

# აქტივების გაუფასურების შეფასების საკითხები

## ნადეჟდა კვატაშიძე

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი, ასოცირებული პროფესორი  
ივ.ჯავახიშვილის სახ. თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

## ანჟელი ხორავა

უფროსი მასწავლებელი  
ივ.ჯავახიშვილის სახ. თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

## ზაინაბ გობრიჭიანი

უფროსი მასწავლებელი  
ივ.ჯავახიშვილის სახ. თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების კონცეპტუალური საფუძვლების თანახმად, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული აქტივების ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს მათგან მომავალში მისაღები ეკონომიკური სარგებლის დღევანდელ ღირებულებას. აქტივების შესახებ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას შესაბამისი ინფორმაციის წარდგენის მიზნებიდან გამომდინარე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) საბჭოს მიერ შემუშავებულია აქტივების გაუფასურების კონცეფცია. ამ კონცეფციის მთავარი მიზანია აქტივების გაუფასურების იდენტიფიცირება და შეფასება, როგორცაა: აქტივებიდან მომავალში მისაღები ეკონომიკური სარგებლის ცნება და შეფასების მეთოდოლოგია; აქტივების გაუფასურების იდენტიფიცირება და ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

*საკვანძო სიტყვები:* ფულადი ნაკადების წარმომქმნელი ერთეული; გამოყენების ღირებულება; გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება; ანაზღაურებადი ღირებულება; გაუფასურების ზარალი.

ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების თანახმად, ანგარიშგებაში ასახული აქტივების ღირებულება უნდა ასახავდეს იმ ეკონომიკურ სარგებელს, რომლის მიღებას მოელოს საწარმო მომავალში ამ აქტივებიდან. აქტივებში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი არის აქტივების უნარი (შესაძლებლობების პოტენციალი), ხელი შეუწყოს, პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემოსვლას საწარმოში. აქტივებში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი საწარმოში სხვადასხვა გზით შემოდის. კერძოდ, გამოყენება ცალკე ან სხვა აქტივებთან ერთად, საქონლის წარმოებისა და მომსახურების გაწევის პროცესში; გაცვლით სხვა აქტივზე; გამოყენებით ვალდებულების დასაფარავად; განაწილებით საწარმოს მესაკუთრეთა შორის [1, მ.4.8-4.10]. შესაძლებელია გარკვეულ ვითარებაში აქტივებიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღება უფრო გამართლებული იყოს არა მათი გამოყენებით, არამედ გასვლით. ამდენად, საწარმო აფასებს თუ რა გზით არის შესაძლებელი აქტივებიდან მაქსიმალური სარგებლის მიღება - ექსპლუატაციით თუ გასვლით.

აქტივის გამოყენებით მიღებულ ეკონომიკურ სარგებელს ასახავს მისი გამოყენების ღირებულება, რომელიც არის აქტივიდან ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება. აქტივის გასვლით მიღებულ ეკონომიკურ სარგებელს ასახავს აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება. რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, შეფასების თარიღისათვის ბაზრის მონაწილეებს შორის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს [2,მ.9]. ამ ორ მაჩვენებელთა შორის უდიდესი სიდიდე არის ანაზღაურებადი ღირებულება. ანაზღაურებადი ღირებულება ასახავს მაქსიმალურ სარგებელს, რომლის მიღება შესაძლებელია აქტივიდან.

აქტივების ღირებულება მუდმივად იცვლება მაკროეკონომიკური ფაქტორების შედეგად და ამდენად, ფინანსური ანგარიშგებაში აქტივების ღირებულების შესახებ რეალური ინფორმაციის წარსადგენად, აქტივები მოწმდება გაუფასურებაზე. შემოწმების მიზანია იმის დადგენა, შემცირდა თუ არა აქტივების ფიზიკური და ეკონომიკური პოტენციალი, აქვს თუ არა ადგილი გაუფასურებას და შედეგად, აქტივები არ უნდა აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტი თანხით.

ამ მიზნით ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმომ უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მინიშნება აქტივის გაუფასურების შესახებ. ასეთის არსებობის შემთხვევაში, საწარმო ვალდებულია შეაფასოს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.

