

1. (ა) (1) ქვემოთ მოცემულია „ხაუსის“ და „მანის“ შეძენისას წარმოქმნილი გუდვილის გაანგარიშება:

	\$მლნ	\$მლნ
70% წილის კომპენსაციის რეალური ღირებულება	42	
არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულება	16.38	58.38
<hr/>		
შეძენილი იდენტიფიცირებადი წმინდა აქტივების რეალური ღირებულება		(48)
<hr/>		
გუდვილი		10.38
<hr/>		

პირობითი კომპენსაცია უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით, რომელშიც უნდა იყოს გათვალისწინებული ხელშეკრულებაში განსაზღვრული სხვადასხვა ეტაპზე გადასახდელი თანხები. მოსალოდნელი ღირებულება შეადგენს $(20\% \times 5 \text{ მილიონი აქცია}) \times 1 \text{ მილიონი აქცია} \times \2 , ანუ \$2 მილიონს. მომდევნო პერიოდებში არ მოხდება ამ თანხის გადაფასება. თუ ეს მუხლი ვალდებულება იქნებოდა, მაშინ მოხდებოდა მისი გადაფასება. პირობითი ვალდებულება ნაჩვენები იქნებოდა სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში. ამგვარად, კომპენსაციის რეალური ღირებულება არის 20 მილიონი აქცია \$2-ად პლუს \$2 მილიონი (იხ. ზემოთ), ანუ \$42 მილიონი.

არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულება არის $30\% \times 13 \text{ მილიონი} \times \$4.20 = \$16.38 \text{ მილიონი}$.

ფინანსურმა დირექტორმა გუდვილის შეფასებისას არ გაითვალისწინა არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულება და პირობითი კომპენსაცია. თუ სხვაობა კომპენსაციის, არამაკონტროლებელ წილსა და იდენტიფიცირებადი წმინდა აქტივების რეალურ ღირებულებებს შორის უარყოფითია, მიღებული თანხა წარმოადგენს ხელსაყრელი შესყიდვიდან მიღებულ შემოსულობას, რომელიც აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ამასთან, სანამ საწარმო მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში და, შესაბამისად, ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ნაჩვენებ გაუნაწილებელ მოგებაში ასახავს ხელსაყრელი შეძენიდან მიღებულ შემოსულობას, ფინანსურმა დირექტორმა უნდა ჩაატაროს მიმოხილვა, რათა დარწმუნდეს, რომ ყველა აქტივი და ვალდებულება იდენტიფიცირებულია, ხოლო შეფასებაში სრულად გათვალისწინებულია ხელმისაწვდომი ინფორმაცია.

ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება დაკორექტირდება შემდეგნაირად:

დებეტი	გუდვილი	\$10.38 მილიონი
კრედიტი	მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	\$8 მილიონი
კრედიტი	არამაკონტროლებელი წილი	\$16.38 მილიონი
კრედიტი	სხვა სრული შემოსავალი	\$2 მილიონი

„მანი“

„მანის“ წმინდა მოგება 20X5 წ. 31 დეკემბერს დასრულებულ წელს არის \$3.6 მილიონი. კორექტირებული აქციის ფასი შემოსავალთან ფარდობის კოეფიციენტი არის 19. ამგვარად, „მანის“ რეალური ღირებულება არის 19

× \$3.6 მილიონი, ანუ \$68.4 მილიონი. არამაკონტროლებელი წილი 20%-ია, ამგვარად, არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულებაა \$13.68 მილიონი.

	\$მლნ	\$მლნ
შეტენის კომპენსაციის რეალური ღირებულება (\$52 მლნ + \$5 მლნ)	57	
არამაკონტროლებელი წილის რეალური ღირებულება	13.68	70.68
შეტენილი იდენტიფიცირებადი წმინდა აქტივების რეალური ღირებულება		(55)
გუდვილი		15.68

შეტენის თარიღისათვის კომპენსაციის სახით გადაცემული მიწა უნდა შეფასდეს და ჩაირთოს გუდვილის გაანგარიშებაში, \$5 მილიონი ოდენობის რეალური ღირებულებით. ამგვარად, გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგებაში ნაჩვენებია იქნება \$2 მილიონი ზრდა საბალანსო ღირებულებასთან მიმართებაში.

დებეტი ძირითადი საშუალებები \$2 მილიონი

კრედიტი გაუნაწილებელი მოგება \$2 მილიონი

ქვემოთ მოცემულია ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახაზი კორექტირებები:

დებეტი გუდვილი \$15.68 მილიონი

დებეტი გაუნაწილებელი მოგება \$3 მილიონი

კრედიტი არამაკონტროლებელი წილი \$13.68 მილიონი

კრედიტი ძირითადი საშუალებები \$5 მილიონი

ამგვარად, მთლიანი გუდვილი არის (\$15.68 + \$10.38) მილიონი, ანუ \$26.06 მილიონი.

(2) „ნიში“

ფინანსურმა დირექტორმა დათვალა, რომ ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში „ნიშის“ გაყიდვიდან აისახა \$2 მილიონი მოგება (\$50 მილიონი შემოსავალი გაყიდვიდან გამოკლებული \$48 მილიონი იდენტიფიცირებადი წმინდა აქტივების რეალური ღირებულება გაყიდვის თარიღისათვის (\$60 მილიონის 80%). თუმცა, გაყიდვიდან მიღებული მოგების ან ზარალის გაანგარიშება არის სხვაობა გაყიდული წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებასა (გუდვილის ჩათვლით, რომელიც გაუფაუსრებული არ იყო) და მიღებულ შემოსავალს შორის. წმინდა აქტივების გაანგარიშება შეიცავს ჯამური საკურსო სხვაობების შესაბამის წილს და სხვა თანხებს, რომელიც აისახა სხვა სრულ შემოსავალში და დაგროვილია საკუთარ კაპიტალში. გარდა ამისა, გაყიდვიდან მიღებული ზარალი აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების იმ ნაწილში, რომელიც მიეკუთვნება მშობელი საწარმოს აქციონერებს.

