



მომხმარებელთა ხელშეკრულებებიდან ამონაგების აღრიცხვის ძირითადი საკითხები

ნანა სრესელი

თსუ ასოცირებული პროფესორი

რეზიუმე

ამონაგები არის შემოსავალი, რომელიც წარმოიქმნება ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. ამონაგები შემოსავალთან ერთად, საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის შემფასებელ მაჩვენებელს წარმოადგენს და ამ თვალსაზრისით მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის. ფასს 15, როგორც ამონაგების აღიარების, შეფასებისა და წარდგენის საკითხების მარეგულირებელი სტანდარტი, აფუძნებს პრინციპებს, რომლებიც უზრუნველყოფენ კლიენტებთან დადებული ხელშეკრულებების ეკონომიკური შინაარსის, ამონაგების აღიარების ვადებისა და მისი მიღების სანდოობაზე დაფუძნებული ინფორმაციის მომზადებას. შემოსავლის აღიარების არსებული პრინციპებიდან სტანდარტმა უგულებელყო შეუსაბამო და სუსტი მხარეები და უზრუნველყო შემოსავლის აღიარება უფრო გონივრული სტრუქტურით. სტანდარტით განსაზღვრულია ამონაგების აღიარების ხუთ ეტაპიანი მოდელი და განმარტებულია ის ძირითად ქმედებები, რომელიც უნდა განახორციელოს ორგანიზაციამ, რომ მიაღწიოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცედურების გამარტივებას და ინფორმაციის ეკონომიკური შინაარსის გაუმჯობესებას. სტანდარტის რეგულაციებმა მომხმარებლები უნდა უზრუნველყოს საიმედო და სასარგებლო ინფორმაციით.

საკვანძო სიტყვები: ამონაგები, სახელშეკრულებო აქტივი, სახელშეკრულებო ვალდებულება, მომხმარებელი, გარიგების

ფასი, ცვალებადი ანაზღაურება. კონტროლის უფლება, შედეგების მეთოდი, გამოყენებული რესურსების მეთოდი.

შინადასაშინაო

ამონაგების აღიარების, შეფასების, აღრიცხვისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენის საკითხების გაუმჯობესების მიზნით, IASB¹-მ და FASB²-მ შეიმუშავეს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი (ფასს) 15 „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“. იგი არის ერთობლივი სტანდარტი ფასს-ის და US GAAP³-სთვის. აღნიშნული გამოწვეული იყო იმით, რომ ამონაგების აღრიცხვის ადრე მოქმედი წესი ხშირად ვერ იძლეოდა ეფექტური და დეტალურ რეკომენდაციებს იმ სფეროებში, სადაც ამას პრაქტიკა ითხოვდა. ამასთან, ამონაგების აღრიცხვის რეგულაციები აშშ-ს GAAP -სა და ფასს-ში ეწინააღმდეგებოდა ერთმანეთს, რაც ამ სისტემების დაახლოებას სერიოზულ დაბრკოლებებს უქმნიდა.

ამონაგების აღიარების ახალ მოდელში ჩამოყალიბებული მიდგომები ბევრად უფრო სრულყოფილი და უნივერსალურია ვიდრე ადრე არსებული. იდეა, რომელიც მის არსშია ჩადებული გულისხმობს ამონაგების იმ თანხით აღიარებას, რომელსაც საწარმო მიიღებს მომხმარებლისათვის მიწოდებული საქონლისა და მომსახურების სანაცვლოდ. არანაკლებ მნიშვნელოვანია ისიც, რომ ახალი სტანდარტი შენიშვნებში დიდი მოცულობის ინფორმაციის გახსნას ითხოვს. ფასს 15-მა ჩაანაცვლა მოქმედი ორი სტანდარტი და მათი სამი ინტერპრეტაცია. კერძოდ: სტანდარტები - ამონაგები (ბასს 18) და სამშენებლო კონტრაქტები (ბასს 11) და ინტერპრეტაციები- უძრავი ქონების სამშენებლო კონტრაქტები (IFRIC 15); აქტივების მიღება მომხმარებლისგან (IFRIC 18) და შემოსავლები ბარტერული ტრანზაქციებიდან საჩუქრად მომსახურების ჩათვლით (SIC 31).

