღისას შემდგომი კორექტირების გარეშე განსხვავებული შედეგის დადგომისას. მომსახურება და არა საბაზრო საქმიანობის პირობა უნდა იქნეს გათვალისწინებული როდესაც გადასაცემი აქციების რაოდენობა ფასდება.

მაგალითი. სამშენებლო მომსახურება გადახდილია აქციების გამოშვებით.

კონტრაქტორთან დაიდო ხელშეკრულება მშენებლობაზე. ხელშეკრულების ღირებულებამ შეადგინა 2'200'000 ლ. გარკვეული ეტაპების დასრულების შემდეგ, შესრულებული სამუშაო ფასდება დამოუკიდებელი შემფასებლის მიერ. სამუშაოების დასრულების შემდეგ, თანხის 50% გადაიხდება ფულით, ხოლო მეორე 50% აქციების გამოშვებით საბაზრო ღირებულებით. აქციების ნომინალური ღირებულებაა 5ლ. 2018 წლის 23 ივნისს კონტრაქტორთან გაფორმდა მიღება-ჩაბარების აქტი, ამ მომენტისთვის აქციის საბაზრო ღირებულებამ შეადგინა 40ლ. გამოსაშვები აქციების რაოდენობამ შეადგინა 27'500 [(2'200'000*50%)/40ლ].

გატარებები.

23 ივნისი 2018 წ.

დ. შენობა-ნაგებობები	2'200'000
კ. ფული	1'100'000
კ. სააქციო კაპიტალი	137'500
კ. საემისიო კაპიტალი	962'500

გარკვეულ შემთხვევებში კაპიტალის ინსტრუმენტები თანამშრომლებს გადაეცემათ დაუყონებლივ. ეს ნიშნავს, რომ თანამშრომლებს არ მოეთხოვებათ დამატებითი მომსახურების გაწევა ან შესრულების პირობის დაკმაყოფილება რათა გადაეცეთ ეს ინსტრუმენტები. ასეთ შემთხვევაში, საწარმოს მოეთხოვება რომ აღიაროს აღნიშნული ხარჯი მთლიანად შესაბამისი ზრდით კაპიტალში. მიჩნეულია, რომ თანამშრომლების მიერ გასაწევი მომსახურება უკვე მიღებულია გადაცემის თარიღისთვის.

წილობრივი ინსტრუმენტები, რომლებიც არ გადაეცემა მანამ სანამ თანამშრომლები არ შეასრულებს მომსახურების პირობას ან საქმიანობის პირობას, საწარმო მიიჩნევს რომ თანამშრომლების მიერ გასაწევ მომსახურება წილობრივი ინსტრუმენტების სანაცვლოდ მომავალში იქნება მიღებული. შესაბამისად, საწარმო აღრიცხავს ამ მომსახურებას გადაცემის პერიოდის განმავლობაში შესაბამისი ზრდით კაპიტალში.

მაგალითი. მომსახურების პირობა

2011 წლის 1 იანვარს საწარმომ თავის 100 თანამშრომელს უფლება მიანიჭა 20 აქციის ოფციონზე. გადაცემის პირობაა, რომ თანამშრომლები უნდა დარჩნენ საწარმოში შემდგომი 2 წლის განმავლობაში. საწარმოს შეფასებით თანამშრომლების 80% შეასრულებს ამ პირობას. 2011 წლის განმავლობაში 10-მა თანამშრომელმა დატოვა საწარმო, საწარმოს შეფასებით თავდაპირველი რაოდენობის 20% დატოვებდა საწარმოს. 2012 წლის განმავლობაში, 15 თანამშრომელმა დატოვა საწარმო. თითოეული ოფციონის რეალური ღირებულება უფლების მინიჭების თარიღიზე განისაზღვრა 10ლ.

31 დეკემბერი 2011

დ. შრომის ანაზღაურება	8'000
კ. კაპიტალის რეზერვი	8'000

(20 ოფციონი*100 თანამშრომელი*80%(შეფასება)*10^ლ*1/2 წელი)

31 დეკემბერი 2012 წელი

დ. შრომის ანაზღაურების ხარჯი	7'000
კ. კაპიტალის რეზერვი	7'000

(20 ოფციონი*75 თანამშრომელი(რეალური)*10^ლ)=15'000-8'000=7'000

საბაზრო და არა საბაზრო საქმიანობის პირობა შეიძლება გათვალისწინებული იქნეს წილობრივი გადახდის გარიგებაში. საბაზრო საქმიანობის პირობის მაგალითია სპეციფიკური ზრდა საწარმოს საკრედიტო რეიტინგის. საბაზრო პირობა გათვალისწინებულია რეალური ღირებულების შეფასებაში უფლების მინიჭების თარიღზე. **მაგალითი. საბაზრო საქმიანობის პირობა.**

2011 წლის 1 იანვრს საწარმომ აღმასრულებელ დირექტორს უფლება მიანიჭა 1'000 აქციის ოფციონზე მომსახურების პირობის გარეშე. ოფციონი გამყენებადია 2011 წლის 31 დეკემბერს. ოფციონი აქციაზე 31 დეკემბერს გამოყენებადი იქნება მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ 2011 წლის განმავლობაში საწარმოს საკრედიტო რეიტინგი გაიზრდება BB-დან BB+ - მდე. საწარმომ უფლების მინიჭების თარიღისთვის ერთი აქციის ფასი შეაფასა 20^ლ-დ საბაზრო საქმიანობის პირობის გათვალისწინებით.

საკრედიტო რეიტინგი საბაზრო პირობადაა მიჩნეული და გამოიყენება რეალური ღირებულების შეფასებისას.

რადგან, გარიგება მომსახურების პირობას არ გულისხმობდა ტრანზაქცია აღიარდა უფლების მინიჭების თარიღზე.

2011 წლის 1 იანვარი

დ. შრომის ანაზღაურება	20'000
-----------------------	--------

კ. კაპიტალის რეზერვი 20'000

არასაბაზრო პირობაა მაგალითად საწარმოს შემოსავლის ზრდა. არასაბაზრო პირობა გაითვალისწინება წლობრივი ინსტრუმენტის რაოდენობის დადგენისას და არა მისი რეალური ღირებულების შეფასებისას უფლების მინიჭების თარიღზე.

მაგალითი. არასაბაზრო საქმიანობის პირობა.

2011 წლის 1 იანვარს საწარმომ უფლება მიანიჭა 40 აქციაზე თავის 200 თანამშრომელს იმ პირობით, რომ თანამშრომლები დარჩებოდნენ საწარმოში გარკვეული პერიოდის განმავლობაში. აქციები გადაეცემათ 2011 წლის 31 დეკემბერს თუ საწარმოს შემოსავლები გაიზრდება 10%-ით და 2012 წლის 31 დეკემბერს თუ კი საწარმოს შემოსავლები საშუალო წლიურად გაიზრდება 8%-ით ორი წლის განმავლობაში. უფლების მინიჭების თარიღზე აქციების რეალური ღირებულება იყო 25ლ.

2011 წლის 31 დეკემბერს შემოსავლები მხოლოდ 9%-ით გაიზარდა, 30 თანამშრომელმა დატოვა საწარმო და საწარმო ელოდება რომ 2012 წლის განმავლობაში კიდევ 20 თანამშრომელი დატოვებს საწარმოს. საწარმო მოელის რომ გადაცემის პირობა დაკმაყოფილდება 2012 წლის განმავლობაში.

2012 წლის 31 დეკემბერს გადაცემის პირობა დაკმაყოფილდა, რადგან შემოსავლები გაიზარდა 10%-ით 2012 წლის განმავლობაში. 15-მა თანამშრომელმა დატოვა საწარმო 2012 წლის განმავლობაში სანამ აქციების გადაცემა მოხდებოდა.

გატარებები

2011 წლის 31 დეკემბერი

დ. შრომის ანაზღაურების ხარჯი 75'000

კ. კაპიტალის რეზერვი 75'000

[40 აქცია*150(200-30-20) თანამშრომელი(მოსალოდნელი)*25ლ*1/2]

2012 წლის 31 დეკემბერი

დ. შრომის ანაზღაურების ხარჯი 80'000

კ. კაპიტალის რეზერვი

80'000

[40 აქცია*155(200-30-15) თანამშრომელი(რეალური)*25ლ]=155'000-75'000=80'000

2.1.1.1 წილობრივი ინსტრუმენტების ეტაპობრივი გადაცემა

ფასს 2-ის მიხედვით, შრომის ანაზღაურების ხარჯის აღიარება, იმ გარიგებებისათვის რომლის დროსაც წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემა ეტაპობრივად ხდება, უნდა მოხდეს დაჩქარებული მიკუთვნების საფუძველზე. ფასს 2 არ იძლევა უფლებას ანაზღაურების ხარჯი აღიარდეს წრფივად იმ გარიგებებისათვის რომელიც მოიცავს მომსახურების პირობას და წილობრივი ინსტრუმენტების ეტაპობრივ გადაცემას. გადაცემული ოფციონი უნდა მიეკუთვნოს იმ პერიოდს როდესაც ხდება მისი გადაცემა. გამომდინარე იქიდან, რომ ფასს 2 განიხილავს თითოეულ ტრანშს როგორც წილობრივი ინსტრუმენტების ცალკე გამოყოფას, რომლისთვისაც მომსახურება გაწეულ იქნა თავდაპირველი უფლების მინიჭების შემდგომ.

წილობრივი ინსტრუმენტების ეტაპობრივი გადაცემის დროს დაჩქარებული ამორტიზაციის გამოყენება, გამოიხატება ანაზღაურების ხარჯის უფრო მაღალ მაჩვენებლებში საწყის წლებში.

მაგალითი. წილობრივი ინსტრუმენტების ეტაპობრივი გადაცემა მომსახურების პირობით
100 დაქირავებულ მომუშავეს მიენიჭა უფლება 1'000 აქციის ოფციონზე, აქციის ოფციონის რეალური ღირებულება უფლების მინიჭების თარიღზე არის 10ლ. აქციის ოფციონები გადაეცემა ოთხ თანაბარ ტრანშად ოთხი წლის განმავლობაში. სიმარტივისთვის მოსალოდნელი შეწყვეტები გამოვრიცხოთ. დაჩქარებული მიკუთვნების მეთოდით თითოეული წლის ანაზღაურების ხარჯი იქნება შემდეგი:

	1 წელი	2 წელი	3 წელი	4 წელი
პირველი წლის	250'000			

გადაცემა 25%				
მეორე წლის გადაცემა 25%	125'000	125'000		
მესამე წლის გადაცემა 25%	83'333	83'333	83'333	
მეოთხე წლის გადაცემა 25%	62'500	62'500	62'500	62'500
თითოული წლის მთლიანი ანაზღაურების ხარჯი	520'833	270'833	145'833	62'500

შესაბამისად, ოფციონები რომლებიც გადაეცემა მეორე წლის ბოლოს მიიჩნევა, რომ აქვთ ორწლიანი გადაცემის პერიოდი, ხოლო ოფციონები რომლებიც გადაეცემა მესამე წლის ბოლოს სამწლიანი გადაცემის პერიოდი. US Gaap-ის წრფივი მეთოდის შემთხვევაში პირველი წლის მთლიანი ხარჯი იქნება მხოლოდ 250'000 ფასს-ით მიღებულ 520'833-თან შედარებით.