აქტივი ჩაითვლება გაუფასურებულად თუ მისი საბალანსო ღირებულება აღმოჩნდება ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტი. წინდახედულების პრინციპის თანახმად, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული აქტივის

საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს საწარმოს მიერ მისგან მისაღებ ეკონომიკურ სარგებელს. ასეთის დადასტურების შემთხვევაში აღიარდება გაუფასურების ზარალი - თანხა, რომლითაც აქტივის, ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის, საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას (ნ.კვატაშიძე, 2017) [3, გვ. 257].

აქტივის გაუფასურების დასადგენად განისაზღვრება ანაზღაურებადი ღირებულება, რომლის შეფასება მოითხოვს ორი მაჩვენებლის: აქტივის (ან იგივე ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული) გამოყენების ღირებულებისა და გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრას. თუმცა, ბასს 36-ით - „აქტივების გაუფასურება“, ყოველთვის არ არის აუცილებელი განისაზღვროს ორივე სიდიდე. ამდენად, სტანდარტი იძლევა შემდეგ რეკომენდაციებს:

- თუ აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება, ან მისი გამოყენების ღირებულება მეტია მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე, აქტივი არ არის გაუფასურებული და არ არსებობს მეორე სიდიდის შეფასების აუცილებლობა [4, მ.19];
- იმ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, აქტივის გამოყენების ღირებულება შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებად [4, მ. 21];
- გასვლას დაქვემდებარებული აქტივებისათვის ანაზღაურებად ღირებულებად ჩაითვლება გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება.
- აქტივის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების შესაფასებლად, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს შემდეგი:
- აქტივის გაყიდვის ბოლო გარიგების ფასი, იმ პირობით, რომ პერიოდში გარიგების თარიღიდან შეფასების თარიღამდე, არ მომხდარა არსებითი ეკონომიკური ცვლილებები;
- მოცემული აქტივის აქტიური ბაზრის არსებობის შემთხვევაში - საბაზრო ფასი. [5, p.3].

გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების შეფასებისას, ბასს 36-ის - „აქტივების გაუფასურება“ თანახმად, გამოირიცხება აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები, გარდა იმ დანახარჯებისა, რომლებიც უკვე აღიარდა ვალდებულებად [4,მ.28]. ამგვარ დანახარჯებს მიეკუთვნება: იურიდიული დანახარჯები, მოსაკრებლები იურიდიული დოკუმენტების გაფორმებაზე და გარიგებასთან დაკავშირებით გადასახდელი სხვა ანალოგიური გადასახადები, აქტივის დემონტაჟის დანახარჯები და პირდაპირი დანახარჯები, რომლებიც საჭიროა აქტივის გასაყიდად მოსამზადებლად (მაისურაძე, 2017) [6,304].

ვალდებულებად აღიარებული დანახარჯები არ მიეკუთვნება გასვლის დანახარჯებს. ხოლო მითითებული დემონტაჟის დანახარჯების ქვეშ ნაგულისხმევია ის დანახარჯები, რომელიც არ იქნა აღიარებული ვალდებულებად. ამავდროულად, შრომითი საქმიანობის შეწყვეტასთან დაკავშირებული დახმარებები და აქტივის გასვლის შემდეგ საწარმოს წარმადობის შემცირებასა და რეორგანიზაციასთან დაკავშირებული დანახარჯები არ წარმოადგენს აქტივის გასვლასთან დაკავშირებულ პირდაპირ დანახარჯებს.

ბასს 36-ის თანახმად ორმაგი აღრიცხვის თავიდან აცილების მიზნით, მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები არ მოიცავს ფულადი სახსრების გადინებას, რომელიც უკავშირდება ვალდებულებებად აღიარებულ დავალიანებებს (მაგალითად, კრედიტორული დავალიანება ან ანარიცხები). სხვაგვარად, ის რაც უკვე იქნა აღიარებული ვალდებულებად და აქტივის კომპონენტად, აღარ გაითვალისწინება მომავალში გასაწევი ფულადი სახსრების გადინების განსაზღვრისას [4, მ.43 ბ].