სტანდარტმა განსხვავებული გამოწვევების წინაშე დააყენა

1 ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო

2 ფინანსური აღრიცხვის სტანდარტების საბჭო (აშშ)

3 US GAAP-აშშ საყოველთაოდ აღიარებული აღრიცხვის პრინციპები

სხვადასხვა ინდუსტრიის ბიზნეს-სუბიექტები. მისი გავლენა ზოგი კომპანიის საქმიანობაზე მინიმალურია, ამიტომ, ეს კომპანიები ზედმეტი ძალისხმევის გარეშე, მოქმედი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად გააგრძელებენ შემოსავალის აღიარებას. მაგრამ, შემოსავლების აღიარების ხუთეტაპიანი მოდელი მნიშვნელოვანი გამოწვევებს სთავაზობს სატელეკომუნიკაციო სფეროს ფიქსირებული (საკაბელო) და მობილური მომსახურების სექტორებს, რადგან შემოსავლების აღიარებისათვის საჭიროა ხელშეკრულებით შესასრულებელი ვალდებულებების იდენტიფიცირება ინდივიდუალურ ვალდებულებებად და გარიგების ფასის განაწილება ცალკეულ შესასრულებელ ვალდებულებაზე; უძრავი ქონებისა და მშენებლობის სფეროს სეგმენტებში მნიშვნელოვანია დადგინდეს, შემოსავალი უნდა აღიარდეს დროთა განმავლობაში თუ დროის გარკვეული მომენტის მეთოდით, და ა.შ.

საწარმომ ფასს 15 უნდა გამოიყენოს მომხმარებლებთან გაფორმებულ ყველა ხელშეკრულებასთან მიმართებაში, გარდა საიჯარო, სადაზღვევო, ფინანსური ინსტრუმენტების კუთხით არსებული გარიგებებისა და ერთსა და იმავე დარგში დასაქმებულ საწარმოებს შორის არაფულადი გაცვლის ოპერაციებისა. აღნიშნულის გარდა, ფასს 15 მხოლოდ იმ ხელშეკრულებებისათვის უნდა იქნეს გამოყენებული, რომლის მეორე მხარე მომხმარებელია¹. ამასთან, ფასს 15 „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ არ ადგენს მომხმარებლებთან გაფორმებული მხოლოდ ინდივიდუალური ხელშეკრულების აღრიცხვის წესს, მისი გამოყენება შესაძლებელია ხელშეკრულებების პორტფელის მიმართაც. ასეთ შემთხვევაში საწარმოს ვარაუდი გონივრული უნდა იყოს იმასთან დაკავშირებით, რომ სტანდარტის გამოყენების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, არსებითად აი იქნება განსხვავებული იმ შედეგისგან, რაც დადგებოდა სტანდარტის გამოყენების შემ-

1 მომხმარებელი არის მხარე, რომელსაც საწარმოსთან ხელშეკრულება აქვს გაფორმებული ანაზღაურების სანაცვლოდ ისეთი საქონლისა და მომსახურების მიღებაზე, რომელიც წარმოადგენს საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის შედეგს.

თხვევაში პორტფელში შემაგალი ცალკეული ხელშეკრულების მიმართ.

საკითხის სირთულისა და მასშტაბურობიდან გამომდინარე, წარმოდგენილ მასალას არა აქვს ამომწურავი კვლევის პრეტენზია და არის მცდელობა წარმოვაჩინოთ ის ძირითადი პოზიციები, რომელთა გათვალისწინებაც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთი ძირითადი მუხლის-ამონაგების რეგულირებისათვის.

ძირითადი ტექსტი

მომხმარებელბთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან ამონაგების აღიარების, შეფასებისა და წარდგენის წესს ხელშეკრულების შინაარსი განსაზღვრავს. ხელშეკრულება, როგორც ორ ან რამოდენიმე მხარეს შორის შეთანხმება, მხარეების მიმართ წარმოქმნის იურიდიული ძალის მქონე უფლებებსა და მოვალეობებს, ამიტომ სავალდებულოა მისი **წერილობითი ან სიტყვიერი ფორმით** არსებობა, ან უნდა იგულისხმებოდეს საწარმოს საქმიანი პრაქტიკიდან გამომდინარე.