2.1.1.2 გადაცემული ოფციონების ვადის გასვლა²¹

ზოგიერთი აქციის ოფციონი შეიძლება არ იქნეს გამოყენებული. მაგალითად, აქციის ოფციონის მფლობელმა, საექვოა, ოფციონი გამოიყენოს, თუ აქციის ფასი ოფციონის გამოყენების ფასზე ნაკლები იქნება ოფციონი გამოყენების პერიოდის განამვლობაში. როგორც კი ოფციონის გამოყენების ბოლო დღე გავა, აქციის ოფციონს ვადა ამოეწურება.

²¹ ფასს 2; დასკვნის საფუძვლები; დს 218-219

აქციის ოფციონის ვადის გასვლა ოფციონის გამოყენების პერიოდის ბოლოს არ ცვლის იმ ფაქტს, რომ თავდაპირველი გარიგება შედგა, ე.ი. მიღებული იყო საქონელი ან მომსახურება წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვების(აქციის ოფციონების) სანაცვლოდ. აქციის ოფციონის ვადის გასვლა არ წარმოადგენს შემოსულობას საწარმოსთვის რადგან არ ხდება ცვლილებები საწარმოს ნეტო აქტივებში. სხვა სიტყვებით, მართალია, ზოგიერთს ეს მოვლენა დარჩენილი აქციონერების სარგებელი ეგონოს, მაგრამ იგი გავლენას არ ახდენს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე. ფაქტობრივად, ერთი ტიპის საკუთარი კაპიტალის წილი(აქციის ოფციონის მფლობელის წილი) გადაიქცევა სხვა ტიპის საკუთარი კაპიტალის წილის ნაწილად(აქციონერთა წილი). ამიტომ, ასბჭომ გამოიტანა დასკვნა, რომ ერთადერთი ბუღალტრული გატარება, რომელიც შეიძლება საჭირო იყოს, არის ცვლილება თავად საკუთარი კაპიტალის ფარგლებში, რათა აისახოს ფაქტი, რომ აქციის ოფციონები აღარ არის გამოშვებული მიმოქცევაში(ანუ აისახოს, როგორც საკუთარი კაპიტალის ერთი ტიპის წილის გადაცემა მეორე ტიპის წილში).

2.1.1.3 აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგება ნეტო ანგარიშსწორების პირობით

ზოგიერთ იურისდიქციას გააჩნია საგადასახადო კანონი ან რეგულაცია, რომელიც ავალდებულებს საწარმოს დაქირავებულ მომუშავეს დაუკავოს აქციებზე დაფუძნებულ გადახდასთან დაკავშირებული საშემოსავლო გადასახადი და როგორც წესი ფულადი ფორმით, დაქირავებული მომუშავეს სახელით, გადაუხადოს საგადასახადო ორგანოს. ამ მოვალეობის შესასრულებლად, ბევრი სქემა მოიცავს ნეტო ანგარიშსწორების მახასიათებელს, რომელიც ნებას რთავს ან მოითხოვს საწარმოსგან დაქირავებულ მომუშავეს დაუკავოს აქციების გარკვეული რაოდენობა, რომელიც სხვაგვარად გადაეცემოდა კონტრაქტს, იმ ოდენობით რაც უტოლდება კონტრაქტის მიერ წარმოქმნილ საგადასახადო ვალდებულებას. საწარმო გადასცემს საგადასახადო ორგანოს დაკავებულ ოდენობას ფულის ან სხვა აქტივის სახით.

2010 წლის მარტში საბჭომ მიიღო მოთხოვნა თავისი დღის წესრიგისთვის დაემატებინა პროექტი, იმის ნათელსაყოფად, საწარმომ რომელიც უკავებს დაქირავებულს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ნაწილს, რათა შეასრულოს საგადასახადო აგენტის ფუნქცია(შეასრულოს კონტრაქტის საგადასახადო ვალდებულება), ეს დაკავებული ნაწილი უნდა აღრიცხოს თუ არა, როგორც აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგება ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით. ანუ რა გავლენა ექნება მსგავს შემთხვევაში აქციებზე დაფუძნებული გადახდის კლასიფიკაციაზე, მახასიათებელს, რომელიც ნებას რთავს ან მოითხოვს კონტრაქტმა მიიღოს ნეტო აქციების რაოდენობა საშემოსავლო გადასახადის გამოკლებით, ვიდრე მთლიანი ღირებულება აქციების გადაცემისას.

უფრო კონკრეტულად შემთხვევა მოიცავდა შემდეგ საკითხებს:

- საწარმოს მოთხოვნა, რომ:
 - ✓ დაუკავოს დაქირავებულ მომუშავეს კომპენსაციის ნაწილი, რათა დააკმაყოფილოს მისი საგადასახადო ვალდებულება;
 - ✓ გადაუხადოს საგადასახადო ორგანოს ის თანხა ფულადი ფორმით რაც დაუკავა დაქირავებულ მომუშავეს.
- დაქირავებული მომუშავე მიიღებს აქციების ნეტო რაოდენობას.
- აღნიშნულ მაგალითში დაშვებაა, რომ მთლიანი გარიგება უნდა დაკლასიფიცირდეს, როგორც აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგება წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით.²²

ამ საკითხზე ორი შეხედულება არსებობდა:

- შეხედულება 1 - აქციებზე დაფუძნებულ გადახდას აქვს ორი კომპონენტი და თითოეული კომპონენტი აღირიცხება ანგარიშსწორების შესაბამისად. ნაწილი რომელსაც საწარმოს აკავებს და რომლისთვისაც იღებს ვალდებულებას საგადასახადო ორგანოს გადასცეს ფული (ან სხვა აქტივები) უნდა აღრიცხოს როგორც აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგება ფულადი სახსრებით

²² [Share-based payment awards settled net of tax withholdings](#)

ანგარიშსწორებით. აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ის ნაწილი, რომლისთვისაც საწარმო ანგარიშსწორებას ახორციელებს წილობრივი ინსტრუმენტებით უნდა აღირიცხოს როგორც აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგება წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით.

- შეხედულება 2 - მთლიანი აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგება უნდა დაკლასიფიცირდეს როგორც აქციებზე დაფუძნებული გადახდა წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით. რადგან ნეტო ანგარიშსწორების პირობა ისე უნდა განვიხილოთ თითქოს საწარმომ დაქირავებულ მომუშავეებზე გადაცემული აქციების გარკვეული რაოდენობა გამოისყიდა(ანუ საწარმომ უნდა გამოიყენოს ფასს 2-ის 29-ე პარაგრაფის მოთხოვნები გადაცემული აქციების გამოსყიდვასთან მიმართებით)

პირველი მოსაზრება ეფუძნება იმას, რომ საწარმო აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ნაწილის ანგარიშსწორებას ახდენს ფულით, ანუ საწარმოს აქვს მოვალეობა საგადასახადო ორგანოს გადასცეს ფული(ან სხვა აქტივი), რათა დაფაროს კონტრაქტის საგადასახადო ვალდებულება, კონტრაქტის სახელით. ფასს 2-ის 34-ე პარაგრაფი მოითხოვს, რომ აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ტრანზაქცია, ან ამ ტრანზაქციის კომპონენტები, დაკლასიფიცირდეს თუ საწარმოს აქვს ვალდებულება ანგარიშსწორება მოახდინოს ფულით ან სხვა აქტივით.

მეორე მოსაზრება ეფუძნება იმას, რომ დაქირავებულის სახელით საგადასახადო ორგანოსთვის ფულის გადახდისას იგი ასრულებს აგენტის ფუნქციას. ამ მოსაზრების მიხედვით საწარმო თითქოს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ანგარიშსწორებას ახდენს დაქირავებული მომუშავეებისათვის წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემით. ცალკე ტრანზაქციით საწარმო გამოისყიდის ამ წილობრივ ინსტრუმენტებს დაქირავებული მომუშავეებისაგან. საწარმო შემდგომში გამოსყიდული წილობრივი ინსტრუმენტების ფულად ოდენობას უხდის საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლის სახელით.

საბჭომ აღნიშნა, რომ ფასს 2-ის 34-ე პარაგრაფი მოითხოვს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ტრანქცია ან მისი კომპონენტები უნდა დაკლასიფიცირდეს როგორც აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგება ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით, მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ თუ საწარმოს აქვს ფულით ან სხვა აქტივით ანგარიშსწორების ვალდებულება. შესაბამისად, ტრანზაქცია მსგავსი ნეტო ანგარიშსწორების მახასიათებლით გაიყოფა ორ კომპონენტად და თითოეული კომპონენტი აღრიცხება იმის მიხედვით თუ როგორც მოხდება ანგარიშსწორება(პირველი შეხედულება). შესაბამისად, კომპონენტი რომელიც ასახავს საწარმოს მოვალეობას გადაუხადოს საგადასახადო ორგანოს ფული უნდა აღრიცხოს, როგორც აქციებზე დაფუძნებული გადახდა ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით, ხოლო კომპონენტი რომელიც ასახავს საწარმოს მოვალეობას გადასცეს წილობრივი ინსტრუმენტები დაქირავებულ მომუშავეებს, აღრიცხება როგორც აქციებზე დაფუძნებული გადახდა წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით.

საბჭოს მოსაზრებით, საწარმოს მიერ ანგარიშსწორება საგადასახადო ორგანოსთან, შინაარსობრივად წარმოადგენს კონტრაქტთან ანგარიშსწორებას მისგან მიღებული მომსახურების სანაცვლოდ, მიუხედავად იმისა, რომ ფულს გადასცემს საგადასახადო ორგანოს. ეს იმიტომ, რომ:

1. როდესაც, საწარმო დაკავებული თანხის გადახდას ახორციელებს საგადასახადო ორგანოსთან, დაქირავებულის სახელით, იგი გამოდის როგორც აგენტი;
2. ამავდროულად, საწარმო ასევე მოქმედებს როგორც პრინციპალი, რადგან ასრულებს თავის მოვალეობას თანამშრომლის წინაშე გადასცეს ფული მიღებული მომსახურების სანაცვლოდ.

მიუხედავად 34-ე პარაგრაფის მოთხოვნებისა, საბჭომ გადაწყვიტა გამონაკლისის დაშვება და ტრანზაქციის დაკლასიფიცირება, როგორც აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგება წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით მთლიანად. თუ კი ნეტო ანგარიშსწორების გარეშე ამგვარად დაკლასიფიცირდებოდა. საბჭომ გადაწყვიტა, რომ ეს

გამონაკლისი უნდა შემოფარგლოს მხოლოდ 33ე პარაგრაფში არსებული აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგებებისათვის.

საბჭომ იმიტომ გადაწყვიტა ამ გამონაკლისი დაშვება, რომ მისი აზრით ტრანზაქციის კომპონენტებად დაყოფა მნიშვნელოვანი საოპერაციო სირთულე იქნებოდა საწარმოებისათვის და შესაბამისად, ამ ორი კომპონენტის გამოცალკევება უფრო დანახარჯი იქნებოდა ვიდრე სარგებელი. ეს იმიტომ, რომ ტრანზაქციის ორ კომპონენტად გაყოფა მოითხოვს საწარმოსგან შეაფასოს მის მიერ დასაკავებელი და საგადასახადო ორგანოსათვის გადასარიცხი თანხის ოდენობაზე მოქმედი ცვლილებები. როდესაც ეს შეფასებები შეიცვლება, საწარმომ უნდა გადააკლასიფიციროს თანხები წილობრივიდან ფულით განსაზღვრულ აქციებზე დაფუძნებულ გადახდებს შორის.