ქვემოთ მოცემულია „ნიშის“ გაყიდვიდან მიღებული ზარალის გაანგარიშგება:

\$მლნ

„ნიშის“ გაყიდვიდან მიღებული შემოსულობა/(ზარალი) ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში	
შემოსავალი გაყიდვიდან	50
<i>გამოკლებული</i>	
იდენტიფიცირებადი წმინდა აქტივების წილი გაყიდვის თარიღისათვის (80% x \$60 მილიონი)	(48)
გუდვილი \$(40 მლნ – (80% of \$44 მლნ) – გაუფასურება \$2 მლნ)	(2·8)
<hr/>	
„ნიშის“ გაყიდვიდან მიღებული ზარალი, რომელიც აისახა ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში	(0·8)

(3) რესტრუქტურისაციის შემდეგ საპენსიო ვალდებულების დღევანდელი ღირებულება 1-ელ ადგილმდებარეობაში შემცირდება \$8 მილიონამდე. ამგვარად ამ ადგილმდებარეობასთან მიმართებაში აისახება \$2 მილიონი (\$10 მლნ – \$8 მლნ) უარყოფითი წარსულში გაწეული მომსახურების ღირებულება. რაც შეეხება მე-2 ადგილმდებარეობას, ამ ადგილმდებარეობასთან მიმართებაში მოხდა პროგრამის შეკვეცა და საბოლოო ანგარიშსწორება, რადგან ვალდებულება მთლიანად დაიფარება \$4 მილიონის გადახდისას. ამგვარად, წარმოიქმნება \$1.6 მილიონის ზარალი (\$2.4 მლნ – \$4 მლნ). 1-ელ და მე-2 ადგილმდებარეობაში საპენსიო პროგრამების ცვლილება გავლენას მოახდენს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაზე, შემდეგნაირად:

1-ლი ადგილმდებარეობა

დებეტი საპენსიო ვალდებულება	\$2 მლნ
კრედიტი გაუნაწილებელი მოგება	\$2 მლნ

მე-2 ადგილმდებარეობა

დებეტი საპენსიო ვალდებულება	\$2.4 მლნ
დებეტი გაუნაწილებელი მოგება	\$1.6 მლნ
კრედიტი მიმდინარე ვალდებულებები	\$4 მლნ

ბასს 37-ის – „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ – მიხედვით, რესტრუქტურისაციის ანარიცხი უნდა შეიქმნას მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს ოფიციალური დეტალური გეგმა და საწარმომ დაიწყო გეგმის განხორციელება, ან მათ, ვისაც რეორგანიზაცია შეეხება, უკვე აცნობეს ამის შესახებ. ანარიცხის შექმნისთვის მხოლოდ დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება საკმარისი არ არის. მიუხედავად იმისა, რომ „კუხენმა“ ოფიციალურად არ აცნობა დაინტერესებულ მხარეებს რეორგანიზაციის შესახებ, საწარმომ დაიწყო გეგმის განხორციელება და ამიტომ აღნიშნული სამეურნეო ოპერაცია უნდა აისახოს ბასს 37-ის მიხედვით.

პერიოდის ბოლოს უნდა შეიქმნას \$6 მილიონის ანარიცხი.

(ბ) კონცეპტუალური საფუძვლის მიხედვით, ვალდებულება არის საწარმოს მიმდინარე მოვალეობა, რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად და რომლის დასაფარად მოსალოდნელია ეკონომიკურ სარგებელში განვიტებული რესურსების გასვლა. ბასს 32-ში – „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა“ –

ჩამოყალიბებულია პრინციპი, რომლის მიხედვით ხდება ფინანსური ინსტრუმენტების წარდგენა, როგორც ვალდებულების ან წილობრივი ინსტრუმენტის. ბასს 32-ის მიხედვით, ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიკაცია როგორც ვალდებულების ან წილობრივი ინსტრუმენტის, ხდება გარიგების შინაარსის და არა მისი იურიდიული ფორმის საფუძველზე. ფინანსური ვალდებულების ძირითადი მახასიათებელი არის ის, რომ ინსტრუმენტის ემიტენტი ვალდებულია ინსტრუმენტის მფლობელს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივი. ვალდებულება შესაძლოა წარმოიშვას, ძირითადი თანხის, ან პროცენტის, ან დივიდენდის გადახდის მოთხოვნის გამო.

საპირისპიროდ, წილობრივი ინსტრუმენტი არის საწარმოს აქტივებში ყველა მისი ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლება. წილობრივი ინსტრუმენტი არ მოიცავს სხვა საწარმოსთვის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის მიწოდების მოვალეობას. ხელშეკრულება, რომელიც ანაზღაურდება საწარმოს მიერ საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებული რაოდენობის მიღებით ან გადაცემით, ფიქსირებული ოდენობის ფულადი სახსრების ან სხვა ფინანსური აქტივის სანაცვლოდ, წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტს. თუმცა, თუ ფულადი სახსრების ან საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღები ან გადასაცემი ოდენობა ცვლადია, ასეთი ხელშეკრულება არის ფინანსური აქტივი ან ვალდებულება, შესაბამისად.

პირობითი გადახდები არ უნდა კლასიფიცირდეს, როგორც პირობითი ვალდებულება, მაგრამ უნდა აღიარდეს, როგორც ფინანსური ვალდებულება და თავდაპირველი აღიარებისას, შეფასდეს რეალური ღირებულებით. ბასს 37-ის – „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ – მოქმედების სფეროში არ შედის დაუმთავრებელი ხელშეკრულებები და, ამგვარად, ვალდებულების აღიარება თავიდან აცილებულია. გარდა ამისა, სცენარში წაგებიანი ხელშეკრულება მოცემული არ არის.

ფასს 3-ის – „საწარმოთა გაერთიანება“ – მიხედვით, საწარმოს შექმნასთან დაკავშირებული პირობითი კომპენსაცია უნდა აღიარდეს შექმნის თარიღისათვის. თუმცა, ფასს-ებში არ არის მოცემული მითითებები, როდის უნდა აისახოს პირობითი კომპენსაცია, რომელიც უკავშირდება შვილობილი საწარმოს არამაკონტროლებელი წილის შექმნას. პირობითი გადახდების ხელშეკრულება აკმაყოფილებს ბასს 32-ის ფინანსური ვალდებულების განმარტებას. ხელშეკრულების პირობების თანახმად, „კუხენი“ ვალდებულია, გადაუხადოს ფულადი სახსრები არამაკონტროლებელი წილის გამყიდველს. „კუხენს“ არ შეუძლია არ შეასრულოს ნაკისრი ვალდებულება. პირობითი გადახდების ოდენობა დამოკიდებულია „მანის“ მოგებიანობაზე, რომელიც, თავის მხრივ, დამოკიდებულია რამდენიმე ფაქტორზე, რომელსაც არავინ აკონტროლებს. ბასს 32-ის მიხედვით, ფულადი სახსრების გადახდის პირობითი ვალდებულება, რომელსაც ხელშეკრულების ორივე მხარე ვერ აკონტროლებს, აკმაყოფილებს ფინანსური ვალდებულების განმარტებას და თავდაპირველი აღიარებისას უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით. ვინაიდან პირობითი გადახდები უკავშირდება არამაკონტროლებელი წილის შექმნას, მაკორესპონდენტო გატარება აისახება პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში.