***მაგალითი:** კომპანიას ამოწურა ხელშეკრულება სისტემების ტექნიკურ მხარდაჭერაზე, მაგრამ არსებობს ზეპირი შეთანხმება, რომ ახალი ხელშეკრულება ხელმოწერილი იქნება, ამიტომ ტექნიკური მხარდაჭერა გრძელდება ფორმალური ნიშნის - დოკუმენტის არარსებობის მიუხედავად.*

მომხმარებელბთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან დასაშვებია მხოლოდ იმ ხელშეკრულების აღრიცხვა, რომლებიც აკმაყოფილებენ სტანდარტით დადგენილ კრიტერიუმებს :

✓ ხელშეკრულება **ხელმოწერილია** და მხარეების მიერ სახელშეკრულებო პირობების შესრულების ვალდებულება **აღებულია**;

✓ შესაძლებელია **მხარეთა უფლებებისა და გადახდის პირობების იდენტიფიკაცია**;

✓ ხელშეკრულებას აქვს **კომერციული შინაარსი**;

✓ მოსალოდნელია იმ **ანაზღაურების მიღება**, რომელიც მი-

წოდებული საქონლის/მომსახურების სანაცვლოდ ეკუთვნის სანარმოს.

როგორც აღვნიშნეთ, ფასს 15-ით განსაზღვრულია მომხმარებელთან ინდივიდუალური ხელშეკრულებების აღრიცხვის წესი. თუმცა სტანდარტის გამოყენება შეიძლება მსგავსი მახასიათებლების მქონე ხელშეკრულებების პორტფელის მიმართაც, თუ დაკმაყოფილებულია ერთი მაინც შემდეგი კრიტერიუმებიდან :

✓ ხელშეკრულებებზე მოლაპარაკება წარმოებს, როგორც ერთი კომერციული მიზნის პაკეტზე;

✓ ერთი ხელშეკრულების შესრულების ანაზღაურება დამოკიდებულია სხვა ხელშეკრულების ფასზე ან შესრულებაზე;

✓ ხელშეკრულებით დაპირებული საქონელი/მომსახურება ერთი შესასრულებელი ვალდებულების ნაწილია.

როგორც აღვნიშნეთ, ფასს 15 არსებით მნიშვნელობას ანიჭებს მომხმარებელთან გაფორმებულ ინდივიდუალურ ხელშეკრულებს და მათი აღრიცხვის წესს განსაზღვრავს. აღნიშნულის მიუხედავად, უშუალოდ **ხელშეკრულებას** ის არ განიხილავს როგორც **ამონაგების აღიარების ერთეულს**, რადგან ერთი ხელშეკრულება შეიძლება ერთდროულად მოიცავდეს:

- რამდენიმე საქონლის ან რამდენიმე მომსახურების მიწოდებას, ან

- საქონლის მიწოდებას მომსახურებასთან ერთად, ამასთან

- საქონლისა და მომსახურების მიწოდების მომენტი შეიძლება განსხვავდებოდეს.

მაგალითი: *სანარმო მომხმარებელს აწვდის დანადგარებს და დანადგარების მომსახურებასაც ეწევა. როგორ უნდა განისაზღვროს ასეთ შემთხვევაში ამონაგები? უნდა განისაზღვროს ერთდროულად თუ ნაწილ-ნაწილ? სტანდარტი მოითხოვს, რომ თუ იდენტიფიცირდება ორი შესასრულებელი ვალდებულება, მაშინ ამონაგები უნდა განისაზღვროს ნაწილ-ნაწილ, ცალკეული შესასრულებელი ვალდებულების შესრულების შესაბამისად.*

სწორედ ასეთი გარემოებების გათვალისწინების აუცილებლობიდან გამომდინარე, ამონაგების აღიარების მიზნებისათვის სტანდარტმა, დაადგინა ხელშეკრულების ცალკეულ შესასრულებელ ვალდებულებებად „დაყოფის“ კრიტერიუმები. შესასრულებელი ვალდებულება არის მომხმარებლისთვის კონკრეტული საქონლის ან მომსახურების მიწოდების დაპირება (Sreseli, 2016). სწორედ, ხელშეკრულებით განსაზღვრული კონკრეტული შესასრულებელი ვალდებულებები წარმოადგენენ შემოსავლების „მატარებლებს“. აქედან გამომდინარე, საწარმომ უშუალოდ გარიგების ანუ ხელშეკრულების გაფორმების მომენტში უნდა დაადგინოს მომხმარებლის მიმართ შესასრულებელი თითოეული ვალდებულება (დაპირება) და ამასთანავე შეაფასოს:

✓ განსხვავებული¹ საქონელი ან მომსახურება (ან მათი პაკეტი), რომელიც უნდა გადაეცეს მომხმარებელს; ან

✓ განსხვავებული საქონლის ან მომსახურების სერია, რომელიც ძირითადად ერთი და იგივეა და მომხმარებლებს ერთი და იმავე სქემით გადაეცემა.

შეფასების ეტაპზე, ანუ გარიგების ფასის² განსაზღვრის პროცესში, ხელშეკრულებების პირობებისა და საწარმოს საქმიანობის პრაქტიკულ მხარესთან ერთად, საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს:

- ცვალებადი ანაზღაურება და ცვალებადი ანაზღაურების შეფასების შეზღუდვა;

- დაფინანსების მნიშვნელოვანი კომპონენტის არსებობა ხელშეკრულებაში;

- მომხმარებლისთვის გადასახდელი ანაზღაურება და არაფულადი ანაზღაურება.

1 განსხვავებულია ის საქონელი და მომსახურება, თუ მომხმარებელს მათგან სარგებელის მიღება შეუძლია განცალკევებით, ან ადვილად ხელმისაწვდომ სხვა რესურსთან ერთდ (1. პ 27);

2 გარიგების ფასი არის ანაზღაურების ის ოდენობა რომლის მიღების უფლების მოპოვებას მოელის საწარმო, მომხმარებლისთვის დაპირებული საქონლისა და მომსახურების გადაცემის სანაცვლოდ, გარდა მესამე პირის სახელით მიღებული თანხებისა (დღგ, აქციზი). (პ.47)

შეფასებიდან გამომდინარე, ხელშეკრულებაში შეიძლება იყოს როგორც **ფიქსირებული ფასები, ასევე ცვალებადი (ფასდაკლება, ნახალისება, ბონუსები, ჯარიმები) ფასები, ან ორივე, ფიქსირებული და ცვალებადი ფასები ერთად**. ამდენად, გარიგების ფასის დასადგენად საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს ხელშეკრულების ფასი ფასდაკლების, სხვა ცვლადი ნაწილის და დღგ-ს გათვალისწინებით. მაგრამ, როგორ უნდა გამოიყენოს მომხმარებლისათვის შეთავაზებული ფასდათმობა საწარმომ მაშინ, როცა მისთვის ჯერ არ არის ცნობილი, რამდენად შეასრულებს მომხმარებელი ფასდათმობის მიღების პირობებს. ამ გარემოებების გათვალისწინების მიზნით, სტანდარტში განმარტებულია **ცვალებადი ანაზღაურების შეფასების** მეთოდები:

✓ მოსალოდნელი ოდენობის მეთოდი და

✓ ყველაზე მეტად მოსალოდნელი ოდენობის მეთოდი.

რა არის **მოსალოდნელი ოდენობა**? მოსალოდნელი ოდენობა არის **ანაზღაურების შესაძლო მნიშვნელობების დიაპაზონიდან აღებული და ანაზღაურების მნიშვნელობების ალბათობებით შეწონილი სიდიდეების ჯამი**. მოსალოდნელი ოდენობა ანაზღაურების საიმედო შეფასება შეიძლება, მაშინ, თუ საწარმოს გაფორმებული აქვს ანალოგიური მახასიათებლების მქონე მრავალი ხელშეკრულება.

და რა არის **ყველაზე მეტად მოსალოდნელი ოდენობა**? იგი არის **ანაზღაურების შესაძლო მნიშვნელობების დიაპაზონიდან აღებული ერთადერთი, ყველაზე დიდი ალბათობით მოსალოდნელი სიდიდე**. ყველაზე მეტად მოსალოდნელი ოდენობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეიძლება იყოს ცვალებადი ანაზღაურების სათანადო შეფასება, როდესაც ხელშეკრულებას ორი შესაძლო შედეგი გააჩნია (მაგ. საქმიანობის შედეგებზე დამოკიდებულ ბონუსი საწარმომ შეიძლება ან მიიღოს ან არა).