2014 წლის ნოემბრის სადისკუსიო დოკუმენტის რესპოდენტებმა აღნიშნეს, რომ დოკუმენტში არ იყო კონკრეტულად ასახული საწარმოს მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის გადახდილი თანხის აღრიცხვა. ამის საპასუხოდ საბჭომ გადაწყვიტა აეხსნა ფასს 2-ის 29-ე პარაგრაფის მოთხოვნები როგორ იქნებოდა გამოყენებული. 33ე პარაგრაფში აღნიშნულია, რომ საგადასახადო ორგანოსათვის გადაცემული თანხის აღრიცხვა, რომელიც დაკავშირებული დაქირავებული მოვალეობასთან აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ფარგლებში, შეესაბამება 29-ე პარაგრაფის სააღრიცხვო მოთხოვნებს(ანუ თითქოს საწარმომ გამოისყიდა გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტები). ცვლილება არ ეხება საგადასახადო ორგანოს მიმართ ვალდებულების აღიარებას და შეფასებას.

საბჭომ აღნიშნა, რომ დაკავებული აქციები, რომლითაც უნდა ანაზღაურდეს(ფულით ან სხვა აქტივით) საგადასახადო ორგანოს ვალდებულება, შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავდებოდეს გადახდილი თანხა და თანხა რომელიც აღიარდა აქციებზე დაფუძნებულ გადახდასთან მიმართებით. ესე იმიტომ ხდება, რომ საგადასახადო ორგანოსათვის გადახდილი თანხა ასახავს ანგარიშსწორების თარიღზე რეალურ ღირებულებას, ხოლო აქციებზე დაფუძნებული წილობრივი ინსტრუმენტით

ანგარიშსწორებით გადახდისას თანხები აღიარდება უფლების მინიჭების თარიღზე რეალური ღირებულებით.

საბჭომ შემდგომში აღნიშნა, რომ შეიძლება აუცილებელი იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების ინფორმირება აქციებზე დაფუძნებული გადახდასთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადების ეფექტების შესახებ, როცა საგადასახადო ორგანოსთან ანგარიშსწორება ახლოვდება. შესაბამისად, საბჭომ გადაწყვიტა მოეთხოვათ საწარმოებისათვის განამრტებითი შენიშვნები საგადასახადო ორგანოსათვის გადასაცემ თანხებთან მიმართებით, როდესაც ეს განმარტებითი შენიშვნა აუცილებელია ინფორმაციის მომხმარებლებისათვის შეაფასონ აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგების მომავალი ფულადი ნაკადების ეფექტები. საბჭოს არ განუმარტავს თუ რის საფუძველზე უნდა მოხდეს ამ შეფასების კალკულაცია.

საბჭომ ასევე მიიღო კითხვა იმ შემთხვევაზე, როდესაც დაკავებული აქციების რაოდენობა აღემატება საგადასახადო ვალდებულების შესასრულებლად საჭირო აქციების რაოდენობას. საბჭომ აღნიშნა, რომ 33ვ პარაგრაფში აღნიშნული კლასიფიკაციის გამონაკლისი, ნეტო ანგარიშსწორებით აქციებზე დაფუძნებული გადახდასთან მიმართებით არ შეეხება იმ აქციების ნამეტს, რომელიც დაკავებულია იმ ოდენობაზე მეტად რაც საჭიროა საგადასახადო ვალდებულების შესასრულებლად. შესაბამისად, როდესაც ამ ნამეტი თანხის გადახდა მოხდება დაქირავებულებზე ფულადი(ან სხვა აქტივის) ფორმით, დაკავებული ნამეტი აქციები უნდა გამოიყოს და აღირიცხოს როგორც აქციებზე დაფუძნებული გადახდა ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით.

2014 წლის სადისკუსიო დოკუმენტის ზოგიერთმა რესპოდენტმა საბჭოს მიმართა კითხვით, განემარტა 33ვ პარაგრაფში არსებული გამონაკლისი(ანუ კომპონენტებად არ დაყოფა), რამდენად ეხება ისეთ გარიგებებს სადაც საწარმოს არც საგადასახადო და არც მარეგულირებელი ნორმები არ ავალდებულებს დაქირავებულებს დაუკავოს გარკვეული აქციების რაოდენობა. მაგალითად, საწარმოს არც საგადასახადო და არც რეგულაციით არ მოეთხოვება დაქირავებულებს დაუკავოს აქციები, თუმცა ეს საწარმოს პრაქტიკაა დაქირავებულებისათვის აქციების დაკავება. საბჭომ აღნიშნა, რომ მისი განზრახვაა ამ

გამონაკლისის შეზღუდვა მხოლოდ ისეთ პირობებში, როდესა საგადასახადო ან რეგულაცია ავალდებულებს საწარმოს აქციების დაკავებას.

მაგალითი. აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგება ნეტო ანგარიშსწორების პირობით.
ერთ-ერთი იურისდიქციის საგადასახადო კანონმდებლობა ავალდებულებს საწარმოებს დაუკავონ დაქირავებულ მომუშავეებს გარკვეული აქციების რაოდენობა და გადაიხადონ საგადასახადო ორგანოში ფულით, დაქირავებულის სახელით.

2011 წლის 1 იანვარს საწარმომ თავის დაქირავებულებს მიანიჭა უფლება 100 აქციაზე. ჯილდო ექვემდებარება 4 წლიან მომსახურების პირობას. საწარმო ელოდება, რომ დაქირავებულები შეასრულებენ მომსახურების პირობას. სიმარტივისთვის დავუშვათ, რომ არცერთი დაქირავებულის შრომის ანაზღაურების ხარჯი არ ექვემდებარება კაპიტალიზებას.

აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგების პირობები საწარმოსგან მოითხოვს, რომ აქციებსი გადაცემისას დაუკავოს მათ გარკვეული აქციების რაოდენობა, რათა შეასრულოს მათი საგადასახადო ვალდებულება (ანუ აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგება ნეტო ანგარიშსწორების პირობით). შესაბამისად, საწარმო ანგარიშსწორებას ახდენს ნეტო საფუძველზე, ანუ დაქირავებულებს უკავებს იმ ოდენობის მონეტარული ღირებულების აქციების რაოდენობას, რაც საჭიროა დაქირავებულების საგადასახადო ვალდებულების შესასრულებლად და ნარჩენი აქციების გადაცემის ახდენს გადაცემის პერიოდის დასრულებისას.

დაქირავებულების საგადასახადო ვალდებულება გამოითვლება გადაცემული აქციების რეალური ღირებულებით გადაცემის თარიღზე. დაქირავებული მომუშავეების საგადასახადო განაკვეთი არის 40%.

აქციის რეალური ღირებულება უფლების მინიჭების თარიღზე არის 2ლ. 2014 წლის 31 დეკემბერს აქციის რეალური ღირებულება არის 10ლ.

გადაცემის თარიღზე აქციების რალური ღირებულება არის 1'000(100*10ლ) და შესაბამისად დაქირავებულის საგადასახადო ვალდებულებაა 400(100*10ლ*40%). შესაბამისად, გადაცემის თარიღზე საწარმო გადასცემს დაქირავებულებს 60 აქციას, ხოლო 40 აქციას დაუკავებს. საწარმო, საგადასახადო ორგანოს უხდის დაკავებული აქციების რეალურ ღირებულებას ფულადი ფორმით, დაქირავებულების სახელით. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, ეს იგივეა რაც საწარმოს დაქირავებულებისთვის გადაეცა 100 აქცია და გამოესყიდა 40 აქცია.

წელი	კალკულაცია	ხარჯი	კაპიტალი	ვალდებულება
1	100*2ლ*1/4	50	(50)	
2	(100*2ლ*2/4)-50	50	(50)	
3	(100*2ლ3/4)- (50+50)	50	(50)	
4	(100*2ლ4/4)- (50+50+50)	50	(50)	
სულ		200	(200)	

საბუღალტრო გატარებები იქნება შემდეგი:

გადაცემის პერიოდის განმავლობაში

გადაცემის პერიოდის განმავლობაში აღიარებული აკუმულირებული შრომის ანაზღაურების ხარჯი:

დ. ხარჯი 200

კ. კაპიტალი 200

საგადასახადო ვალდებულების აღიარება:

დ. კაპიტალი 400

კ. ვალდებულება 400

საგადასახადო ვალდებულების დაფარვა:

ანგარიშსწორების თარიღზე საგადასახადო ორგანოსთვის გადახდილი თანხა დაქირავებული სახელით.

დ. ვალდებულება	400
კ. ფული	400

2.1.2. ფულით განსაზღვრული წილობრივი გარიგებები

ფულით განსაზღვრული წილობრივი გარიგებებისთვის საწარმოს მოეთხოვება რომ შეაფასოს მიღებული საქონელი და მომსახურება და ვალდებულება ვალდებულების რეალური ღირებულებით. თუმცა, ვალდებულება ხელახლა ფასდება მის რეალურ ღირებულებამდე ყოველ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს სანამ გადაცემა განხორციელდება.

ვალდებულების რეალური ღირებულების ნებისმიერი ცვლილება აღიარდება პერიოდის მოგება-ზარალში.

მაგალითი. ფულით განსაზღვრული წილობრივი გადახდა.

2011 წლის 1 იანვარს საწარმომ უფლება მიანიჭა ფულით განსაზღვრული წილობრივი გარიგებაზე თავის 100 თანამშრომელს. გარიგების პირობებით თითოეული თანამშრომელი მიიღებს 10 აქციის ფასის ნამეტს 20ლ-ზე ორ წლიანი გადაცემის პერიოდის შემდეგ.

2011 წლის 31 დეკემბრის შეფასებით მოსალოდნელია რომ თანამშრომლების 90% არ დატოვებს საწარმოს გადაცემის თარიღამდე. 2012 წლის 31 დეკემბერს თანამშრომლების

რეალური რაოდენობა იყო 88. დამოუკიდებელმა შემფასებელმა მინიჭებული აქციები შეაფასა შემდეგნაირად:

2011 წლის 31 დეკემბერი 6ლ

2012 წლის 31 დეკემბერი 9ლ

მთლიანი ვალდებულება დაიფარა 2012 წლის 31 დეკემბერს.

გატარებები

2011 წლის 31 დეკემბერი

დ. შრომის ანაზღაურების ხარჯი 2'700

კ. წილობრივი გადახდის ვალდებულება 2'700

2011 წლის წილობრივი გადახდის შრომის ანაზღაურების ხარჯის აღრიცხვა

(10 აქცია*100 თანამშრომელი*90%*6ლ*1/2 წელი)

2012 წლის 31 დეკემბერი

დ. შრომის ანაზღაურების ხარჯი 5'220

კ. წილობრივი გადახდის ვალდებულება 5'220

2012 წლის შრომის ანაზღაურების ხარჯის აღრიცხვა.

[10 აქცია*88 თანამშრომელი(ფაქტიური)*9ლ]=7'920-2'700=5'220

2.1.3 წილობრივი გადახდის გარიგებები ფულადი ალტერნატივებით.

წილობრივი გარიგებები ზოგჯერ მხარეებს აძლევს ალტერნატივას, ან ფული აირჩიონ ან წილობრივი ინსტრუმენტი. როდესაც ასეთი ალტერნატივა არსებობს ასეთი ტრანზაქცია აღიერიცხება როგორც ფულით განსაზღვრული წილობრივი გადახდა თუ შემდეგ კრეტერიუმებს არ აკმაყოფილებს:

- არსებობს წარსული პრაქტიკა ვალდებულება დაიფაროს წილობრივი ინსტრუმენტის გამოშვებით;

➤ ოფციონს არ აქვს კომერციული შინაარსი გამომდინარე იქიდან, რომ ფულით გადახდას ნაკლები ღირებულება ექნება ვიდრე წილობრივი ინსტრუმენტით. როგორც ასეთი ფულით გადახდა თავიდან აცილებადია.