ამავდროულად, სტანდარტის თანახმად ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება არ მოიცავს აღიარებული ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა, მოცემული ვალდებულების გათვალისწინების გარეშე [4, მ.76 ბ]. ამის მიზეზია ის, რომ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებისა და გამოყენების ღირებულების განსაზღვრისას მხედველობაში არ მიიღება იმ აქტივებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მოძრაობა, რომლებიც არ წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნაწილს და ის ვალდებულებები, რომლებიც აღიარდა ფინანსურ ანგარიშგებაში [7, p.60].

სტანდარტი არ განმარტავს, თუ რას ნიშნავს „შეუძლებელია ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა, მოცემული ვალდებულების გათვალისწინების გარეშე“. სტანდარტში განხილული საილუსტრაციო მაგალითებით, ვვარაუდობთ, რომ „შეუძლებელია მოცემული ვალდებულების გარეშე“ ნიშნავს იმას, რომ საწარმომ უნდა გასწიოს აქტივის გასვლის დანახარჯები. საწარმოსათვის ასეთი დანახარჯებისაგან თავის არიდება არის შესაძლებელი მხოლოდ მაშინ, როდესაც მყიდველი თავის თავზე იღებს ამ ხარჯებს [8, p.7].

ზოგიერთ შემთხვევაში, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრის მიზნით, შესაძლოა აუცილებელი იყოს ზოგიერთი აღიარებული ვალდებულების გათვალისწინება. ეს შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, თუ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლა მოითხოვს მყიდველის მიერ ვალდებულების აღებას. ამ შემთხვევაში ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება (ან მისი გასვლის შედეგად სავარაუდოდ

მისაღები ფულადი სახსრები) წარმოადგენს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აქტივების სავარაუდო სარეალიზაციო ფასს აღებულ ვალდებულებასთან ერთად, რომელიც შემცირებულია მის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯებით. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულებისა და საბალანსო ღირებულების სათანადო შედარების მიზნით, ვალდებულების საბალანსო ღირებულება უნდა გამოირიცხოს როგორც ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გამოყენების ღირებულების, ასევე მისი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისას (ჭილაძე, 2016) [9, 650].

აქტივის გამოყენების ღირებულება განისაზღვრება შემდეგი ელემენტებით:

- აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება;
- მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების შესაძლო ცვლილების სავარაუდო შედეგი;
- ფულის დროითი ღირებულება, პროცენტის ურისკო მიმდინარე საბაზრო განაკვეთზე დაყრდნობით;
- აქტივთან დაკავშირებული თანდაყოლილი განუსაზღვრელობის არსებობის თანხობრივი გამოხატულება (ღირებულება, ფასი);
- სხვა ფაქტორები, მაგალითად - ლიკვიდობა, რომლებსაც ბაზრის მონაწილენი გაითვალისწინებდნენ აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებისას.

ფულადი ნაკადების დაგეგმვა უნდა ეფუძნებოდეს გონივრულ და დასაბუთებულ დაშვებებს, ბოლო პერიოდის ფინანსურ ბიუჯეტებს, პროგნოზებს და მოიცავდეს არაუმეტეს 5 წლიან პერიოდს.

## დასკვნა

- ფინანსური ანგარიშგებაში აქტივი იმაზე მეტად არ უნდა შეფასდეს, ვიდრე მას გააჩნია ეკონომიკური სარგებლის მოტანის უნარი - ხელი შეუწყოს საწარმოში ფულადი სახრების და მათი ეკვივალენტების შემოსვლას;
- აქტივიდან მისაღები ეკონომიკური სარგებელი განისაზღვრება ანაზღაურებადი ღირებულებით, რომელიც არის უდიდესი თანხა აქტივის გამოყენების ღირებულებასა და გასვლის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას შორის;
- ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის საბალანსო ღირებულება მოიცავს აღიარებული ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებას მხოლოდ მაშინ, როდესაც შეუძლებელია მისი ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა მოცემული ვალდებულების გარეშე;
- თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას, აქტივი ჩაითვლება გაუფასურებულად, მისი საბალანსო ღირებულება მცირდება ანაზღაურებად ღირებულებამდე და შემცირების თანხა აღიარდება ზარალად.