ანაზღაურების სამართლიანი შეფასების მიზნებისათვის ფასს 15 იძლევა ე.წ. **სახელშეკრულებო აქტივისა და სახელშეკრულებო ვალდებულების** ცნებებს. როგორც სახელშეკრულებო აქტივი, ასევე სახელშეკრულებო ვალდებულება დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების ერთგვარი ანალოგიებია,

მაგრამ იმ განსხვავებით, რომ დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებები გადახდის მოთხოვნის უპირობო უფლებებს წარმოადგენენ, ხოლო სახელშეკრულებო აქტივის და სახელშეკრულებო ვალდებულების მიმართ ანალოგიური დამოკიდებულება, ანუ გადახდის მოთხოვნის უპირობო უფლება ჯერ არ არის დამდგარი და არ არსებობს.

მაგალითი: ავტომობილის დილერი იძენს ავტომანქანებს მწარმოებლისაგან. კონტრაქტის მიხედვით, თუ დილერი სამი თვის მანძილზე გამოისყიდის 100 ავტომობილს თითოეულს 15,000 ლარად, მწარმოებელი სანარმო მისცემს 5%-იან ფასდათმობას. ხელშეკრულება დადებულია 1 დეკემბერს. წლიური ანგარიშგების ფორმირების დროს მწარმოებელი სანარმო გონივრული განსჯის საფუძველზე აფასებს ფასდათმობის გამოყენების ალბათობას.

გონივრულია იმის დაშვება, რომ თუ დეკემბრის განმავლობაში შესყიდულია 90 ავტომობილი, დარჩენილ 2 თვეში 10 ავტომობილის შესყიდვის ალბათობა მნიშვნელოვნად მაღალია და დიდი ალბათობით მომხმარებელი ისარგებლებს სანარმოს შეთავაზებით. შესაბამისად მოსალოდნელი ფასდათმობის პროცენტი სანარმომ უკვე მიმდინარე პერიოდის შემოსავალში უნდა გაითვალისწინოს და სანარმოს წლიურ ანგარიშგებაში ამონაგები აღრიცხული უნდა იყოს გარიგების ფასიდან 5%-ის ფასდაკლების გათვალისწინებით, ანუ დეკემბრის თვეში უნდა აღიარდეს ამონაგების სახით 1,282,500 $[1,350,000 (15,000 * 90) - 67,500 (15,000 * 90) * 5\%]$ ლარი, ხოლო მოსალოდნელი ფასდაკლება 67,500 $[(15,000 * 90) * 5\%]$ ლარი, რომელიც სანარმომ მომხმარებელს უნდა დაუბრუნოს, აღირიცხება როგორც სახელშეკრულებო ვალდებულება და გატარდება:

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	ანგარიში	დებიტი	კრედიტი
მოთხოვნები მიწოდებიდან	1410	1,350,000	
ამონაგები რეალიზაციიდან	6110		1,282,500
სახელშეკრულებო ვალდებულებები	3112		67,500
ავტომობილების მიწოდება ფასდაკლების პირობით			

შეიძლება კონკრეტული ვალდებულების შესრულების ვადები და გარემოებები ხელშეკრულებაში განსხვავებული იყოს. ამიტომ გარიგების ფასი განაწილებას ექვემდებარება. გარიგების ფასის განაწილების მიზანი არის ის, რომ თითოეულ შესასრულებელ ვალდებულებას გარიგების ფასი იმ ოდენობით გადაუნაწილდეს, რომლის მიღების უფლებასაც მოელის მომხმარებლისგან სანარმო დაპირებული საქონლის ან მომსახურების გადაცემის სანაცვლოდ. აღნიშნული საკითხი მანამდე მოქმედ სტანდარტში ბუნდოვანი იყო. ფასს 15-ში კი გარიგების ფასის განაწილების ობიექტურობას ასაბუთებს იმ თვალსაზრისით, რომ კონკრეტული ვალდებულების შესრულების ვადები და გარემოებები განსხვავებულია. სტანდარტით გარიგების ფასი უნდა განაწილდეს ხელშეკრულებაში იდენტიფიცირებულ თითოეულ შესასრულებელ ვალდებულებაზე და ორიენტირებული უნდა იყოს თითოეული საქონლის ან მომსახურების იმ ფასზე, რომლითაც ისინი ცალ-ცალკე იყიდება. იმ შემთხვევაში, თუ ასეთი ფასების არ არსებობს, სტანდარტი უშვებს მათ შეფასებას. ამდენად, **გარიგების მთლიანი ფასის განაწილება** შესასრულებელი ვალდებულებების **განცალკევებით გასაყიდი ფასის** პროპორციულად სამართლიანია.