2. ბასს 24-ის – „დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები“ – მიზანია უზრუნველყოს, რომ საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება შეიცავდეს აუცილებელ განმარტებით შენიშვნებს, რათა ყურადღება მიექცეს იმ გარემოებას, რომ საწარმოს

ფინანსურ მდგომარეობასა და მოგება/ზარალზე შესაძლოა გავლენა იქონიოს დაკავშირებული მხარეების არსებობამ, ასევე ასეთ მხარეებთან შესრულებულმა ოპერაციებმა და ამ ოპერაციებიდან წარმოქმნილმა დაუფარავი ნაშთების არსებობამ. დაკავშირებულ მხარეებს შორის ოპერაციების არსებობისას, განმარტებული უნდა იყოს ინფორმაცია, დაკავშირებული მხარეების ურთიერთობების არსის, ოპერაციებისა და დაუფარავი ნაშთების შესახებ, რომელიც აუცილებელია ამგვარი ურთიერთობის ფინანსურ ანგარიშგებაზე პოტენციური გავლენის შეფასებისათვის. დირექტორი ანგარიშვალდებული საწარმოს უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის წევრია, დირექტორი ერთობლივად აკონტროლებს საწარმოს, რომლისგანაც საქონელი იყო შექმნილი. ამგვარად, დაკავშირებული მხარეების ურთიერთობა არსებობს და უნდა იყოს განმარტებული შენიშვნებში.

ფასს 8 – „საოპერაციო სეგმენტები“ – მოითხოვს, რომ საწარმომ საოპერაციო სეგმენტების შესახებ გაამჟღავნოს ფინანსური და აღწერითი ინფორმაცია. ანგარიშვალდებული სეგმენტი არის საოპერაციო სეგმენტი ან საოპერაციო სეგმენტების გაერთიანება, რომელიც აკმაყოფილებს გარკვეულ კრიტერიუმებს. ფასს 8-ში „კონკურენტული ზიანი“ ნახსენები არ არის და საწარმოსგან მოითხოვს ისეთი ფინანსური ინფორმაციის განმარტებას, რომელსაც უზრუნველყოფს საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი. მმართველობითი ანგარიშები, რომელსაც განიხილავს საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიმღები მთავარი პირი, შესაძლოა შეიცავდეს კომერციულად მგძნობიარე ინფორმაციას, ხოლო ფასს 8 მოითხოვს, რომ ინფორმაცია გამჟღავნებული იყოს გარე მხარეებისათვის. ფასს 8-ის შესაბამისად, საწარმოებმა უნდა უზრუნველყონ ფინანსური სეგმენტების შესახებ ინფორმაციის განმარტება, რომელიც ინვესტორებს მისცემს შესაძლებლობას, შეაფასონ რისკის სხვადასხვა წყარო და შემოსავალი ისე, როგორც ამას აკეთებს საწარმოს ხელმძღვანელობა. ამგვარი მგძნობიარე ინფორმაცია კონკურენტებისათვისაც ასევე ხელმისაწვდომი იქნება. პოტენციურმა კონკურენტულმა ზიანმა შესაძლოა გამოიწვიოს ის, რომ საწარმო სეგმენტების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებაზე უარს იტყვის. თუმცა, ეს ეწინააღმდეგება ფასს 8-ს, რომელიც მოითხოვს თითოეული საანგარიშო სეგმენტის მოგების ან ზარალის შესახებ ინფორმაციის განმარტებას, მათ შორის გარკვეული ამონაგებისა და ხარჯების შესახებ, როგორცაა ამონაგები მიღებული გარე მომხმარებლებისგან და სხვა სეგმენტებთან განხორციელებული ოპერაციებიდან, საპროცენტო შემოსავალი და ხარჯი, ცვეთა და ამორტიზაცია, მოგების გადასახადის ხარჯი ან შემოსულობა და არსებითი არაფულადი მუხლები.

ისეთი სფეროები, როგორცაა ფინანსური აქტივების გაუფასურება, ხშირად ეყრდნობა პროფესიულ მსჯელობას, შესაძლოა, დირექტორს გააჩნია დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც მას ბუღალტრისგან განსხვავებული მოსაზრების შესაძლებლობას აძლევს. ეს საკითხი დირექტორთან უნდა განიხილოს, რათა გაირკვეს, რატომ საჭირო არ არის ანარიცხის შექმნა, გარდა ამისა, უნდა დადგინდეს, არის თუ არა ხელმისაწვდომი დამატებითი ინფორმაცია. თუმცა, საეჭვოა ის, რომ ბუღალტერს უბრძანეს ამ საკითხის შესახებ არავის ესაუბროს. მიუხედავად იმისა, რომ ამისთვის შესაძლოა ლეგიტიმური მიზეზები არსებობდეს, კვლავ ისე გამოიყურება, რომ დაკავშირებული მხარეების ურთიერთობებზე გავლენას ახდენს დირექტორის აზრი.

რეალური ღირებულების დადებითი კორექტირებები იწვევს შექმნილი საწარმოს აქტივების ღირებულებას გაზრდას და ამცირებს გუდვილს. თუმცა, ჩვეულებრივ, რეალური ღირებულების დადებითი კორექტირებების უმრავლესობა ეხება ძირითად საშუალებებს. ამიტომ დამატებითი ცვეთა, რომელიც ეფუძნება წმინდა რეალური ღირებულების კორექტირებას, ამცირებს შვილობილი საწარმოს შექმნის შემდგომ მოგებას, რაც უარყოფით გავლენას ახდენს საქმიანობის ფინანსურ შედეგებზე, მაგალითად შემოსავალს

აქციაზე. ამგვარად, რეალური ღირებულების კორექტირების შემცირება გააუმჯობესებს როგორც ახლახალ შექმნილი საწარმოს, ასევე კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების საქმიანობის შედეგებს. ბუღალტერი ეთიკურად უნდა მოიქცეს და უგულებელყოს ზედმეტი ზნეხი, რომელიც უბიძგებს მას გამოიყენოს „შემოქმედებითი ბუღალტრული აღრიცხვა“ ამგვარი კორექტირების მომზადებისას. სტანდარტებში, მაგალითად ფასს 3-ში – „საწარმოთა გაერთიანება“ და ფასს 13-ში – „რეალური ღირებულების შეფასება“ – მოცემული სახელმძღვანელო მითითებები გამოყენებულ უნდა იქნეს კორექტირებების მომზადებისას და, საჭიროებისამებრ, შეფასებები უნდა გააკეთონ პროფესიულმა შემფასებლებმა.

გამოყენების ღირებულების შეფასებისას დისკონტირების განაკვეთი უნდა იყოს დაბეგრამდე, ანუ ისეთი, რომელიც ასახავს ფულის დროითი ღირებულების მიმდინარე ბაზრის შეფასებას და ითვალისწინებს აქტივის სპეციფიკურ რისკებს. დისკონტირების განაკვეთი არ უნდა ასახავდეს იმ რისკებს, რომლითაც უნდა გაკეთდეს შეფასებული მომავალი ფულადი ნაკადების კორექტირება და უნდა გაუტოლდეს უკუგების ისეთ განაკვეთს, რომელსაც ინვესტორები მოითხოვენ ისეთი ინვესტიციის არჩევისას, რომელიც წარმოქმნის იმავე ოდენობის ფულად ნაკადებს, რომლის მიღება მოსალოდნელია აქტივისგან. გაუფასურების ზარალის შემცირება ფინანსურ ანგარიშგებაზე დადებით გავლენას მოახდენს. ხელფასის გაზრდის შეთავაზება მიუღებელია და არავითარი ზომები არ უნდა იქნეს მიღებული, სანამ სიტუაცია არ გაირკვევა. ფინანსური ანგარიშგების დამახინჯების გამო, წარმოიშობა კითხვები და რისკები იმათთვის, ვინც მას ამზადებდა. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება მოითხოვს მსჯელობას, ისე ჩანს, რომ ეს სიტუაცია მსჯელობას უკავშირდება.