თუ ამ ორი კრიტერიუმიდან რომელიმე შესრულდა მაშინ საწარმომ ტრანზაქცია უნდა აღრიცხოს როგორც წილობრივი ინსტრუმენტით განსაზღვრული.

მაგალითი. გადახდის ალტერნატივები.

2011 წლის 1 იანვარს საწარმომ უფლება მიანიჭა 1'000 აქციაზე უფროს აღმასრულებელს, იმ პირობით თუ ის დარჩებოდა საწარმოში 2 წლის განმავლობაში. უფლების მინიჭების თარიღზე აქციის რეალური ღირებულებაა 25ლ. აღმასრულებელს გადაცემის თარიღზე შეუძლია აირჩიოს ან 1'000 აქცია ან ამ აქციების ღირებულების ფული.

აქციების რეალური ღირებულებაა:

2011 წლის 31 დეკემბერს 27ლ

2012 წლის 31 დეკემბერს 31ლ

ტრანზაქცია აღრიცხა როგორც ფულით განსაზღვრული წილობრივი გადახდა, რადგან აღმასრულებელს აქვს არჩევანი.

2011 წლის 31 დეკემბერი

დ. შრომის ანაზღაურების ხარჯი 13'500

კ. წილობრივი გადახდის ვალდებულება 13'500

2011 წლის შრომის ანაზღაურების ხარჯის აღრიცხვა

(1'000 აქცია*27ლ*1/2 წელი)

2012 წლის 31 დეკემბერი

დ. შრომის ანაზღაურების ხარჯი 17'500

კ. წილობრივი გადახდის ვალდებულება 17'500

2012 წლის შრომის ანაზღაურების ხარჯის აღრიცხვა

[(1'000 აქცია*31ლ)-13'500]=17'500

2.1.4. გარიგების პირობების მოდიფიცირება და გარიგების გაუქმება

2.1.4.1 გარიგების პირობების მოდიფიცირება

საწარმოს ეკონომიკური მდგომარეობის ცვლილებასთან ერთად შეიძლება საწარმო აიძულოს შეცვალოს გადაცემის პირობები, რომლებიც მიზნულია თანამშრომლების აქციების ფლობის სქემებთან. საწარმომ შეიძლება შეცვალოს გადაცემის პირობა, რომელიც ხელსაყრელია თანამშრომლისთვის(მაგალითად, ოფციონის გამოსაყენებელი ფასის შემცირება, გადაცემის პერიოდის შემცირება, საქმიანობის პირობის მოდიფიკაცია ან გაუქმება). გადაცემის პირობის შეცვლა მხოლოდ იმ შემთხვევაში გაითვალისწინება თუ ეს ხელსაყრელია თანამშრომლისთვის.

მსგავსი ცვლილებები აღრიცხვაში უნდა აისახოს.

თუ მოდიფიკაცია ზრდის რეალურ ღირებულებას

თუ მოდიფიკაცია ზრდის გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებას, ან გადაცემული ინსტრუმენტების რაოდენობას, საწარმომ უნდა აღრიცხოს გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების დამატებითი მთლიანი რეალური ღირებულება როგორც წილობრივი გადახდის ხარჯი. დამატებით რეალური ღირებულება არის მოდიფიკაციის თარიღზე სხვაობა მოდიფიცირებული წილობრივი ინსტრუმენტის რეალურ ღირებულებასა და თავდაპირველი წილობრივი ინსტრუმენტის რეალურ ღირებულებას შორის.

მაგალითი. წილობრივი გადახდის ტრანზაქციის მოდიფიკაცია.

2011 წლის 1 იანვარს საწარმომ თავის 10 დირექტორს უფლება მიანიჭა 100 აქციის ოფციონზე. შეძენის ფასი 20^ლ ორწლიანი მომსახურების პირობის დაკმაყოფილების შემდეგ. საწარმომ ექსპერტს შეაფასებინა აქციები და 2011 წლის 1 იანვარს შეადგენდა 11^ლ.

2011 წლის განმავლობაში წილობრივი გადახდის ხარჯი აღიარდება:

$$(100 \text{ ოფციონი} * 10 \text{ თანამშრომელზე} * 11^{\text{ლ}} * 1/2) = 5'500$$

2012 წლის 1 იანვარს საწარმოს აქციების ფასი დაეცა 18^{\$}-მდე. დირექტორებმა უკმაყოფილება გამოთქვეს რადგან მათი ოფციონებს ფასი არ ქონდათ და მოითხოვეს რომ საწარმოს დაეწია გათვალისწინებული ფასი 15^ლ-მდე. საწარმომ შეამცირა შესყიდვის ფასი

20-დან 15-მდე. ექსპერტმა შეაფასა, რომ 20ლ ოფციონის ღირებულება იყო 2ლ და 15ლ ოფციონის 8ლ 2012 წლის 1 იანვარს. ყველა დირექტორმა მიიღო თავისი ოფციონი 2012 წლის 31 დეკემბერს.

განგარიშება

თავდაპირველი გამოშვება

მთლიანი სარგებელი 11'000

(10 დირექტორი*100 ოფციონი*11ლ)

თავდაპირველად აღიარებული 5'500

ასაღიარებელი 5'500

მოდიფიკაცია

რადგან დამატებით რეალური ღირებულება არის პოზიტიური(8-2), მოდიფიკაციის დამატებითი რეალური ღირებულება შევა წილობრივი გადახდის ხარჯში. ღირებულება არის 6'000ლ[10 დირექტორი*100 ოფციონი*(8-2)დამატებითი ღირებულება მოდიფიკაციის თარიღზე*1/1 დასრულებული მომსახურების პერიოდი]

მიმდინარე წლის ხარჯი

11'000ლ(თავდაპირველი გამოშვება)+6'000ლ(მოდიფიკაცია)-5'500ლ(წინა წლის)=11'500ლ

გატარებები

2012 წლის 31 დეკემბერი

დ. შრომის ანაზღაურების ხარჯი 11'500

კ. კაპიტალის რეზერვი 11'500

2012 წლის ანაზღაურების აღრიცხვა.

დ. ფული 15'000

(10 დირექტორი*100 აქცია*15ლ)

დ. კაპიტალის რეზერვი 17'000

[5'500ლ(2011)+11'500ლ(2022)]

კ. სააქციო კაპიტალი 1'000

(10 დირექტორი*100 აქცია)

კ. საემისიო კაპიტალი

31'000

გამოშვებული აქციების საფუძველზე სააქციო კაპიტალის აღრიცხვა.

თუ მოდიფიკაცია ამცირებს რეალურ ღირებულებას

თუ მოდიფიკაცია ამცირებს მთლიან რეალურ ღირებულებას წილობრივი გადახდის გარიგების, ან თუ პირობები ისე შეიცვალა რომ არ არის ხელსაყრელი თანამშრომლისთვის, საწარმოს მაინც მოეთხოვება აღრიცხოს მიღებული მომსახურება როგორც გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების სანაცვლოდ მიღებული ისე თითქოს ეს მოდიფიკაცია არც არსებობდა. წილობრივი გარიგების აღრიცხვაში არანაირი ცვლილებები არ ხდება. შესაბამისად, ზემოთ განხილული მაგალითის შემთხვევაში მხოლოდ 11'000ლ აღიარდებოდა გადაცემის პერიოდის განმავლობაში რომელიც დაკავშირებულია თავდაპირველ გამოშვებასთან.

2.1.4.2 გარიგების გაუქმება²³

საბჭომ აღნიშნა, რომ გარიგების გაუქმება შეიძლება დაიყოს სამ კატეგორიად:

- გაუქმება საწარმოს მიერ;
- გაუქმება მეორე მხარის მიერ(მაგ. დაქირავებული მომუშავე ან მომსახურების გამწვევი); და
- გაუქმება მესამე მხარის მიერ(მაგ. აქციონერი)

საბჭომ განიხილა სამივე ტიპის გაუქმება და გადაწყვიტა, რომ ყველა გაუქმება უნდა აღრიცხულიყო ერთნაირად.

²³ [Vesting Conditions and Cancellations; february 2006.](#)

გაუქმება მეორე მხარის მიერ

მეორე მხარემ გარიგება შეიძლება გააუქმოს პირდაპირ ან არაპირდაპირ ისეთი პირობის შეუსრულებლობით რომელიც არ წარმოადგენს გადაცემის პირობას(non-vesting condition)²⁴. მაგალითად, თუ დაქირავებული მომუშავეს აქციის შესყიდვის პროგრამა ითვალისწინებს, რომ დაქირავებულმა რეგულარული შენატანები განახორციელოს ფონდში გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, დაქირავებულმა მომუშავემ შეიძლება პროგრამაში მონაწილეობა გააუქმოს არაპირდაპირ, ფონდში შენატანების შეწყვეტით.

საბჭომ განიხილა ოთხი შემთხვევა თუ როგორ შეიძლება აღრიცხულიყო მეორე მხარის მიერ გაუქმება:

- გაუქმებინა აღიარებული თანხები(იგივენაირად როგორც შეწყვეტის შემთხვევაში);
- შეწყვიტა მომავალი ხარჯების აღიარება გაუქმების თარიღიდან;
- გაეგრძელებინა ხარჯის აღიარება ისე თითქოს გაუქმება არ მომხდარა; და
- დაეჩქარებინა დარჩენილი ხარჯის აღიარება(იგივენაირად როგორც საწარმოს მიერ გაუქმების შემთხვევაში)

საბჭომ აღნიშნა, რომ ფასს 2-ის ძირითადი მიზანი მდგომარეობს იმ საქონლის ან მომსახურების შეფასებაში, რომელიც მიღებულ იქნა გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების სანაცვლოდ. თუ მეორე მხარე გააუქმებს პროგრამაში მონაწილეობას, ეს გავლენას არ ახდენს იმაზე, რომ გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების სანაცვლოდ მიღებული მომსახურება არ იქნა(ან არ იქნება) მიღებული.

დამატებით, ეს მოვლენა რომ ყოფილიყო შეწყვეტა, აღიარებული ხარჯების გაუქმება შესაფერისი იქნებოდა, რადგან მოსალოდნელი შეწყვეტები არ არის გათვალისწინებული წილობრივის ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების შეფასებაში უფლების მინიჭების თარიღზე²⁵. თუმცა, წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულება ითვალისწინებს ყველა ფაქტორს, რომელთაც საქმის მცოდნე და დაინტერესებული ბაზრის მონაწილეები

²⁴ გადაცემის პირობის(იგულისხმება არასაბაზრო პირობები) შეუსრულებლობა არის შეწყვეტა, რომლის დროსაც დარჩენილი ხარჯების აღიარება წყდება და ადრე აღიარებული თანხები უქმდება.

²⁵ როდესაც მიღებული საქონელი ან მომსახურება შეფასებულია გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულებით.

გაითვალისწინებდნენ უფლების მინიჭების თარიღზე, მათ შორის იმის ალბათობასაც, რომ მეორე მხარე გააუქმებდა თავის მონაწილეობას პროგრამაში.

შესაბამისად, საბჭომ დაასკვნა, როდესაც მეორე მხარე აუქმებს გარიგებას, აღიარებული ხარჯების გაუქმება და მომავალში ასაღიარებელი ხარჯების აღიარების შეწყვეტა შეუფერებელი იქნებოდა, რადგან შეუსაბამო იქნებოდა მიღებული საქონლის ან მომსახურების ღირებულების შეფასებასთან და უფლების მინიჭების თარიღის შეფასების მიდგომის ძირითად მიზანთან.