მაგალითი: სანარმო აწარმოებს და ყიდის გენერატორებს სარეალიზაციო ფასით 80,000 ლარი. ასევე ახორციელებს გენერატორების დამონტაჟების მომსახურებას. მომსახურების სარეალიზაციო ფასი 7,000 ლარია. გენერატორის და მომსახურების ერთდროული მიწოდების ფასი კი 84,000 ლარია.

ერთდროული მიწოდებისას გარიგების ფასი 84,000 ლარი პროპორციულად უნდა განაწილდეს განცალკევებით გასაყიდი ფასების საფუძველზე. შედეგად, საქონლის მიწოდების ფასი 77,240 ($80\,000/87,000 \times 84,000$) ლარი, ხოლო მომსახურების ფასი კი 6,760 ლარი იქნება.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, **ამონაგები** უნდა აღიარდეს შესასრულებელი ვალდებულების შესრულებისას და ამასთან უნდა აღიარდეს **გარიგების ფასის იმ ნაწილით**, რომელიც **მიეკუთვნა** მოცემულ შესასრულებელ ვალდებულებას. ხელშეკრულებაში განსაზღვრული უნდა იყოს, ის თუ როგორ აპირებს საწარმო შესასრულებელი ვალდებულების შესრულებას:

- **დროის გარკვეული მომენტისათვის; თუ**
- **დროთა განმავლობაში** (პერიოდის მანძილზე).

შესასრულებელ ვალდებულებას საწარმო თუ არ ასრულებს **დროთა განმავლობაში**, მიჩნეულია, რომ შესასრულებელ ვალდებულებას ასრულებს **დროის გარკვეული მომენტისათვის**.

შესასრულებელი ვალდებულების შესრულება **დროის გარკვეულ მომენტისთვის** გულისხმობს იმ კონკრეტული მომენტის დადგომას, როდესაც:

- **აქტივზე კონტროლის უფლებას** მოიპოვებს მომხმარებელი და

- **შესასრულებელი ვალდებულებები დაფარულია** საწარმოს მიერ (1.3 38).

შესაბამისად, **ამონაგები** აღიარდება **დროის გარკვეულ მომენტში**, თუ საწარმოს მიერ შესასრულებელი ვალდებულება **დაფარულია** და **კონტროლი** დაპირებულ აქტივზე მომხმარებლისთვის გადაცემულია.

საქონელსა და მომსახურებაზე კონტროლს საწარმო მომხმარებელს თუ გადასცემს დროის გარკვეულ პერიოდში და შესასრულებელ ვალდებულებას ასრულებს ასევე დროთა განმავლობაში, მაშინ საწარმომ **ამონაგები** უნდა აღიაროს ასევე **დროთა განმავლობაში**. **ამონაგები** აღიარდება დროთა განმავლობაში თუ მოცემული სამი კრიტერიუმიდან ერთი მაინც შესრულდება:

1. მომხმარებელი იღებს და მოიხმარს სარგებელს საწარმოს მიერ ხელშეკრულებით შესასრულებელი ვალდებულების შესრულების შესაბამისად:

ზოგიერთი სახეობის შესასრულებელი ვალდებულებისთვის მარტივად შესაფასებელია, ის რომ სანარმოს საქმიანობით შექმნილ სარგებელს, მომხმარებელი მაშინვე იღებს და მოიხმარს, როგორც კი სანარმოს ვალდებულება შესასრულდება, ანუ ეს მიმდინარე ან განმეორებით ხასიათის მიწოდებებია. მაგალითად, პერიოდული მომსახურების შემთხვევაში (უსაფრთხოების სამსახურის სერვისი, დასუფთავების სახურების მომსახურება და სხვ. მომსახურებები) სირთულეს არ წარმოადგენს სანარმოს საქმიანობით სარგებელის შექმნის, მისი მიღებისა და მოხმარების იდენტიფიკაცია. ასეთ პირობებში სარგებლის მიღება და მოხმარება და სანარმოს მიერ შესასრულებელი ვალდებულების შესრულება თანადროული პროცესებია.