ღირექტორი პოტენციურად არღვევს რამდენიმე ბუღალტრულ სტანდარტს და არაეთიკურად იქცევა. ღირექტორი ცდილობს აიძულოს ბუღალტერი არაეთიკურად მოიქცეს. ბასს 1 – „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ – მოითხოვს სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად ყველა სტანდარტის გამოყენებას. ღირექტორს არ შეუძლია იმის არჩევა, რომელი სტანდარტის მოთხოვნები დააკმაყოფილებს და რომლის არა. ბუღალტერმა უნდა შეძლოს არაეთიკური ქცევის საკითხების იდენტიფიცირება და სწორად მოიქცეს ACCA-ის ეთიკის კოდექსის შესაბამისად. ბუღალტერმა ღირექტორთან ერთად უნდა განიხილოს აღნიშნული საკითხები. მან ღირექტორს უნდა აუხსნას ტექნიკური საკითხები და მოთხოვნების დარღვევის რისკები. თუ ღირექტორი უარს იტყვის ბუღალტრული სტანდარტების მოთხოვნების შესრულებაზე, მაშინ ეს საკითხები განხილული უნდა იყოს სხვა ღირექტორებთან ერთად და ბუღალტერმა უნდა მიმართოს ACCA-ს პროფესიული კონსულტაციისთვის. საჭიროების შემთხვევაში, გათვალისწინებული უნდა იყოს იურიდიული კონსულტაციის მიღებაც.

ბუღალტერმა, რომლისგანაც უფროსი კოლეგები მოითხოვენ არასწორი შეფასებებისა და განმარტებების გაკეთებას, უნდა იმსჯელოს ამ საკითხების შესახებ იმ პიროვნებასთან, რომელიც სთავაზობს ამგვარ სააღრიცხვო მიდგომას. მსჯელობისას უნდა იყოს შეთანხმებული ფაქტები და ანგარიშგების სახელმძღვანელო მითითებები, რომლებიც უნდა იყოს შესრულებული. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას აუცილებელია მსჯელობა, მაგრამ ზემომოცემულ შემთხვევებში შეუთანხმებლობა არ არის გამოწვეული მხოლოდ განსხვავებული მსჯელობით. ბუღალტერმა უნდა შეინახოს საუბრის ჩანაწერები და ამ საკითხებზე იმსჯელოს სხვა მხარეებთან, რომლებზეც მიღებული გადაწყვეტილება გავლენას ახდენს, მაგალითად ღირექტორებთან. გარდა ამისა, თუ აღნიშნული საკითხები დამაკმაყოფილებლად არ გადაწყდება, მან უნდა განიხილოს გადადგომის საკითხიც.

3. (ა) (1) ფასს 13-ის „რეალური ღირებულების შეფასება“ მიხედვით, რეალური ღირებულება არის ძირითად ბაზარზე გასვლის ფასი, ხოლო ძირითადი ბაზარია ის, სადაც ყველაზე დიდი მოცულობისა და დონის საქმიანობა ხორციელდება, მოცემულ აქტივთან ან ვალდებულებასთან დაკავშირებით. ძირითადი ბაზრის განსაზღვრა არ ხდება, კონკრეტულ ბაზარზე საანგარიშგებო საწარმოს მიერ განხორციელებული გარიგებების მოცულობის ან საქმიანობის დონის საფუძველზე. როგორც კი დადგინდება ხელმისაწვდომი ბაზრები, ძირითადი ბაზრის განსაზღვრა ხდება ბაზრის მოცულობისა და საქმიანობის დონის საფუძველზე. ჩვეულებრივად მიიჩნევა, რომ ძირითადი ბაზარია ის, სადაც საწარმო განხორციელებს აქტივის გაყიდვის ან ვალდებულების გადაცემის გარიგებას, თუ არ არსებობს საპირისპირო მტკიცებულება. პირველ რიგში, საწარმომ უნდა განიხილოს ხელმისაწვდომი ბაზრები. ძირითადი ბაზრის არარსებობის შემთხვევაში, მიიჩნევა, რომ გარიგება მოხდება ყველაზე ხელსაყრელ ბაზარზე, ანუ ისეთ ბაზარზე, რომელიც საშუალებას იძლევა, მაქსიმალურად გაიზარდოს ის თანხა, რომლის მიღებაც შესაძლებელი იქნებოდა აქტივის გაყიდვის შედეგად, ან მაქსიმალურად შემცირდეს თანხა, რომელიც გადასახადელი იქნებოდა ვალდებულების გადაცემისას, საოპერაციო დანახარჯებისა და ტრანსპორტირების დანახარჯების გათვალისწინების შემდეგ. ყველა შემთხვევაში, საწარმოს უნდა ჰქონდეს წვდომა ბაზარზე შეფასების თარიღისათვის. მიუხედავად იმისა, რომ შეფასების თარიღისათვის საწარმოს უნდა ჰქონდეს წვდომა აღნიშნულ ბაზარზე, ფასს 13-ით არ მოითხოვება, რომ შეფასების თარიღისათვის მან გაყიდოს კონკრეტული აქტივი, ან გადასცეს კონკრეტული ვალდებულება. თუ აქტივის ან ვალდებულების ძირითადი ბაზარი არსებობს, რეალური ღირებულების შეფასება წარმოადგენს შეფასების თარიღისათვის ამ ბაზარზე არსებულ ფასს, იმის მიუხედავად შესაძლებელია თუ არა აღნიშნული ფასის პირდაპირ დაკვირვება ან შეფასება სხვა შეფასების მეთოდის გამოყენებით და იმ შემთხვევაშიც, თუნდაც სხვა ბაზრის ფასი პოტენციურად უფრო ხელსაყრელი იყოს შეფასების თარიღისათვის.

სხვადასხვა საწარმოსთვის ერთი და იმავე აქტივის ან ვალდებულების ძირითადი (ან ყველაზე ხელსაყრელი) საბაზრო ფასი შესაძლოა განსხვავებული იყოს და, ამგვარად, ძირითადი (ან ყველაზე ხელსაყრელი) ბაზრის განხილვა უნდა ჩატარდეს საწარმოს პოზიციიდან, რის შედეგაც ერთი და იმავე აქტივს შესაძლოა განსხვავებული ფასი ჰქონდეს.