შემდგომში საბჭომ განიხილი საწარმოს გაეგრძელებინა უნდა თუ არა ხარჯების აღიარება ისე თითქოს გაუქმება არ მომხდარა ან დაეჩქარებინა დარჩენილი ხარჯების აღიარება(როგორც საწარმოს მიერ გაუქმების შემთხვევაში). კერძოდ, საბჭომ განიხილა მეორე მხარის მიერ გაუქმება განსხვავებულად უნდა აღრიცხულიყო საწარმოს მიერ გაუქმების შემთხვევასთან შედარებით თუ არა.

საბჭომ აღნიშნა, რომ ზოგიერთ შემთხვევაში იურიდიული, საგადასახადო ან სხვა ფაქტორები ართულებენ იმის იდენტიფიცირებას საწარმომ თუ მეორე მხარემ გააუქმა მეორე მხარის მონაწილეობა პროგრამაში.

საჭირო იქნებოდა შესაფერის ცალსახა კრიტერიუმები ამ მოვლენების იდენტიფიცირებისთვის. საბჭომ აღნიშნა, რომ მსგავსი კრიტერიუმები ამ ეტაპზე არ არსებობს, ხოლო მისი ჩამოყალიბება რთული იქნება და მოითხოვს გრძელვადიან პროცესს. საბჭო არ იყო დარწმუნებული, რომ ფინანსური ანგარიშგების პოტენციური გაუმჯობესება დააკომპენსირებდა იმ რესურსებს რასაც ეს პროექტი მოითხოვდა.

საბჭომ ასევე აღნიშნა, რომ ერთზე მეტი მეთოდის შემოღება გაუქმების აღრიცხვისთვის წახალისებდა საწარმოებს გარიგების ისეთი სტრუქტურა შეექმნათ, რათა მიეღწიათ სასურველი სააღრიცხვო შედეგისთვის, კერძოდ განსახვავებული მეთოდები(მაგ. ხარჯების დაჩქარებული აღრიცხვა ან ხარჯების აღიარების გაგრძელება) კმნიან მნიშვნელოვნად განსხვავებულ სააღრიცხვო შედეგებს.

შესაბამისად, საბჭომ გადაწყვიტა, რომ მეორე მხარის მიერ გაუქმება უნდა აღრიცხოს იგივენაირად, როგორც საწარმოს მიერ გაუქმების აღრიცხვის მოთხოვნაა.

გარიგების გაუქმება ან გადახდა მესამე მხარის მიერ

საბჭომ ასევე აღნიშნა, რომ გაუქმება ან გადახდა საწარმოს მიერ ეკონომიკურად ექვივალენტურია საწარმოს სახელით მესამე მხარის მიერ გაუქმების ან გადახდის და შესაბამისად ეს უკანასკნელი იგივენარად უნდა აღირიცხოს როგორც საწარმოს მიერ გაუქმება.

როდესაც საწარმო გადასაცემს ან აუქმებს წილობრივი ინსტრუმენტით განსაღვრულ წილობრივ გარიგებას, მან ასეთი გაუქმება ან გადახდა უნდა აღირიცხოს როგორც დაჩქარებული გადაცემა. საწარმო, შესაბამისად, აღიარებს ამ თანხას მოგება-ზარალში რომელიც აღიარდებოდა მიღებული მომსახურების სანაცვლოდ გადაცემის პერიოდის განმავლობაში.

მაგალითი. გადაცემის მომსახურების პირობა.

2011 წლის 1 იანვარს საწარმომ თავის 200 თანამშრომელს უფლება მიანიჭა თითოეულს 30 აქციის ოფციონზე. გადაცემის პირობაა, რომ თითოეული თანამშრომელი საწარმოში უნდა დარჩეს მომდევნო 3 წლის განმავლობაში. ოფციონის რეალური ღირებულება უფლების მინიჭების თარიღზე იყო 10ლ. საწარმოს შეფასებით თანამშრომლების 80% დარჩება სამი წლის განმავლობაში. შეფასების საფუძველზე, 2011 წლის განმავლობაში აღიარდა შემდეგი:

დ. შრომის ანაზღაურების ხარჯი 16'000

კ. კაპიტალის რეზერვი 16'000

2011 წლის შრომის ანაზღაურების ხარჯის აღრიცხვა.

$(30 \text{ ოფციონი} * 200 \text{ თანამშრომელი} * 80\% (\text{შეფასებით}) * 10\text{ლ} * 1/3)$

2012 წლის განმავლობაში წილობრივი გარიგება გაუქმდა რადგან ოფციონებზე ფული არ იყო.

გადაცემა დაჩქარდა და ნებისმიერი თანხა აღიარდა.

დ. შრომის ანაზღაურების ხარჯი 32'000

კ. კაპიტალის რეზერვი 32'000

2012 წლის შრომის ანაზღაურების აღრიცხვა.

$$(30 \text{ ოფციონი} * 200 \text{ თანამშრომელი} * 80\% * 10\text{ლ}) = 48'000 - 16'000 = 32'000$$

2.1.5. წილობრივი გადახდის გარიგებები ჯგუფის საწარმოებს შორის

ფასს 2-ში 2009 წელს განხორციელებული ცვლილება მოიცავდა გზამკვლევს რომელიც მანამდე მოცემული იყო IFRIC 11-ში (IFRIC 11 – ჯგუფი და საკუთარი გამოსყიდული აქციები გაუქმდა).

ჯგუფის საწარმოებს შორის განხორციელებული წილობრივი გადახდის გარიგებები, საწარმომ რომელიც იღებს საქონელს ან მომსახურებას, თავის ინდივიდუალურ ან ცალკე მდგომ ფინანსურ ანგარიშგებაში, უნდა აღრიცხოს ხარჯი როგორც ან წილობრივი ინსტრუმენტით ან ფულით განსაზღვრული წილობრივი გადახდა, იმის შეფასებით:

1. გადაცემული ჯილდოს ხასიათი; და
2. საკუთარი უფლებები და ვალდებულებები;

საწარმომ, რომელიც იღებს საქონელს ან მომსახურებას შეიძლება სხვა ოდენობა აღიაროს ვიდრე კონსოლიდირებულად ჯგუფმა ან ჯგუფის წევრმა სხვა საწარმომ რომელიც იხდის წილობრივი გარიგების ტრანზაქციისთვის.

საწარმომ უნდა აღრიცხოს ხარჯი როგორც წილობრივი ინსტრუმენტით განსაზღვრული (და მხოლოდ მაშინ გადააფასოს როდესაც გარიგების პირობები იცვლება)

როდესაც:

- გადაცემული სარგებელი (awards) არის მისი საკუთარი კაპიტალის ინსტრუმენტი; ან
 - საწარმოს არ აქვს ვალდებულება, აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ანგარიშსწორებაზე.
- სხვა დანარჩენ შემთხვევაში საწარმომ ხარჯი უნდა აღიცხოს როგორც ფულით განსაზღვრული გადახდა. შესაბამისად, საწარმომ უნდა აღიაროს ტრანზაქცია, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტით განსაზღვრული წილობრივი გადახდა მხოლოდ მაშინ თუ ის იხდის საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტით. (სხვა დანარჩენ შემთხვევაში ტრანზაქცია არის ფულით განსაზღვრული წილობრივი გადახდა). ჯგუფის ტრანზაქციები რომელიც

ეფუძნება გადახდის შეთანხმებებს რომელიც მოითხოვს წილობრივი ინსტრუმენტები გადაეცეს მომწოდებელს, საწარმო რომელიც ღებულობს საქონელს ან მოსმახურება უნდა აღრიცხოს წილობრივი გადახდის ხარჯი მიუხედავად გადახდის შეთანხმებისა.

მაგალითად არის შემთხვევები, როდესაც მშობლის კაპიტალის ინსტრუმენტი გადაეცემა შვილობილის თანამშრომლებს. ერთერთი ყველაზე ხშირი შემთხვევაა როდესაც, მშობლის აქციები კოტირებულია შვილობილის კი არა.(მშობელი მთლიანად ფლობს შვილობილს), და მშობელი კომპანიის აქციები არის ერთადერთი „ვალუტა“ რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს წილობრივ გარიგებაში. თუ გარიგება აღრიცხება როგორც წილობრივი ინსტრუმენტით განსაზღვრული წილობრივი გარიგება მშობელი კომპანიის კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში, შვილობილმა უნდა აღრიცხოს მიღებული საქონელი ან მოსმახურება წილობრივი ინსტრუმენტით განსაზღვრული წილობრივი გადახდა. მშობლის მიერ კაპიტალის კონტრიბუციაც ასევე აღიარდება შვილობილის მიერ.

თუ თანამშრომელი გადადის ერთი საწარმოდან მეორეში თითოეულმა უნდა შეაფასოს და აღიაროს გადაცემული წილობრივი ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება უფლების მინიჭების თარიღზე რაც იყო, თითოეულ საწარმოში მომუშავეს მიერ მუშაობის პერიოდის პროპორციულად. თუ კი გადაცემის პირობა გარდა გადაცემის პირობისა არ შესრულდა და წილობრივი გადახდის გარიგება გაუქმდა, თითოეული საწარმო აკორექტირებს მანამდე აღიარებულ კომპენსაციის ხარჯს.

მეორეს მხრივ თუ შვილობილი საწარმო ანიჭებს უფლებას თავის თანამშრომლებს მშობლის აქციებზე, ეს საწარმო ამას აღრიცხავს , როგორც ფულით განსაზღვრული წილობრივი გარიგება. ეს ნიშნავს რომ აღიარდება ვალდებულება და დაკორექტირდება ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

2.1.5.1 შიდაჯგუფური გადახდა^{26 27}

²⁶ [Timing of the recognition of intercompany recharges; January 2013.](#)

²⁷ [Timing of the recognition of intercompany recharges; Review of the tentative agenda decision; May 2013.](#)

2012 წლის აგვისტოში ფასს ინტერპრეტაციების კომიტეტმა მიიღო მოთხოვნა ფასს 2-ის ინტერპრეტაციასთან დაკავშირებით. კითხვა ეხებოდა აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ფარგლებში ჯგუფის საწარმოებს შორის განხორციელებულ გადახდას. რესპოდენტის მაგალითში, საერთაშორისო ჯგუფის მშობელი კომპანია უფლებას ანიჭებს შვილობილის დაქირავებულ მომუშავეებს აქციებზე დაფუძნებულ გადახდაზე. ჯილდოზე აგანრიშსწორების მოვალეობა მშობელს ეკისრება. ჯილდო დამოკიდებულია დაქირავებულების მიერ შვილობილისთვის მომსახურების გაწევაზე. ორივე, შვილობილი და მშობელი აღიარებს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ტრანზაქციას ფასს 2-ის შესაბამისად, გადაცემის პერიოდის განმავლობაში.

მეორეს მხრივ, მშობელმა ასევე ასევე დადო შვილობილებთან გადახდის შეთხმება, რომ ისინი მშობელს გადაუხდიან აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ღირებულებას, როდესაც მშობელი მოახდენს ანგარიშსწორებას შვილობილების თანამშრომლებთან. რესპოდენტის კითხვა მდგომარეობდა შემდეგში - როდის უნდა აღიარდეს ვალდებულება შიდაჯგუფურ გადახდასთან მიმართებით შვილობილების ფინანსურ ანგარიშგებაში:

- უფლების მინიჭების თარიღზე; ან
- ჯილდოს გადაცემის თარიღზე.