2. მომხმარებელი მყისიერად აკონტროლებს შესასრულებელი ვალდებულებების შესრულებით შექმნილ ან გაუმჯობესებულ აქტივს:

მაგალითად, სანარმოს მიერ აქტივის შექმნა (მშენებლობა) მომხმარებლის კუთვნილ სამშენებლო სივრცეში, დაუმთავრებელი სამუშაოები, რომელსაც მომხმარებელი აკონტროლებს აქტივის შექმნის და გაუმჯობესების პროცესში. შექმნილი აქტივი შეიძლება იყოს მატერიალური და არამატერიალური. ასეთი გარიგება შესაძლოა მოიცავდეს სამშენებლო ან სანარმოო კონტრაქტებს, როცა მომხმარებელი აკონტროლებს სამუშაოებს მიმდინარეობის პროცესში, ან კვლევის და განვითარების კონტრაქტებს, სადაც მომხმარებელი არის კვლევის შედეგების მესაკუთრე.

იმის დასადგენად, მომხმარებელი აკონტროლებს თუ არა აქტივს მისი შექმნის ან გაუმჯობესებისთანავე, სანარმომ უნდა გამოიყენოს კონტროლის მოთხოვნები. კერძოდ:

კონტროლი გულისხმობს, რომ მომხმარებელს აქვს დაპირებული აქტივის პირდაპირი გამოყენების და მისგან მთელი

დარჩენილი სარგებელის მიღების უნარი, რომლის განხორციელებაც სხვადასხვა გზით არის შესაძლებელი. კერძოდ: გამოიყენოს საქონლის სანარმოებლად ან მომსახურების გასანევადად, ვალდებულების დასაფარად, სესხის უზრუნველსაყოფად, შეუძლია აქტივი გაყიდოს ან გაცვალოს და ა.შ.

სანარმომ, **კონტროლის მოთხოვნების** გარდა, ამონაგების აღიარების მიზნებისათვის, უნდა განიხილოს **კონტროლის გადაცემის ინდიკატორებიც**, კერძოდ ის რომ :

- სანარმოს აქვს ძალაში შესული უფლება აქტივისთვის გადახდილი ანაზღაურების მიღებაზე;
- მომხმარებელს აქვს აქტივის საკუთრების იურიდიული უფლება;
- მომხმარებელი ფიზიკურად ფლობს სანარმოსგან გადაცემულ აქტივს;
- მომხმარებელს გააჩნია აქტივთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკები და სარგებელი;
- მომხმარებელმა მიიღო აქტივი.

4. ვალდებულებების შესრულებისას სანარმო არ ქმნის ისეთ აქტივს, რომლიც კონკრეტული მიზნებისათვის გამოიყენება, ამასთან სანარმოს იურიდიული უფლება აქვს მიიღოს ანაზღაურება ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოების შესრულებული ნაწილისათვის მოცემულ მომენტში.

მაგალითად: სპეციალიზებული აქტივის მშენებლობა, რომელის გამოყენება და მუშაობა შეუძლია მხოლოდ მომხმარებელს; ან აქტივის მშენებლობა უშუალოდ მომხმარებლის დაკვეთით; საკონსულტაციო მომსახურების კონტრაქტი, სადაც მომხმარებელი იღებს წერილობით ანგარიშს, როდესაც სამუშაო დასრულებულია და ვალდებულია გადაიხადოს შესრულებული სამუშაოს საფასური კონტრაქტის გაუქმების შემთხვევაში. ამ სიტუაციაში ამონაგები აღიარდება დროთა განმავლობაში, რადგან, რაიმე ალტერნატიული გამოყენების აქტივი არ იქმნება, გასამრჯელოს მიღების უფლება უზრუნველყოფს მოცემული მომენტისთვის სანარმოს კომპენსირებას სახელშეკრულებო ვალდებულების შესასრულებლად.

