

აქტივობის გაუფასურების ტესტირება

მუხრან ქამადაძე

სტუ დოქტორანტი

აქტივების გაუფასურების საკითხებს არეგულირებს ბასს 36 - „გაუფასურების ზარალი“. სტანდარტის მიზანია წესების დადგენა იმისათვის, რომ საწარმოს აქტივები ასახული არ იყოს მათ ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტი თანხით, ანუ იმ ღირებულებაზე მეტი თანხით რა ღირებულებაც აქვთ ამ აქტივებს საწარმოსათვის.

ეს სტანდარტი ეხება საწარმოს ყველა აქტივებს, მათ შორის შვილობილ, მეკავშირე და ერთობლივ საწარმოებს. სტანდარტი არ ეხება სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობებს, სამშენებლო კონტრაქტების შედეგად მიღებულ აქტივებს, გადავადებულ საგადასახადო აქტივებს ან გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ აქტივებს, დაქირავებით მომუშავეთა გასამრჯელოების პროგრამებიდან წარმოშობილ აქტივებს, ფინანსურ აქტივებს, საინვესტიციო ქონებას, მათი აღრიცხვა რეგულირდება ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტით.

ეკონომიკური სარგებელი, რომელიც აქტივის გაყიდვით მიიღება, გამოიხატება გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, ან სხვაგვარად - ნეტო სარეალიზაციო ფასით. ის თანხა, რომელიც მიიღება დაინტერესებულ, საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის აქტივის რეალიზაციის შედეგად შემცირებული გაყიდვაზე გაწეული დანახარჯების თანხით. აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული ხარჯები წარმოადგენს დანახარჯებს, რომელიც პირდაპირ არის დაკავშირებული აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გასვლასთან, ფინანსური დანახარჯებისა და მოგების გადასახადის გამოკლებით. შესაძლო მაქსიმალური სარგებელი, რომელსაც საწარმო მიიღებს აქტივებისაგან, გამოიხატება აღდგენითი ღირებულებით, აღდგენითი ღირებულება არის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ნეტო სარეალიზაციო ფასსა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი სიდიდე. აქტივის აღდგენითი ღირებულება გვიჩვენებს რა უფრო მომგებიანია საწარმოსათვის - აქტივის გამოყენება თუ გაყიდვა.

ბასს-ი მოითხოვს, წინდახედულობის და სიფრთხილის პრინციპიდან

ღარგაბრძოლი ეკონომიკა

გამომდინარე, აქტივების ასახვას იმ თანხით, რომელიც არ აღემატება მათგან მისაღებ ეკონომიკურ სარგებელს. ამიტომ მენეჯმენტი ახორციელებს დაკვირვებას აქტივების გაუფასურებაზე და ასახავს მას ფინანსურ ანგარიშგებაში, რათა საწარმოს მფლობელებმა დროულად მიიღონ სათანადო გადაწყვეტილება აქტივების გამოყენების ან გაყიდვის შესახებ. აქტივის გამოყენებით მიღებულ ეკონომიკურ სარგებელს ეწოდება გამოყენების ღირებულება. გამოყენების ღირებულება არის აქტივიდან ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება, ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული არის აქტივების უმცირესი იდენტიფიცირებადი ჯგუფი, რომლის უწყვეტად გამოყენების შედეგად ხდება ფულადი სახსრების მიღება.

გაუფასურების კონცეფციით აქტივი გაუფასურებულია, თუ საწარმო ვერ ამოიღებს მის საბალანსო ღირებულებას აქტივის გამოყენების ან გაყიდვით. ამ კონცეფციით ხდება სიფრთხილის პრინციპის რეალიზაცია: აქტივები და შემოსავლები არ უნდა იქნეს გადაჭარბებულად შეფასებული, ხოლო ხარჯები და ვალდებულებები - შემცირებულად. ამისათვის აქტივები უნდა შეფასდეს გაუფასურებაზე.

საწარმომ გაუფასურების იდენტიფიცირებისათვის ყურადღება უნდა გაამახვილოს შემდეგ ძირითად მაჩვენებლებზე:

1) გარე წყაროებიდან მიღებული ინფორმაციით:

- აქტივის საბაზრო ღირებულება მნიშვნელოვნად შემცირდა იმასთან შედარებით, რაც მოსალოდნელი იყო დროის გასვლის ან გამოყენების შედეგად;
- ადგილი აქვს მნიშვნელოვან ცვლილებებს ტექნოლოგიურ ბაზარზე, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც ფუნქციონირებს საწარმო, ან იმ ბაზარზე, რომლისთვისაც განკუთვნილია აქტივი;
- საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების ან ინვესტიციებზე უკუგების საბაზრო განაკვეთების ზრდა.
- ანგარიშვალდებული საწარმოს ნეტო აქტივების საბალანსო ღირებულება მეტია მის საბაზრო კაპიტალიზაციაზე.

2) შიდა ინფორმაციით:

- არსებობს მტკიცებულება აქტივის მოძველებაზე ან მის ფიზიკურ ცვეთაზე;

- მოცემულ პერიოდში მოხდა ან დაგეგმილია მომავალში მნიშვნელოვანი ცვლილებები.
- არსებობს ინფორმაცია, რომ აქტივების მწარმოებლურობა გაუარესდა ან მომავალში გაუარესდება.