„აფრიკანტის“ შემთხვევაში, აზია ძირითადი ბაზარია, რადგან აღნიშნულ ბაზარზე მანქანების გაყიდვის ოპერაციების უმრავლესობა ხორციელდება. ამგვარად, 150 მანქანის რეალური ღირებულება იქნება \$5,959,000 (\$38,000 – \$700 = \$37,300 × 150). ევროპის ან აფრიკის ბაზრებზე განხორციელებული მანქანების ფაქტობრივი გაყიდვები რეალურ ღირებულებასთან (\$37,300-ან) შედარებით გამოიწვევს შემოსულობის ან ზარალის წარმოშობას. ევროპა ყველაზე ხელსაყრელი ბაზარია, რომლის წმინდა ფასი \$39,100 (ყველა დანახარჯის შემდეგ), ხოლო გაყიდული მანქანების რაოდენობა ყველაზე დიდია. ამგვარად, „აფრიკანტი“ გამოიყენებს რეალურ ღირებულებას, რომელიც გამოთვლილია აზიის ბაზრის მონაცემების საფუძველზე, რადგან იგი ძირითადი ბაზარია.

ბასს-მა გადაწყვიტა და ყველაზე ლიკვიდურ ბაზრის ფასს პრიორიტეტი მიანიჭა (ანუ ძირითადი ბაზრის ფასს), რადგან აღნიშნული ბაზარი

რეალური ღირებულების შესაფასებლად ყველაზე სანდო ფასს იძლევა და უზრუნველყოფს თავსებადობას სხვადასხვა საანგარიშგებო საწარმოს შორის.

ფასს 13-ში ნათლად ნათქვამია, რომ რეალური ღირებულების შეფასებისას გამოყენებული ფასი არ უნდა დაკორექტირდეს გარიგების დანახარჯებით, მაგრამ უნდა ითვალისწინებდეს ტრანსპორტირების დანახარჯებს. „აფრიკანტმა“ მანქანების შეფასებისას უკვე გამოქვითა გარიგების დანახარჯები. გარიგების დანახარჯები აქტივის ან ვალდებულების მახასიათებელი არ არის, არამედ კონკრეტული ოპერაციის მახასიათებელია და სხვადასხვა ოპერაციისთვის სხვადასხვანაირი იქნება, იმისდა მიხედვით, როგორ ახორციელებს საწარმო ოპერაციას კონკრეტული აქტივით. საწარმო განიხილავს გარიგების დანახარჯებს ყველაზე ხელსაყრელი ბაზრის დადგენის კონტექსტში, რადგან საწარმომ უნდა განსაზღვროს ისეთი ბაზარი, სადაც აქტივიდან მიღებული წმინდა თანხა მაქსიმალური იქნება.

- (2) არაფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების შეფასებისას გაითვალისწინება ბაზრის მონაწილის უნარი, მიიღოს ეკონომიკური სარგებელი აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენებით, ან აქტივის გაყიდვის შედეგად ბაზრის სხვა მონაწილეზე, რომელიც ამ აქტივს გამოიყენებდა მაქსიმალურად და ყველაზე ეფექტიანად. არაფინანსური აქტივის მაქსიმალური ღირებულების მიღწევა შესაძლებელია სხვა აქტივებთან კომბინაციაში ან განცალკევებულად გამოყენებიდან. ფასს 13 მოითხოვს, რომ სწარმომ გაითვალისწინოს აქტივის იმგვარად გამოყენება, რომელიც ფიზიკურად შესაძლებელია, იურიდიულად ნებადართულია და ფინანსურად განხორციელებადია. მაგალითად, თუ კანონით მიწის ნაკვეთის გამოყენება აკრძალულია და აღნიშნული მიწის ნაკვეთის გამოყენებისათვის საჭიროა კანონის შეცვლა, მაშინ ეს ვერ იქნება მიწის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენება. ამგვარად, იმისათვის, რომ „აფრიკანტმა“ შეძლოს გამოიყენოს მიწის ნაკვეთი საცხოვრებელი სახლების მშენებლობისათვის, საჭიროა მარეგულირებელი ორგანოს ნებართვა და ვინაიდან ამგვარი ნებართვის მიღება შესაძლებელია, მიწის ალტერნატიული გამოყენება მიიჩნევა იურიდიულად ნებადართული. ბაზრის მონაწილეები გაითვალისწინებდნენ აღნიშნული ნებართვის ალბათობას, ხარისხსა და დროს, რომლების გათვალისწინება შესაძლოა საჭირო იყოს არაფინანსური აქტივის გამოყენების იურიდიული ცვლილების ნებართვის მიღების შესაძლებლობის შეფასებისას.

„აფრიკანტს“ უნდა ჰქონდეს საკმარისი მტკიცებულება, რომელიც მხარს დაუჭერს პოტენციური ალტერნატიული გამოყენების დაშვებებს, კერძოდ, ფასს 13-ის იმის დაშვება, რომ აქტივის ამჟამინდელი გამოყენება წარმოადგენს მის მაქსიმალურ და ყველაზე ეფექტიან გამოყენების ალტერნატივას. ის, რომ „აფრიკანტს“ სწამს მშენებლობის ნებართვის მიღების შესაძლებლობა, ნაკლებად სავარაუდოა, რომ იყოს საკმარისი მტკიცებულება, რომ მიწის გამოყენების სტატუსის ცვლილება იურიდიულად ნებადართულია. თუმცა, ის ფაქტი, რომ მთავრობამ აღნიშნა, რომ მეტი სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთები უნდა გამოიყენებოდეს საცხოვრებელი სახლების მშენებლობისათვის, იძლევა დამატებით მტკიცებულებას, რომ აღნიშნული მიწის შეფასება ეფუძნებოდეს საცხოვრებელი დანიშნულების მიწის ღირებულებას. „აფრიკანტმა“ უნდა დაასაბუთოს,

რომ ბაზრის მონაწილეები გათვალისწინებენ იმას, თუ იურიდიულად ნებადართულია მიწის ნაკვეთების საცხოვრებელი სახლების მშენებლობისათვის გამოყენება. თუ მივიჩნევთ, რომ ამის საკმარისი მტკიცებულება არსებობს, გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ალტერნატიული გამოყენების შესაძლებლობები, მაგალითად, კომერციული ფართობების მშენებლობა, რომელიც ბაზრის მონაწილეებს მისცემს მაქსიმალური ღირებულების მიღების შესაძლებლობას, მაგრამ პოტენციური ალტერნატიული გამოყენების ძიება ამომწურავი არ უნდა იყოს. გარდა ამისა, რეალური ღირებულების შეფასებისას ბაზრის მონაწილეების პოზიციიდან გათვალისწინებული უნდა იყოს მიწის გარდაქმნის დანახარჯები, მაგალითად მშენებლობის ნებართვის მიღების ან მისაღები მოგების ოდენობა.