## ლიტერატურა

1. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები. IFRS Foundation. 2018. 32 გვ. <https://saras.gov.ge/ka/ifrs/Pdf/80>.
2. ბასს 13 რეალური ღირებულების შეფასება. IFRS Foundation. 2018. 40 გვ. <https://saras.gov.ge/ka/ifrs/Pdf/100>
3. კვატაშიძე ნ. გოგრიჭიანი ზ. ხორავა ა. რეალური ღირებულების კონცეფცია. გლობალიზაციის გამოწვევები ეკონომიკასა და ბიზნესში. ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის I საერთაშორისო სამეც. კონფერენციის. გვ. 560. თბილისი: თსუ. 2017. [https://www.tsu.ge/data/file\\_db/economist\\_faculty/global.pdf](https://www.tsu.ge/data/file_db/economist_faculty/global.pdf)
4. [https://www.researchgate.net/profile/Nadezhda\\_Kvatashidze/publications](https://www.researchgate.net/profile/Nadezhda_Kvatashidze/publications). <http://eprints.tsu.ge/931/1>
5. ბასს 36 აქტივების გაუფასურება. 2018. IFRS Foundation. 39 გვ. <https://saras.gov.ge/ka/ifrs/Pdf/123>
6. IAS 36 Impairment of Assets. PKF.2017. p.8. [https://www.pkf.com/media/1003317\\_2/ias-36-impairment-of-assets-summary.pdf](https://www.pkf.com/media/1003317_2/ias-36-impairment-of-assets-summary.pdf).
7. მაისურაძე მ. აქტივების შეფასების ზოგიერთი საკითხი ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით. გლობალიზაციის გამოწვევები ეკონომიკასა და ბიზნესში. (გვ. 304). თბილისი: თსუ. 2017. [https://www.tsu.ge/data/file\\_db/economist\\_faculty/global.pdf/](https://www.tsu.ge/data/file_db/economist_faculty/global.pdf/). <https://www.researchgate.net/profile/>
8. Impairment of Assets. CPA. Hong Kong. 2017. p.162. [http://app1.hkicpa.org.hk/ebook/HKSA\\_Members\\_Handbook\\_Master/volumell/hkas36.pdf](http://app1.hkicpa.org.hk/ebook/HKSA_Members_Handbook_Master/volumell/hkas36.pdf)
9. Impairment accounting – the basics of IAS 36 Impairment of Assets. Ernst & Young. p.12. [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Impairment\\_accounting\\_the\\_basics\\_of\\_IAS\\_36\\_Impairment\\_of\\_Assets/\\$FILE/Impairment\\_accounting\\_IAS\\_36.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Impairment_accounting_the_basics_of_IAS_36_Impairment_of_Assets/$FILE/Impairment_accounting_IAS_36.pdf)
10. ჭილაძე ი. საწარმოს გრძელვადიანი აქტივების გაუფასურების შეფასების სადისკუსიო საკითხები. თსუ ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის I საერთაშორისო სამეც. კონფერენციის მასალები (გვ. 560). თბილისი. თსუ. 2016. <http://eprints.tsu.ge/1002/1/>

## Issues of Assessing the Impairment of Assets

**Nadezhda Kvatashidze**

*Academic Doctor of Economics Associate Professor of TSU*

**Anzheli Khorava**

*Senior TSU Teacher*

**Zeinab Gogrichiani**

*Senior TSU Teacher*

### S u m m a r y

According to the conceptual framework of financial reporting the value of the assets in the financial statements should not exceed the present value of economic benefits expected in the future from the asset. The Council of International Accounting Standards Board (IASB) has developed the concept of impairment of asset based on the purpose of submitting relevant information on the assets in the financial statements. The main objective of this concept is to identify and evaluate the impairment of assets, such as the notion of economic benefits and valuation methodology; Identification of the assets impairment and reflection in the financial statements.

**Keywords:** *Cash-generating unit; Value in use; Fair value less costs to disposal; Recoverable amount; Impairment.*