აუცილებელია აქტივის გადაფასება, რათა ის ასახული იყოს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ერთ-ერთი მოთხოვნის - „შესაბამისობის“ პრინციპის დაცვით

ბასს-ი მოითხოვს, რომ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის საწარმომ განსაზღვროს, არსებობს თუ არა აქტივის გაუფასურების რაიმე ნიშნები. არსებობს თუ არა გაუფასურების ნიშნები, საწარმო ვალდებულია გაუფასურებაზე ყოველწლიურად შეამოწმოს:

- განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივები;
- საწარმოთა გაერთიანებით წარმოქმნილი გუდვილი;
- ჯერ გამოუყენებელი აქტივები.

ტესტირება გაუფასურებაზე ტარდება წლის ბოლოს, გარდა იმ სავალდებულო აქტივებისა, რომელთა ტესტირება შეიძლება ჩატარდეს წლის ნებისმიერ პერიოდში, მაგრამ ყოველ წელს ერთი და იმავე დროს.

აქტივის შესაძლო გაუფასურებაზე მიუთითებს აქტივის შესანახად ან მისი სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად საჭირო ფულადი სახსრების ოდენობა, რომელიც მნიშვნელოვნად აღემატება გეგმიურს; ნეტო ფულადი სახსრების ამ აქტივიდან მიღებული საოპერაციო მოგება ან ზარალი, რომელიც დაგეგმილ მაჩვენებელზე გაცილებით უარესია; ზარალის მნიშვნელოვანი გაზრდა დაგეგმილთან შედარებით. აქტივის შესაძლო გაუფასურების მაჩვენებლის არსებობა მიუთითებს აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის, ცვეთის მეთოდის ან აქტივის ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვის საჭიროებასა და კორექტირებაზე.

ბასს 36-ის მიხედვით, „აღდგენითი ღირებულება“ არის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი.

გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების თანხა არის ის თანხა, რომელიც მიიღება დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე გარიგების მსურველ მხარეებს შორის აქტივის ან ფულადი სახსრების

ღარგაბრივი ეკონომიკა

წარმომქმნელი ერთეულის რეალიზაციის შედეგად, შემცირებული გაყიდვაზე გაწეული დანახარჯების თანხით.

აქტივის გამოყენების ღირებულება კი არის აქტივიდან ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ნაკადების მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება.

აქტივების გაუფასურების ზარალის დასადგენად საჭიროა აქტივის ნეტო სარეალიზაციო ფასისა და გამოყენების ღირებულების დადგენა. მათ შორის უდიდესი არის აღდგენითი ღირებულება. ის თანხა, რომელითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება აღდგენით ღირებულებას, არის გაუფასურების ზარალი.

არ არის აუცილებელი ყოველთვის განისაზღვროს ორივე სიდიდე - აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება და მისი გამოყენების ღირებულება. თუ ერთ-ერთი მათგანი მეტია მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე, აქტივი არ არის გაუფასურებული და არ არსებობს მეორე სიდიდის შეფასების აუცილებლობა.

ზოგჯერ შეუძლებელია გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების თანხის განსაზღვრა, რადგან ვერ ხერხდება მისი საიმედოდ შეფასება. ასეთ შემთხვევაში გამოყენების ღირებულება შეიძლება მიჩნეულ იქნეს აქტივის აღდგენით ღირებულებად.

თუ აქტივის გამოყენებით მისაღები სარგებელი არ აღემატება მის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას, ეს უკანასკნელი შესაძლოა მიჩნეულ იქნეს აქტივის აღდგენით ღირებულებად.

გაუფასურების ზარალის დასადგენად აუცილებელია სწორად შეფასდეს ყველა სათანადო მაჩვენებელი. თანახმად ბასს 36-ისა, აქტივების გამოყენების ღირებულების შეფასება მოიცავს შემდეგ საფეხურებს:

- აქტივის უწყვეტი გამოყენებისა და მისი გასვლის შედეგად მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების შეფასებას;
- მომავალი ფულადი ნაკადების მიმართ შესაბამისი დისკონტის განაკვეთის გამოყენება.
- აქტივის გამოყენების ღირებულების გასაანგარიშებლად საჭიროა შემდეგი ელემენტების გათვალისწინება:
- აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების 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 გაითვალისწინებენ აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებისას.

აქტივიდან მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების პროგნოზი და შეფასება უნდა ეფუძნებოდეს ბოლო პერიოდის ბიუჯეტებს, პროგნოზებს და არ უნდა შეიცავდეს მომავალში ჩასატარებელი კაპიტალურ და რესტრუქტურისაციის სამუშაოებს. ასევე, პროგნოზირება უნდა ეფუძნებოდეს ხუთ წელს, თუ არ არის მიზანშეწონილი უფრო ხანგრძლივი პერიოდი.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ACCA F7. ფინანსური ანგარიშგება. ინლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო.ფინანსური ანგარიშგება. ბაფ, თბ., 2009.
2. ACCA F3. ფინანსური ანგარიშგება. ინლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო.ფინანსური ანგარიშგება. ბაფ, თბ., 2009.
3. BAETGE KIRSCH THIELE - BILANZEN (8, wesentlich uberarbeitete Auflage studienausgabe) Dusseldorf 2005-2009.
4. Karlheinz Kuting, claus-peter Weber – DIE BILANZANALYSE (lehrbuch zur beurteilung von einzel – und konzernabschussen 7 Auflage) Stuttgart 2004-2008.