თუ არსებობს ბაზრის მონაწილეების სხვადასხვა ჯგუფები, რომლებიც სხვადასხვანაირად გამოიყენებდნენ აქტივს, აქტივის მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენების დადგენისას ამგვარი ალტერნატიული სცენარები გათვალისწინებული უნდა იყოს. ისე ჩანს, თითქოს „აფრიკანტი“ დარწმუნებული არ არის, რა არის მიწის მაქსიმალური და ყველაზე საუკეთესო გამოყენება და, ამგვარად, ამ ეტაპზე მისაღებია ფასს 13-ის დაშვება, რომ აქტივის მიმდინარე გამოყენება არის მისი მაქსიმალური და ყველაზე ეფექტიანი გამოყენების შესაძლებლობა.

- (ბ) ზოგი ინვესტორი მიიჩნევს, რომ ყველა აღიარებული აქტივისა და ვალდებულების შეფასებისას უნდა გამოიყენებოდეს ერთი და იგივე შეფასების საფუძველი, რადგან სხვადასხვა შეფასების მეთოდის გამოყენებისას მიღებული ჯამები და ქვეჯამები შესაბამისი არ იქნება. ანალოგიურად, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება შესაბამისი არ იქნება, თუ მასში აისახება ნაკადები, რომელიც ეფუძნება პირვანდელ ღირებულებას და მიმდინარე ღირებულების საფუძველზე ასახული მუხლების ღირებულების ცვლილებები.

თუმცა, ინვესტორების უმრავლესობა მხარს უჭერს შეფასების შერეულ მიდგომას, რომლის მიხედვით აქტივებისა და ვალდებულებების თითოეულ კატეგორიაზე ყველაზე შესაბამისი შეფასების მეთოდი შეირჩევა. ამგვარი მიდგომა შეესაბამება ინვესტორების მიერ შესრულებულ ფინანსური ანგარიშგების ანალიზს. შეფასების შერეული მიდგომის პრობლემა აღმოიფხვრება შესაბამისობის უფრო მაღალი ხარისხის მიღწევით, თუ თითოეული აქტივისა და ვალდებულების კლასისთვის გამოყენებული იქნება ყველაზე შესაბამისი შეფასების საფუძველი. შეფასების შერეული მიდგომა ასახულია ბოლო სტანდარტებშიც. მაგალითად ფასს 9-ში – „*ფინანსური ინსტრუმენტები*“ – და ფასს 15-ში – „*ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან*“. პირვანდელი ღირებულება არ შეესაბამება ყველა ფინანსურ აქტივს და აქვს მნიშვნელოვანი შეზღუდვები ბევრი ვალდებულების შეფასებისას. ამგვარად, რეალური ღირებულება ყველაზე სწორი ერთი შეფასების მეთოდია.

ფასს 9 მოითხოვს, ზოგ შემთხვევებში, თვითღირებულების გამოყენებას და სხვა შემთხვევებში – რეალური ღირებულების, როდესაც ფასს 15-ით ძირითადად გამოიყენება თვითღირებულების მიკუთვნების მეთოდი. „კონცეპტუალური საფუძვლების“ პროექტში ყველა აქტივისა და ვალდებულების შეფასებისთვის ერთი შეფასების მიდგომა შემოთავაზებული არ არის, პირიქით, მასში მხარს უჭერენ შეფასების შერეული მეთოდის გამოყენებას.

აქტივებისა და ვალდებულებების ბუალატრული შეფასების უმრავლესობა გაურკვეველია და მოითხოვს მსჯელობას. იმ დროს, როცა ზოგი პირვანდელი

ღირებულების შეფასების მიღება პირდაპირი დაკვირვებით შესაძლებელია, რადგან იგი გადახდილი ან მიღებული თანხაა, მაინც არსებობს ბევრი შემთხვევა, როდესაც ღირებულების შეფასება განუსაზღვრელია – განსაკუთრებით ანაზღაურებადი ღირებულება, რომლის გაანგარიშებისას საჭიროა გაუფასურებისა და ცვეთის შეფასებების გამოყენება. ანალოგიურად, რეალური ღირებულების ზოგი შეფასებების დადგენა ემპირიულად შესაძლებელია, რადგან აქტიური ბაზრის ფასები ხელმისაწვდომია (ე.წ. 1-ლი დონის ამოსავალი მონაცემები). დანარჩენი კი ეფუძნება ხელმძღვანელობის შეფასებასა და მსჯელობას (მე-2 და მე-3 დონის ამოსავალი მონაცემები).

შეფასების მაღალი დონის განუსაზღვრელობამ შესაძლოა შეამციროს ინვესტორთათვის ხელმისაწვდომი ინფორმაციის ხარისხი. ფასების მაღალმა არასტაბილურობამ შესაძლოა გაართულოს კონკრეტულ საწარმოში განხორციელებული ინვესტიციის ანალიზი. ინვესტორები მიხვდებიან, რომ აქტივის ან ვალდებულების ღირებულების შეფასების მეთოდი არასტაბილურია. არასტაბილურობის შენიღბვა შეამცირებს ფინანსური ანგარიშგების სარგებლიანობას. რასაკვირველია, საჭიროა ამგვარი არასტაბილური შემოსულობებისა და ზარალის ნათლად წარდგენა და შენიშვნებში განმარტება, რადგან მათი საპროგნოზო ღირებულება შესაძლოა განსხვავდებოდეს იმ შედეგებიდან, რომლებიც მიიღება საქმიანობის შედეგების სხვა კომპონენტებისგან.

4. (ა) (1) ფასს სტანდარტებში არ არის მოცემული კონკრეტული მითითებები, ფინანსურ ანგარიშგებაში რომელი ინფორმაციის გამჟღავნება არ მოითხოვება. ფასს სტანდარტები მოითხოვს, რომ საწარმომ განმარტოს დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც რელევანტურია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და საქმიანობის ფინანსური შედეგების გაგებისათვის.

კომპანიას შეუძლია დამატებითი ინფორმაციის განმარტება, თუ იგი გრძნობს, რომ ფასს სტანდარტებით მომზადებული ანგარიშგებიდან საწარმოს საქმიანობის შედეგები აშკარა არ არის. ბუღალტრული პრაქტიკის ერთიანი სტანდარტიზებული კომპლექტი არ იძლევა საკმარის ინფორმაციას, საწარმოს მდგომარეობის შესახებ. დამატებითი ინფორმაცია შესაძლოა მომხმარებელს დაეხმაროს ხელმძღვანელობის ხედვის გაგებაში, საწარმოსთვის რა არის მნიშვნელოვანი და რა არის ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილების არსი.