შიდაჯგუფური გადახდის აღრიცხვა არ იყო განხილული ფასს 2-ის თავდაპირველი მიმოხილვისას. ფასსიკ-ის 2006 წლის სექტემბრის განახლებებში აღნიშნულია:

„ფასსიკ-მა განიხილა ინტერპრეტაცია გამოეცა თუ არა, როგორ უნდა აღრიცხულიყო შიდაჯგუფური გადახდა, როდესაც შვილობილი უხდის მშობელს თავისი დაქირავებულებისათვის წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემისთვის.

ფასსიკ-მა გადაწყვიტა არ განეხილა ეს საკითხი, რადგან არ სურდა ზოგადად ინტერპრეტაციის მოქმედების სფეროს გაფართოება, შიდაჯგუფური გადახდების აღრიცხვასთან მიმართებით.“

აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ფარგლებში შვილობილების დაქირავებულებისთვის გადაცემული ჯილდოები აისახება მშობლის კაპიტალში. თავის მხრივ, შვილობილი აღიარებს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ხარჯს და შესაბამის ზრდას კაპიტალში

გადაცემის პერიოდის განმავლობაში. შიდაჯგუფური გადახდა, როდესაც განხორცილდება, აღრიცხება როგორც კრედიტი შიდაჯგუფურ ანგარიშებში და შესაბამისი შემცირება კაპიტალში. შვილობილების ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ამ აღრიცხვის წმინდა ეფექტი, ჯილდოს გადაცემის პერიოდის განმავლობაში, იქნება დებეტი მოგება-ზარალი და კრედიტი შიდაჯგუფური ვალდებულება.

თუმცა, დაქირავებულებისთვის მინიჭებული ჯილდოები ეფუძნება მოსმახურების პირობას და გადაცემის პერიოდი 3-დან 5 წლამდეა. თვითონ შიდაჯგუფური გადახდა არ ხდება მშობლის მიმართ, სანამ მშობლის წილობრივი ინსტრუმენტების გადაცემა არ მოხდება გადაცემის პერიოდის ბოლოს.

შესაბამისად, შიდაჯგუფური გადახდის აღიარების დროს ექნება მნიშვნელოვანი ეფექტი შვილობილის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაზე. თუ შიდაჯგუფური გადახდა აღიარდება გადაცემის პერიოდის განმავლობაში, ჯილდოს შეფასებული თანხა აღიარდება ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, შვილობილის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, როგორც ვალდებულება. თუ შიდაჯგუფური გადახდა არ აღიარდება მანამ, სანამ ჯილდოს გადაცემა არ მოხდება გადაცემის პერიოდის ბოლოს, ჯილდოს შეფასებული თანხა აისახება როგორც კაპიტალის ზრდა, სანამ ანგარიშსწორება არ მოხდება.

ფასს 2-ის მოთხოვნები

ფასს 2-ის აღიარების მოთხოვნები

ფასს 2-ს აღიარების ძირითადი პრინციპი არის ის, რომ უნდა აღიარდეს შესაბამისი ზრდა კაპიტალში ან ვალდებულება საქონლის ან მომსახურების მიღებისთანავე. მითითებები აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ტრანზაქციის აღიარებასთან დაკავშირებით მოცემულია 7-ე პარაგრაფში:

7 - „საწარმომ აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციის ფარგლებში მიღებული ან შეძენილი საქონელი ან მომსახურება მაშინ უნდა აღიაროს, როდესაც მიიღებს ამ საქონელს ან მომსახურებას. საწარმომ უნდა აღიაროს საკუთარი კაპიტალის შესაბამისი ზრდა, თუ

საქონელი ან მომსახურება მიღებულია აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციის ფარგლებში, რომელიც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებას ითვალისწინებს, ან ვალდებულება, თუ საქონელი ან მომსახურება შეძენილია აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციის ფარგლებში, რომელიც ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებას ითვალისწინებს.“

14-ე და 15-ე პარაგრაფებში აღნიშნულია, რომ მომსახურების მიღება ხდება გადაცემის პერიოდის განმავლობაში:

14 – „თუ გამოყოფილ წილობრივ ინსტრუმენტებზე დაუყოვნებლივ ხდება უფლების გადაცემა, მეორე მხარეს არ მოეთხოვება მომსახურების წინასწარგანსაზღვრული პერიოდის დამთავრება, რათა უპირობოდ უფლებამოსილი გახდეს ამ წილობრივი ინსტრუმენტების მიღებაზე. საწინააღმდეგო მტკიცებულების არარსებობის შემთხვევაში, საწარმომ უნდა მიიჩნიოს, რომ მიღებული აქვს მეორე მხარის მიერ გაწეული მომსახურება, როგორც წილობრივი ინსტრუმენტების ანაზღაურება. ამ შემთხვევაში, აქციებზე დაფუძნებულ გადახდაზე უფლების მინიჭების თარიღისთვის საწარმომ სრულად უნდა აღიაროს მიღებული მომსახურება და ასევე საკუთარი კაპიტალის შესაბამისი ზრდა.“

15 – „თუ გამოყოფილ წილობრივ ინსტრუმენტებზე უფლების გადაცემა არ ხდება მანამ, სანამ მეორე მხარე არ დაასრულებს მომსახურების წინასწარგანსაზღვრულ პერიოდს, საწარმომ უნდა მიიჩნიოს, რომ მეორე მხარის მიერ წილობრივი ინსტრუმენტების სანაცვლოდ გასაწევ მომსახურებას მომავალში მიიღებს, უფლების გადაცემის პერიოდის განმავლობაში. საწარმომ ეს მომსახურება უნდა ასახოს უფლების გადაცემის პერიოდის განმავლობაში მეორე მხარის მიერ მომსახურების გაწევის შესაბამისად და, ამასთან, აღიაროს საკუთარი კაპიტალის შესაბამისი ზრდა.“

შიდაჯგუფური ტრანზაქციები

ფასს 2 განახლდა 2009 წლის ივნისში, ჯგუფის საწარმოებს შორის დადებული აქციებზე დაფუძნებული გადახდის აღრიცხვის ნათელსაყოფად. მიმოხილვა მოიცავდა ზოგიერთ ცვლილებას, რომელიც მანამდე გამოცემულ იყო როგორც ფასიკ-ის ინტერპრეტაცია 11

„ფასს 2 ჯგუფი და საკუთარი გამოსყიდული აქციები“. ფასიკ-ის ინტერპრეტაცია 11 ჩაანაცვლა განახლებულმა ფასს 2-მა.

ფასს 2-ის მოთხოვნა შიდაჯგუფურ ტრანზაქციებთან მიმართებით კომპლექსურია. იმისათვის, რომ გავიგოთ ამ მოთხოვნების ინტერპრეტაციების განსხვავებების საფუძველი, საჭიროა ამ სტანდარტის რამოდენიმე პარაგრაფის დეტალური გათვალისწინება.

მოქმედების სფერო

3ა და დს 22დ პარაგრაფებში ნათალდაა აღნიშნული, რომ ჯგუფის აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგებები ფასს 2-ის მოქმედების სფეროშია - იმის მიუხედავად, რომ მომსახურებას იღებს ჯგუფის ერთი საწარმოს, ხოლო ანგარიშსწორებას ახორციელებს ჯგუფის მეორე საწარმო.

3ა. აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციები შეიძლება დაიფაროს ჯგუფის სხვა საწარმოს მიერ (ან ჯგუფის რომელიმე საწარმოს აქციონერის მიერ) იმ საწარმოს სახელით, რომელიც იღებს ან იძენს საქონელს ან მომსახურებას. მე-2 პუნქტი ეხება იმ საწარმოსაც:

ა) რომელიც იღებს საქონელს ან მომსახურებას და იმავე ჯგუფის სხვა საწარმოს (ან ჯგუფის რომელიმე საწარმოს აქციონერს) გააჩნია აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციის ანგარიშსწორების ვალდებულება; ან

ბ) რომელსაც გააჩნია აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციის ანგარიშსწორების ვალდებულება და იმავე ჯგუფის სხვა საწარმო იღებს საქონელს ან მომსახურებას.

იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ეს ოპერაცია საწარმოსთვის მიწოდებული საქონლის ან მომსახურების ანაზღაურებისგან აშკარად განსხვავებულ სხვა მიზანს ემსახურება.

2009 წლის ივნისში გამოცემულ ცვლილებებზე მუშაობის დასრულებისას, საბჭომ კიდევ ერთხელ დაადასტურა ამ ცვლილებებთან დაკავშირებული თავისი მიზანი, კერძოდ, ის, რომ საქონლის ან მომსახურების მიმღებმა საწარმომ ჯგუფის წილობრივი გადახდის გარიგებები უნდა ასახოს ფასს 2-ის შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, ფასს 2 მაშინაც გამოიყენება, როდესაც საქონლის ან მომსახურების მიმღებს საწარმოს არა აქვს ანგარიშსწორების ვალდებულება და ასევე იმის მიუხედავად მომწოდებლებთან ანგარიშსწორება წილობრივი ისტრუმენტებით ხდება თუ ფულით. ფასს 2-ში ჯგუფის აქციებზე დაფუძნებული

გარიგებებთან მიმართებით შემდგომი მითითებების საჭიროების თავიდან აცილების მიზნით, საბჭომ გადაწყვიტა შეეცვალა ზოგიერთი ტერმინთა განმარტება და 3-ე პარაგრაფი ჩაენაცვლებინა 3-ე პარაგრაფით, რათა ნათლად აღენიშნა ამ ტრანზაქციებთან დაკავშირებული პრინციპები.

სპეციფიკური მითითებები შიდაჯგუფურ გადახდასთან მიმართებით

43დ პარაგრაფში აღნიშნულია, რომ ჯგუფის საწარმოს შორის შიდაჯგუფური გადახდების შემთხვევაში, მომსახურების მიმღები საწარმოს მიერ(ამ შემთხვევაში შვილობილი) ტრანზაქცია უნდა შეფასდეს როგორც აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაცია წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით, ფასს 2.43ბ-ს შესაბამისად:

43დ. ჯგუფის ზოგიერთი ოპერაცია გადახდის ისეთ სისტემას ითვალისწინებს, რომლის თანახმად ჯგუფის ერთმა საწარმომ უნდა გადაუხადოს მეორე საწარმოს იმისათვის, რომ იგი საქონლის ან მომსახურების მომწოდებლებს უხდის აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციის მეშვეობით. ასეთ შემთხვევაში, საქონლის ან მომსახურების მიმღებმა საწარმომ აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაცია უნდა ასახოს 43ბ პუნქტის შესაბამისად, შიდაჯგუფური გადახდის წესების მიუხედავად.

ზოგიერთმა ამ პარაგრაფს ისეთი ინტერპრეტაცია გაუკეთა თითქოს შიდაჯგუფური გადახდის ტრანზაქციები ფასს 2-ის მოქმედების სფეროში არაა. პერსონალის აზრით, ამ ტრანზაქციის დაკავშირება 43ბ პარაგრაფთან იმისათვის ხდება, რომ დავრწმუნდეთ ეს ტრანზაქცია უნდა შეფასდეს, როგორც აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაცია წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით, იმის მიუხედავად, რომ ეს ტრანზაქცია შვილობილისთვის იყოს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაცია ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით:

43ბ. საქონლის ან მომსახურების მიმღებმა საწარმომ მიღებული საქონელი ან მომსახურება უნდა აღიაროს როგორც წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაცია, როდესაც:

ა) გადაცემული ჯილდო თვითონ საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებია; ან

ბ) საწარმოს არა აქვს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციისთვის ანგარიშსწორების ვალდებულება.