შეშფოთება არსებობს, რომელიც უკავშირდება დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნებას. ამგვარი ინფორმაცია შესაძლოა არ იყოს ადვილად მიღებული ან შეჯერებული ფინანსური ანგარიშგებიდან. სტანდარტიზებული მეთოდების არარსებობის გამო, რთულია სხვადასხვა პერიოდის ან საწარმოს შორის ინფორმაციის შედარება. დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა შესაძლოა შეუთავსებადი იყოს იმ მოთხოვნებთან, რომლებიც განსაზღვრულია ფასს სტანდარტებში და საწარმომ ფინანსური საქმიანობის შედეგების შესახებ შესაძლოა წარადგინოს ზედმეტად ოპტიმისტური სურათი. ინფორმაცია, რომელიც ფასს სტანდარტების მიხედვით მომზადებული არ არის, შესაძლოა გამოიწვიოს ის, რომ მომხმარებელს გაუჭირდება ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტის იდენტიფიცირება, მათ შორის, იმის გარკვევა არის თუ არა ინფორმაცია შემოწმებული აუდიტორის მიერ. დამატებით, ინფორმაციას შეიძლება მიენიჭოს არასათანადო მნიშვნელობა ან

სანდლობა მხოლოდ იმიტომ, რომ იგი ჩართულია ფინანსურ ანგარიშგებაში. ნათლად უნდა იყოს აღნიშნული ის ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც ფასს სტანდარტების მიხედვით წარდგენილი არ არის, რომ შესაძლებელი იყოს მისი გარჩევა შესაბამისი ფასს-ების მიხედვით მომზადებული ინფორმაციისაგან. ნებისმიერი ტერმინი, რომელიც გამოიყენება ინფორმაციის აღწერისას, უნდა შეესაბამებოდეს ინფორმაციის არსს. ტერმინი არ უნდა იწვევდეს დაბნეულობას და ზუსტად უნდა ასახავდეს შინაარსს.

ფასს სტანდარტებში ინფორმაციის განმარტების ფარგლები განსაზღვრული არ არის, მაგრამ ინფორმაციის განმარტებების ფარგლები ფინანსური ანგარიშგების მიზნიდან გამომდინარეობს. ამჟამინდელი „კონცეპტუალური საფუძვლების“ შემოთავაზებული პროექტის მიხედვით, ფინანსური ანგარიშგების მიზანია საწარმოს აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ ისეთი ინფორმაციის მიწოდება, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს დაეხმარება საწარმოს მომავალი წმინდა ფულადი ნაკადების პერსპექტივების შეფასებასა და, გარდა ამისა, ხელმძღვანელობის მიერ საწარმოს რესურსების მართვის შეფასებაში. ამის შედეგად, ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილია ინფორმაცია, საწარმოს საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებული აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალისა და საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მიღებული შემოსავლებისა და გაწეული ხარჯების თაობაზე. ეს ინფორმაცია მომზადებულია იმ მომხმარებელთათვის, რომლებმაც რესურსები მიაწოდეს საანგარიშგებო საწარმოს, მაგრამ არ შეუძლიათ საწარმოსგან მოითხოვონ მათთვის საჭირო ინფორმაციის მიწოდება. გადასინჯულ „კონცეპტუალურ საფუძვლებში“ ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების ჩამონათვალი შეზღუდულია არსებული და პოტენციური ინვესტორებით, გამსესხებლებითა და სხვა კრედიტორებით. გადასინჯულ „კონცეპტუალურ საფუძვლებში“ აღიარებულია, რომ ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება მომხმარებელთა ყველა მოთხოვნას ვერ აკმაყოფილებს.

- (2) „რაციონალის“ დირექტორები კომპანიის შემოსავლების შეფასებისას საეჭვო თანხებს იყენებენ. ცვეთა და ამორტიზაციის არაფულადი ხარჯებია, რომლებიც ადრე შეძენილ აქტივებს უკავშირდება და აღნიშნული ხარჯების გამოთვლა უკავშირდება მსჯელობასა და შეფასებას, რომელიც ეფუძნება გამოცდილებასა და პროგნოზებს. პროცენტის, მოგების გადასახადის, ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯებამდე შემოსავლების (EBITDA) გამოყენებით, საწარმო ცდილობს საოპერაციო ფულადი ნაკადების ჩვენებას, რადგან მოგებას არაფულადი ხარჯები დამატებული აქვს.

თუმცა, შესაძლებელია EBITDA-ს არასწორად გამოყენება და ამ მაჩვენებლით მანიპულირება. მაგალითად, მოგების გაზრდის მიზნით, შესაძლოა ცვეთის პერიოდის გაზრდა, რაც აღნიშნულ მაჩვენებელზე გავლენას მოახდენს. შესაძლოა ითქვას, რომ ცვეთის, ამორტიზაციის და სხვა არაფულადი მუხლის შეფასება დაუცველია მსჯელობის შეცდომისგან, რის გამოც მოგება დამახინჯდება, მაგრამ აღნიშნული ელემენტების გამოქვითვამდე მიღებულ მოგებაზე აქცენტის გადატანით შესაძლოა მივიღოთ ფულადი ნაკადების უფრო ზუსტი შეფასება. თუმცა, თუ ჩვეულებრივი მოგება შეიცვლება EBITDA-ს მაჩვენებლით, გათვალისწინებული არ იქნება ინვესტიცია გრძელვადიან აქტივებში.

ზოგი მიიჩნევს, რომ წმინდა მოგებიდან უნდა გამოირიცხოს ერთჯერადი მუხლები. ამგვარად, გასაგებია, რომ ქონების გაუფასურების, სადაზღვევო შემოსავლისა და სასესხო ვალდებულების საემისიო დანახაჯრების გამოქვითვის შედეგად მივიღებთ „საბაზისო მოგებას“. თუმცა, ბასს 1-ის - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ - მიხედვით, „საწარმომ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში უნდა წარადგინოს დამატებითი მუხლები, ქვესათაურები და შუალედური ჯამური თანხები, თუ ამგვარი წარდგენა მიზანშეწონილია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის გასაგებად“. სტანდარტის აღნიშნული მუხლი არ უნდა იყოს გამოყენებული საბაზისო, კორექტირებული ან განსაკუთრებული საქმიანობის შედეგების შეფასების მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში წარდგენის გასამართლებლად. შეთავაზებული შეფასებები საწარმოსთვის სპეციფიკურია და შესაძლოა დაამახინჯოს საქმიანობის შედეგები და დამალოს ის, რომ ხელმძღვანელობა ცუდად მართავს საწარმოს.

აქციაზე დაფუძნებული კომპენსაცია შესაძლოა არ წარმოადგენს ფულად სახსრებს, მაგრამ თუ საწარმო ირჩევს თანამშრომლებს გადაუხადოს საკუთარი კაპიტალით, ასეთი გარიგება გავლენას ახდენს საკუთარ კაპიტალზე და არა აქვს მნიშვნელობა, რა სახით მოხდა გადახდა და, ამგვარად, შესაბამისი ხარჯი უნდა აისახოს, როგორც თანამშრომლებისთვის გადახდილი კომპენსაცია. ეს გადახდა განხორციელდა საკუთარი კაპიტალის ფორმით. ამგვარად, არ იქნება გამართლებული ამ ხარჯის წმინდა მოგებიდან გამორიცხვა. რესტრუქტურის დანახარჯები დამახასიათებელია საწარმოს საქმიანობისათვის და შესაძლოა არასტაბილური იყოს. არ შეიძლება ამ ხარჯების გამორიცხვა წმინდა მოგებიდან, რადგან ეს ხარჯები კორპორაციული საქმიანობის ნაწილია. „რაციონალის“ შემთხვევაში, ამგვარი ხარჯები ზედიზედ ორივე წელს წარმოიშვა და, ამგვარად, „ერთჯერად“ ხარჯად ვერ იქნება მიჩნეული. იურიდიული ხარჯები არაფულადი მუხლი არ არის.