საწარმომ წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ამგვარი ოპერაცია შემდგომში ხელახლა უნდა შეაფასოს 19-21-ე პუნქტების შესაბამისად, მხოლოდ უფლების გადაცემის არასაბაზრო პირობებში მომხდარი ცვლილებების გასათვალისწინებლად. ყველა სხვა შემთხვევაში, საწარმომ, რომელიც საქონელს ან მომსახურებას იღებს, მიღებული საქონელი ან მომსახურება უნდა შეაფასოს, როგორც აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაცია, ფულადი სახსრებით ანგარიშსწორებით.

მშობლის მიერ შენატანების განხორციელება

ბ53 პარაგრაფში ნათლადაა აღნიშნული, რომ ამ ხარჯთან მიმართებით, შვილობილმა უნდა აღიაროს შესაბამისი ზრდა კაპიტალში, როგორც მშობლის მიერ განხორციელებული შენატანი, როდესაც შვილობილს არ მოეთხოვება წილობრივი ინსტრუმენტებით უზრუნველყოფა:

ბ53. შვილობილ საწარმოს არა აქვს თავისი დაქირავებული პირების უზრუნველყოფის ვალდებულება მშობელი საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტებით. ამგვარად, 43ბ პუნქტის შესაბამისად, შვილობილმა საწარმომ თავისი დაქირავებული პირებისგან მიღებული მომსახურება უნდა შეაფასოს წილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაციებისთვის დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად და საკუთარი კაპიტალის შესაბამისი ზრდა აღიაროს, როგორც მშობელი საწარმოს მიერ წილის შეტანა.

უნდა აღინიშნოს, რომ ეს მაგალითი არ გულისხმობს შიდაჯგუფური გადახდის ტრანზაქციას.

შიდაჯგუფური ტრანზაქციების მოთხოვნების ეფექტი

ამ განსხვავებული მოთხოვნების შედეგი არის ის, რომ:

- A. შვილობილი აღიარებს ხარჯს მოგება-ზარალში და შესაბამის ზრდას კაპიტალში, როგორც მშობლის მიერ განხორციელებული შენატანი(ბ53);
- B. მშობელი აღიარებს კაპიტალში ზრდას ფასს 2.7 პარაგრაფის შესაბამისად, ანალოგიურად როგორც შვილობილის ფინანსურ ანგარიშგებაში, დებეტის შესაბამისი გატარება იქნება შვილობილში განხორციელებული შენატანი.

შიდაჯგუფურ გადახდასთან დაკავშირებით არსებული გამონაკლისი

როდესაც ფასიკ-ის 11 ინტერპრეტაცია გამოიცა 2006-ში, ინტერპრეტაციებსი კომიტეტმა განიხილა შიდაჯგუფური გადახდის აღრიცხვა უნდა ჩართულიყო თუ არა ამ ინტერპრეტაციაში. ეს საკითხი გამოირიცხა ფასიკ 11-დან რადგან, კომიტეტს არ სურდა ზოგადად შიდაჯგუფურ გადახდებთან მიმართებით გამოეცა ინტერპრეტაცია და საბჭომაც მხარი დაუჭირა კომიტეტის ამ რეკომენდაციას.

პერსონალის მიერ განხილული სააღრიცხვო მიდგომები

პერსონალმა შიდაჯგუფურ გადახდასთან მიმართებით ოთხი სააღრიცხვო მიდგომა განიხილა:

- ურთიერთდაკავშირებული ტრანზაქციების მიდგომა;
- ვალდებულების მიდგომა;
- კაპიტალის განაწილების მიდგომა; და
- შესრულების ხელშეკრულების მიდგომა.

ურთიერთდაკავშირებული ტრანზაქციების მიდგომა

ამ მიდგომის მიხედვით, გადახდა დაკავშირებულია აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგებასთან, რადგან გადახდის თანხა ეფუძნება მშობლის მიერ შვილობილის

დაქირავებულებთან დადებულ აქციებზე დაფუძნებულ გადახდას. გადახდა აღიარდება გადაცემის პერიოდის განმავლობაში, დაქირავებულების მიერ მომსახურების გაწევის პარალელურად ფასს 2.7 პარაგრაფის მიხედვით.

ვალდებულების მიდგომა

მშობლის მიმართ შვილობილის ვალდებულება უნდა აღიარდეს ბასს 37-ის შესაბამისად. თუ ამ მიდგომას გამოვიყენებთ არ იარსებებს მიმდინარე მოვალეობა, მანამ სანამ ყველა გადაცემის პირობა არ დაკმაყოფილდება და არ იქნება მოასლოდნელი რომ დაქირავებულები გამოიყენებენ ოფციონებს. ეს შეიძლება არ მოხდეს მანამ, სანამ გადახდა არ განხორციელდება მშობელზე.

კაპიტალის განაწილების მიდგომა

რადგან ბ53 პარაგრაფში აღნიშნულ მაგალითში აკრედიტებს აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ტრანზაქციას კაპიტალში, მშობელზე გადახდა განიხილება როგორც კაპიტალის განაწილება. განაწილება მხოლოდ მაშინ აღიარდება როდესაც არსებობს მიმდინარე მოვალეობა, ამ შემთხვევაში, მოვალეობა პირობითია და დამოკიდებულია იმაზე დაქირავებულები გამოიყენებენ თუ არა ოფციონებს. მშობელზე გადახდა არ აღიარდება შვილობილის მიერ სანამ ჯილდო არ იქნება გამოყენებული.

შესრულების ხელშეკრულების მიდგომა

რესპოდენტს ჰქონდა საკუთარი შეხედულება შიდაჯგუფურ გადახდის აღიარებასთან დაკავშირებით. რესპოდენტის აზრით შეთანხმება არის შესრულების ხელშეკრულება და არ უნდა აღიარდეს მანამ, სანამ ერთი მხარე მაინც არ შეასრულებს - ან მშობელი გამოუშვებს აქციებს ან შვილობილი გადაუხდის მშობელს. რესპოდენტი მითითებას აკეთებს კონცეპტუალურ საფუძვლებზე, რომ ვალდებულება მხოლოდ მაშინ უნდა აღიარდეს როდესაც ერთი მხარე მაინც ასრულებს საკუთარ მოვალეობას:

4.46 - პრაქტიკაში ის სახელშეკრულებო ვალდებულებები, რომლებიც არ შესრულებულა (მაგალითად, თუ მარაგი შეკვეთილია, მაგრამ ჯერ არ არის მიღებული), არ აისახება

ფინანსურ ანგარიშგებაში, როგორც ვალდებულებები. მაგრამ ზოგჯერ ასეთმა ვალდებულებამ შეიძლება დააკმაყოფილოს ვალდებულების განმარტება და აღიარების კრიტერიუმები. ასეთ გამონაკლის შემთხვევაში, შესაძლებელია მათი აღიარება. ცხადია, ვალდებულების აღიარება გამოიწვევს მასთან დაკავშირებული აქტივების ან ხარჯების აღიარებასაც.

ფასს 2-ის შესაბამისად, შიდაჯგუფური ტრანზაქციების აღრიცხვისას არსებობს ორი შესაძლო შეუსაბამობა. ეს ორი შეუსაბამობა უკავშირდება:

- მომსახურების მიმღები და ანგარიშსწორების ვალდებულების მქონე საწარმოების ინდივიდუალურ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარებული ელემენტები; და
- მომსახურების მიმღები და ანგარიშსწორების ვალდებულების მქონე საწარმოების მიერ ამ ტრანზაქციების შეფასება.

ზემოთ განხილული ოთხი მიდგომა პერსონალმა განიხილა და უპირატესობა მიანიჭა **ურთიერთდაკავშირებული ტრანზაქციების მიდგომას.**

ამ შეხედულების მხარდამჭერები ფიქრობენ, რომ აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაცია და გადახდის ტრანზაქცია ნათლად დაკავშირებულია, რადგან თანხა რომელიც შვილობილმა მშობელს უნდა გადაუხადოს ეფუძნება აქციებზე დაფუძნებულ გარიგების ოპერაციას. ამ შეხედულების მიხედვით აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ხარჯის და მშობელზე გადასახდელი თანხის აღიარების დრო ერთი უნდა იყოს.

პერსონალი არ ეთანხმება იმ მოსაზრებას თითქოს 43დ პარაგრაფი გამორიცხავს შიდაჯგუფურ გადახდას ფასს 2-ის მოქმედების სფეროდან, მიუხედავად იმისა, რომ მითითებები არ არის სტანდარტში აღრიცხვაზე.

დამატებით მნიშვნელოვანია, რომ შვილობილის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებამ შესაფერისად ასახოს შვილობილის ფინანსური მდგომარეობა. კონტრინტუიციურია ხარჯის აღიარება დარიცხვის პრინციპით, ხოლო მშობელზე გადახდა საკასო პრინციპით. აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ხარჯის მოვალეობის ასახვა როგორც კაპიტალის

ზრდა, დაკავშირებული გადახდის კორექტირების აღიარების გარეშე ადეკვატურად არ ასახავს შვილობილის ვალდებულებებს მის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

პერსონალმა ფასსიკ-ს რეკომენდაციით მიმართა თავისი დღის წესრიგისთვის დაემატებინა ეს საკითხი და შესთავაზა, რომ ურთიერთდაკავშირებული ტრანაქციების მიდგომა საუკეთესო მიდგომა იყო.

ფასსიკ-მა გადაწყვიტა ეს საკითხი დღის წესრიგისთვის არ დაემატებინა ეს საკითხი, რადგან შიდაჯგუფური გადახდის თემა ძალიან ფართო იყო. ამონარიდი ფასსიკ-ის 2013 წლის იანვრის განახლებიდან:

„ჩატარებულმა გამოკითხვამ ცხადყო, რომ განსხვავებული მიდგომები არსებობს პრაქტიკაში ამ საკითხთან მიმართებით. ზოგიერთის აზრით გადახდა და აქციებზე დაფუძნებული გადახდის ოპერაცია დაკავშირებულია და ორივე უნდა აღიარდეს უფლების მინიჭების თარიღიდან გადაცემის პერიოდის განმავლობაში. სხვები ფიქრობენ, რომ გადახდა ცალკე ტრანაქციაა და უნდა აღიარდეს ვალდებულების, კაპიტალის განაწილების ან შესრულების ხელშეკრულების ანალოგიურად.

შიდაჯგუფური გადახდის ტრანაქციის აღრიცხვის განხილვისას, ფასსიკ-ი შეწუხებული იყო რადგან საკითხი ძალიან ფართო იყო. კომიტეტის აზრით ამ საკითხის გადაჭრა მოითხოვდა შიდაჯგუფური გადახდის შეთანხმებები ზოგადად განხილულიყო საერთო კონტროლის კონტექსტში და ნებისმიერ გამოტანილ დასკვნას, შესაძლოა მოჰყოლოდა გაუთვალისწინებელი შედეგები სხვა ტიპის შიდაჯგუფური ტრანაქციების მიდგომასთან მიმართებით. რადგან არსებულ სტანდარტებში და კონცეპტუალურ საფუძვლებში არ არსებობს მითითებები შიდაჯგუფურ ტრანაქციებთან მიმართებით ფასსიკ-ი მიიჩნევს, რომ ისინი ვერ შეძლებენ ამ საკითხის ეფექტურად გადაჭრას. ზემოთ განხილული მიზეზების გამო კომიტეტმა გადაწყვიტა არ დაემატებინა ეს საკითხი თავისი დღის წესრიგისთვის.“

3. პრაქტიკული მაგალითი

2015 წლის ივნისში მშობელი საწარმოს სამეთვალყურეო საბჭომ დაამტკიცა, შვილობილის საწარმოს უმაღლესი აღმასრულებელი ხელმძღვანელობის და საშუალო რგოლის მენეჯერების ანაზღაურების სქემა. გადასაცემი აქციების მაქსიმალური რაოდენობა 1'000'000 ერთეული. სქემის მიხედვით თითოეულ წელს, წინასწარ განსაზღვრული საქმიანობის პირობების საფუძველზე, გარკვეული რაოდენობის აქციები გადაეცემათ დაქირავებულ მომუშავეებს. საქმიანობის მახასიათებლება იყოფა ორ ჯგუფად i) კორპორაციული და ii) ინდივიდუალური. კორპორაციული საქმიანობის მაჩვენებლები ძირითადად უკავშირდება მოგების მაჩვენებლის მიღწევას, ეფექტიანობას და სამეთვალყურეო საბჭოს მიერ დაწესებულ პორტფელის ხარისხობრივ ინდიკატორებს. ინდივიდუალური საქმიანობის ინდიკატორები ინდივიდუალურ საფუძველზე დგინდება და მის მიხედვით განისაზღვრება ინდივიდუალურად გადასაცემი აქციების ოდენობა. უმაღლესი მენეჯმენტი ასევე მიიღებს აქციების ფიქსირებულ რაოდენობას. უფლება მინიჭებული აქციები ექვემდებარება მომსახურების პირობას და სანამ გადაეცემა, ასევე უფლება აქვთ დივიდენდების მიღებაზე, თუმცა არა აქვთ ხმის უფლება და მესამე მხარეზე გადაცემა დაუშვებელია.

მომსახურების პირობა გულისხმობს სამუშაოდ დარჩენას სანამ საკუთრებაში არ გადაეცემათ უფლებამინიჭებული აქციები. აქციები საკუთრებაში გადაცემა დაიწყება 2017 წლის მარტიდან და გაგრძელდება 2022 წლის მარტამდე. შესაბამისად თითოეულ ტრანშს თავისი გადაცემის პერიოდი აქვს. ამ სქემის მიხედვით მთლიანი გადაცემის პერიოდი გრძელდება 2022 წლის მარტამდე.

უფლების მინიჭების თარიღად განისაზღვრა 2015 წლის 16 ივნისი. უფლების მინიჭების თარიღზე აქციის რეალური ღირებულებაა 24.64ლ. შვილობილის დაქირავებულ მომუშავეებს მშობელი საწარმოს აქციებზე უფლებას ანიჭებს მშობელი კომპანია. გადაცემული აქციების ღირებულება შვილობილმა მშობელს უნდა გადაუხადოს.

დაშვებები რომლებიც გადახედვას არ ექვემდებარება		
უფლების მინიჭების თარიღის რეალური ღირებულება	11	ერთი აქციის საბაზრო ღირებულება უფლების მინიჭების თარიღზე(06/16/2015)
უფლების მინიჭების თარიღზე გაცვლითი კურსი(ლარი/დოლარი)	2.2399	ლარი დოლარის გაცვლითი კურსი 2015 წლის 16 ივნისის მდგომარეობით
უფლების მინიჭების თარიღზე რეალური ღირებულება ლარში	24.64	

იურიდიულად გადაცემის გრაფიკი									
აქციების რაოდენობა	2015 მარტი	2016 მარტი	2017 მარტი	2018 მარტი	2019 მარტი	2020 მარტი	2021 მარტი	2022 მარტი	სულ
გადაცემის თვეები	0	0	22	34	46	58	70	82	
2015 ფისკალური წელი	-	-	10,000	10,000	80,000	-	-	-	100,000
2016 ფისკალური წელი	-	-	-	20,000	20,000	160,000		-	200,000
2017 ფისკალური წელი	-	-	-	-	30,000	30,000	240,000	-	300,000
2018 ფისკალური წელი	-	-	-	-	-	40,000	40,000	320,000	400,000
ჯამი	-	-	10,000	30,000	130,000	230,000	280,000	320,000	1,000,000

საანგარიშგებო პერიოდი	აქციების რაოდენობა წლების მიხედვით						აქციების რაოდენობა წლის განმავლობაში მოლოდინების ცვლილების არასებობის შემთხვევაში	საქმიანობის პირობებით და მოსამხურების პირობით დაკორექტირებული აქციების რაოდენობა	წლიური ხარჯი ლარში მოლოდინების ცვლილების არასებობის შემთხვევაში	ფაქტიური ხარჯი
	2017 მარტი	2018 მარტი	2019 მარტი	2020 მარტი	2021 მარტი	2022 მარტი				
12/31/2015	3,182	6,176	19,783	27,759	28000	27,317	112,217	102,456	2,764,893	2,524,403
12/31/2016	5,455	10,588	33,913	47,586	48000	46,829	192,371	154,998	4,739,817	3,818,980
12/31/2017	1,364	10,588	33,913	47,586	48000	46,829	188,280	187,340	4,639,022	4,615,852
12/31/2018	-	2,647	33,913	47,586	48000	46,829	178,976	168,976	4,409,761	4,163,383
12/31/2019	-	-	8,478	47,586	48000	46,829	150,894	-	3,717,856	-
12/31/2020	-	-	-	11,897	48000	46,829	106,726	-	2,629,607	-
12/31/2021	-	-	-	-	12000	46,829	58,829	-	1,449,488	-
12/31/2022	-	-	-	-	-	11,707	11,707	-	288,455	-
სულ	10,000	30,000	130,000	230,000	280,000	320,000	1,000,000	613,770	24,638,900	15,122,618

ყოველი წლის ბოლოს შვილობილი აღიარებს მიღებულ მომსახურებას ხარჯად და შესაბამის ზრდას კაპიტალში. ამის პარალელურად კაპიტალში აღიარებულ თანხას აკორექტირებს მშობელზე გადასახდელი ოდენობით.

მიღებული მომსახურების ხარჯად აღიარება 2015 წლისთვის:

დ. შრომის ანაზღაურების ხარჯი	2,524,403
კ. აქციებზე დაფუძნებული გადახდის რეზერვი	2,524,403

	აქციების ღირებულება წლების მიხედვით	აქციების რაოდენობა წლის განმავლობაში	ვალდებულება მშობლის მიმართ
2015	41	102,456	4,181,824
2016	47	154,998	7,332,135
2017	61	187,340	11,476,214
2018	52	168,976	8,732,597
2019	-	-	-
2020	-	-	-
2021	-	-	-
2022	-	-	-
		925,325	31,722,770

მშობლის მიმართ ვალდებულების აღიარება 2015 წლისათვის:

დ. აქციებზე დაფუძნებული გადახდის რეზერვი	4,181,823.60
კ. ვალდებულება მშობლის მიმართ	4,181,823.60

2018 წლის მდგომარეობით უფლების მინჭების თარიღზე შეფასებული მიღებულმა მომსახურება მთლიანად შეადგინა 15,122,618 ლ, ხოლო მშობლის მიმართ ვალდებულებამ 31,722,769.84 ლ.

დასკვნები

ფასს 2-ი კომპლექსური და რთული სტანდარტია. მისი ძირითადი მიზანია მიღებული საქონლის და მომსახურების აღრიცხვაში მდგომარეობს. რადგან ზოგადად წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვებისას წმინდა აქტივებს ის ცვლის რისი მიღებაც ხდება გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტების სანაცვლოდ საბჭომ გადაწყვიტა, რომ წილობრივი ინსტრუმენტი განსაზღვრული აქციებზე დაფუძნებული გადახდისას უნდა აღირიცხოს ის რაც წმინდა აქტივებს ცვლის, ანუ მიღებული საქონელი და მომსახურება. ფასს 2-ის მოქმედების სფერო ფართოა და არ მოიცავს მხოლოდ დაქირავებულ მომუშავეებთან დადებულ გარიგებებს, არამედ მოიცავს ყველა გარიგებას რომლის დროსაც მიღებული საქონლის ან მომსახურების სანაცვლოდ წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვება ხდება, ან ფულით ანგარიშსწორება რაც ეფუძნება წილობრივი ინსტრუმენტების ფასს.

ფასს 2-ი ეხება ყველა საწარმოს. არ არსებობს გამონაკლისი კერძო ან მცირე საწარმოებისთვის. უფრო მეტიც შვილობილები რომლებიც იყენებ მშობლის ან შვილობილის წილობრივ ინსტრუმენტებს მიღებული საქონლის ან მომსახურების სანაცვლოდ ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროშია.

არსებობს ორი გამონაკლისი მოქმედების სფეროსთან მიმართებით:

- პირველი, წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვება საწარმოთა გაერთიანების დროს უნდა აღირიცხოს ფასს 3 „საწარმოთა გაერთიანება“ -ს შესაბამისად. თუმცა შეძენილი საწარმოს დაქირავებულ მომუშავეებთან დადებული აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგებების ფასს 2-ის მოქმედების სფეროშია.
- მეორე, ფასს 2-ი არ ეხება აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგებებს, რომელიც ბასს 32 „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა“, ან ფასს 9 „ფინანსური ინსტრუმენტები“-ს მოქმედების სფეროშია

შიდაჯგუფური ტრანზაქციები, როდესაც შვილობილი თავის დაქირავებული მომუშავეებისათვის მშობლის მიერ გადაცემული აქციების ღირებულებას უხდის მშობელს ფასს 2-ის მოქმედების სფეროშია როგორც ზემოთ იყო განხილული, თუმცა სტანდარტი არ იძლევა მითითებებს თუ

როგორ უნდა აღირიცხოს შიდაჯგუფური გადახდა. სამართლიანი წარდგენის პრინციპიდან გამომდინარე, შიდაჯგუფური გადახდის ტრანზაქცია და აქციებზე დაფუძნებული გადახდის გარიგება ურთიერთდაკავშირებული ტრანზაქციებია, აქედან გამომდინარე, მიღებული მომსახურების და შესაბამისი კაპიტალში ზრდა უნდა დაკორექტირდეს მშობლის მიმართ ვალდებულებით.

გამოყენებული ლიტერატურა

1. ფასს 2 აქციებზე დაფუძნებული გადახდა;
 - 1.2 მითითებები დანერგვაზე
 - 1.3 მითითებები გამოყენებაზე
 - 1.4 დასკვნის საფუძვლები
2. [IFRS 2 Share-based Payment: Definition of 'vesting conditions' - სადისკუსიო დოკუმენტები](#);
3. [IFRS 2 Share-based Payment: Timing of the recognition of intercompany recharges - სადისკუსიო დოკუმენტები](#);
4. [Vesting Conditions and Cancellations - სადისკუსიო დოკუმენტი](#);
5. IFRS 2016 interpretation and application of international financial reporting standards – WILEY;
6. [IFRS 2 Share-based Payment: Classification of share-based payment transactions with net settlement features](#);
7. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები(ლექციების კურსი);
8. International GAAP 2014; Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting standards; The International Financial Reporting Group of EY;
9. [IFRS 2 — Share-based Payment; IAS PLUS](#);
10. [Share-based payments; KPMG handbook](#);
11. [IFRS 2 – Share-based payment; the essential guide](#);
12. [IFRS 2 Share-based Payment](#);
13. [IFRS 2 Share-based payment](#);
14. [Accounting for share-based payments IFRS 2; PWC](#);
15. [IFRS 2 – Share-based payments](#);
16. [Accounting for share-based payments under IFRS 2 - the essential guide; EY](#);
17. [IFRS 2 sharebased payments](#);
18. [Sharebased payment](#);
19. [IFRS 2 Share-based Payment; IFRSCommunity](#);