ჩვეულებრივ, შეძენილი არამატერიალური აქტივების გაუფასურება ასახავს შეძენილი საწარმოს სუსტ პერსპექტივებს იმასთან შედარებით, როგორ აფასებდნენ მის პერსპექტივებს შეძენის თარიღისათვის. ამგვარი ხარჯი შესაძლოა მიჩნეული იყოს „ერთჯერად“ ხარჯად. თუმცა, გაუფასურების ზარალი ხელმძღვანელობისგან განხორციელებული შექმნისათვის პასუხისმგებლობის მოთხოვნის სასარგებლო გზაა. აღნიშნულ შემთხვევაში, აშკარაა, რომ 20X6 წელს „რაციონალის“ მიერ განხორციელებული შექმნები წარმატებული არ იყო.

ისე ჩანს, რომ „რაციონალს“, გარკვეული ხარჯების მუხლების გაუქმებით, სურს 20X6 წლის ცუდი შედეგების შენიღბვა. მიუხედავად იმისა, რომ 20X5 წელთან შედარებით EBITDA ოდნავ შემცირდა, იგი იქცა დადებით ციფრად და ზარალის მაგივრად შექმნილია „საბაზისო მოგება“. თუმცა, „რაციონალის“ მიერ ნებისმიერი შეფასების მეთოდის გამოყენების მიუხედავად, მომხმარებლები დაინახავენ მოგების მნიშვნელოვან შემცირებას. ბევრი საწარმო იყენებს არაფინანსურ მაჩვენებლებს ისე, რომ აღნიშნულ მაჩვენებელსა და ფინანსურ ანგარიშგებას შორის ურთიერთკავშირს არ ხსნის.

საანგარიშგებო თარიღი

20X6 წლის
31 დეკემბერი
(\$მლნ)

20X5 წლის
31 დეკემბერი
(\$მლნ)

წმინდა მოგება/(ზარალი) დაბეგვრამდე და ქვემოთ ჩამოთვლილი მუხლების შემდეგ	(5)	38
წმინდა საპროცენტო ხარჯი	10	4
ცვეთა	9	8
არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია	3	2
EBITDA	17	52
ქონების გაუფასურება	10	
სადაზღვევო შემოსავალი	(7)	3
სასესხო ვალდებულების საემისიო დანახარჯები	2	
EBITDA ერთჯერადი მუხლების შემდეგ	22	52
აქციებზე დაფუძნებული გადახდა	3	1
რესტრუქტურის ხარჯები	4	
შეძენილი არამატერიალური აქტივების გაუფასურების ზარალი	6	8
საბაზისო მოგება	35	61

(ბ) რეკლასიფიკაციის კორექტირებები არის თანხები, რომლებიც მიმდინარე ან წინა პერიოდში აღიარებული იყო სხვა სრულ შემოსავალში, მაგრამ საანგარიშგებო პერიოდში გადატანილი იყო მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. უცხოური ქვედანაყოფის გასვლის ოპერაციის გადაფასებიდან მიღებული შემოსულობა და ფულადი ნაკადების ჰეჯირების რეალიზებული შემოსულობა ან ზარალი – სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული მუხლების მაგალითებია, რომლებიც შესაძლოა რეკლასიფიცირებული იყოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ბასს 16-ით – „ძირითადი საშუალებები“ – აღიარებული გადაფასების ნამეტი და ბასს 19-ით – „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“ – დადგენილგადასახდელიანი საპენსიო პროგრამის აქტუარული შემოსულობა ან ზარალი ისეთი მუხლების მაგალითია, რომელთა რეკლასიფიცირება შეუძლებელია. თუმცა, ზოგადად, არსებობს შეუთანხმებლობა იმის თაობაზე, რომელი მუხლები უნდა აისახოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში და რომელი სხვა სრულ შემოსავალში. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და სხვა სრული შემოსავლის ურთიერთ-ქმედება გაურკვეველია, განსაკუთრებით გაურკვეველია რეკლასიფიკაციის ცნება და ის, სხვა სრული შემოსავლის რომელი მუხლები ან როდის უნდა იყოს რეკლასიფიცირებული. საერთო გაუგებრობას იწვევს ის, რომ განსხვავება ეფუძნება რეალიზებული და არარეალიზებული შემოსულობის ცნებებს.

რეკლასიფიკაციასთან დაკავშირებით, რამდენიმე დადებითი და წინააღმდეგობრივი არგუმენტი არსებობს. რეკლასიფიკაციის შეწყვეტის შემთხვევაში, საჭირო არ იქნება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების განმარტება, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ჯამის ან ქვეჯამის ახსნა, ხოლო შესაბამისი მუხლის წარდგენის გადაწყვეტილება აღწერილი იქნება რომელიმე კონკრეტულ ფასს სტანდარტებში. რეკლასიფიკაციის მომხრეებს მიაჩნიათ, რომ რეკლასიფიკაცია იცავს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მთლიანობას და უზრუნველყოფს მომხმარებელს

რელევანტური ინფორმაციით, საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი ოპერაციების შესახებ. გარდა ამისა, აღნიშნული მიდგომა აუმჯობესებს შესადარისობას, როდესაც ფასს სტანდარტებით დაშვებულია ანალოგიური მუხლების ასახვა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ან სხვა სრულ შემოსავალში.

რეკლასიფიკაციის მოწინააღმდეგეებს მიაჩნიათ, რომ რეკლასიფიკაცია ართულებს ფინანსურ ანგარიშგებას და შესაძლოა ხელი შეუწყოს მოგების მანიპულირებას. რეკლასიფიკაციის კორექტირებამ შესაძლოა არ დააკმაყოფილოს პერიოდის შემოსულობის ან ხარჯის განმარტება, რადგან აქტივის ან ვალდებულების ცვლილება წინა პერიოდში მოხდა.

მუხლების წარდგენის ერთგვაროვანმა მიდგომის არარსებობამ, ფასს სტანდარტებში სხვა სრული შემოსავლის არათანმიმდევრულად გამოყენება გამოიწვია. არსებობს აზრთა სხვადასხვაობა, მაგრამ ყველა თანხმდება იმაზე, რომ სხვა სრულ შემოსავალში აისახება ყველა წინააღმდეგობრივი მუხლი და ეს ხდება იმიტომ, რომ არ არსებობს მკაფიო განმარტება, რა უნდა აისახოს აღნიშნულ ანგარიშგებაში. ბევრმა მომხმარებელმა გადაწყვიტა სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგების უგულებელყოფა, რადგან მასში ჩართული ცვლილებები გამოწვეული არ არის საოპერაციო ნაკადებით, რომლებიც პროგნოზისთვის გამოიყენება.