მაგრამ, როგორ შევავასოთ შესასრულებელი ვალდებულების ის ნაწილი, რომელიც დროის მოცემულ პერიოდშია შესრულებული? არა და ეს არსებითია, რადგან სწორედ შესასრულებელი ვალდებულება განსაზღვრავს როდის და როგორ მოხდება ამონაგების, როგორც ვალდებულების შესრულებული ნაწილის აღიარება.

დროთა განმავლობაში შესასრულებელი ვალდებულების შესრულების ხარისხის შეფასება და ამონაგების აღიარება ხორციელდება შემდეგი მეთოდებით:

- შედეგების მეთოდები (ინგლ. „outputmethod“) ან
- გამოყენებული რესურსების მეთოდები (ინგლ. „input-method“).

შედეგების მეთოდებით ამონაგები აღიარდება მოცემული თარიღით მომხმარებლისათვის მიწოდებული საქონლის ან მომსახურების ღირებულების პირდაპირი შეფასების საფუძველზე, ხელშეკრულების ფარგლებში დაპირებული დარჩენილი საქონლის ან მომსახურების ღირებულებასთან მიმართებით.

შედეგების მეთოდები მოიცავს:

- მოცემული თარიღისათვის დასრულებული სამუშაოების გამოკვლევის შედეგების შეფასებას;
- მიღწეული შედეგების შეფასებას;
- დასრულებული მნიშვნელოვანი ეტაპების შეფასებას;
- გასული დროის წარმოებული ან მიწოდებული ერთეულების რაოდენობაზე დაფუძნებული შედეგის შეფასებას.

შესაბამისად, შეფასების პროცესში ხორციელდება სახელშეკრულებო ვალდებულებით შესასრულებელი სამუშაოების მიმდინარეობის ტემპის შეფასება; ამ პროცესში პირდაპირ ზომავენ შესრულებული სამუშაოების მოცულობას, რაც ყველაზე სანდო მონაცემებს იძლევა სამუშაოების მიმდინარეობის ტემპის შესახებ. ხორციელდება შესრულებული სამუშაოების მოცულობის ინსპექტირება, წარმოებული პროდუქციის ერთეულის რაოდენობისა და ასევე ხელშეკრულების შესრულების გრაფიკის დაცულობის მდგომარეობის შეფასება.

შეფასების მეთოდებს აქვთ ნაკლოვანებები. კერძოდ, ის შე-

დეგები, რომელსაც შესასრულებელი ვალდებულებების შესრულების **ხარისხის შეფასება** ეყრდნობა, შეიძლება უშუალოდ ემპირიული - გამოცდილებაზე დამყარებული არ იყოს და საჭირო ინფორმაციის მოპოვება უკავშირდებოდეს მიზანშეწონილ დანახარჯებს. ასეთ პირობებში უნდა ვისარგებლოთ **გამოყენებული რესურსების მეთოდებით**.

გამოყენებული რესურსების მეთოდების თანახმად **ამონაგები** აღიარდება შესასრულებელი ვალდებულების შესრულებაზე განხორციელებული სამუშაოს ან **გამოყენებული რესურსების თანაფარდობით**, შესასრულებელი ვალდებულების შესრულების **მთლიან მოსალოდნელ რესურსებთან**. გამოყენებული რესურსები მოიცავს: ა) მოხმარებულ რესურსები; ბ) დახარჯულ სამუშაო დროს; გ) განეულ დანახარჯებს; დ) დახარჯულ მანქანა/საათებს.

თუ საწარმოს სამუშაოები ან რესურსები თანაბარზომიერადაა განაწილებული შესასრულებელი ვალდებულების მთელ პერიოდზე, მიზანშეწონილია **ამონაგების წრფივი მეთოდით** აღიარება.

გამოყენებული რესურსების მეთოდების ნაკლოვანება ის არის, რომ შეიძლება საწარმოს მიერ **მოხმარებულ რესურსებსა** და მოხმარებლისათვის საქონელსა ან მომსახურების **კონტროლის გადაცემას** შორის კავშირი არ არსებობდეს. ასეთი შემთხვევებისთვის სტანდარტი განიხილავს ვალდებულების შესრულების **ხარისხის შეფასების კორექტირების** გარემოებებს.

ხარჯები, რომლებიც არ არიან დაკავშირებული კონტრაქტთან, ან არ მონაწილეობენ სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულებაში, არ გამოიყენება სამუშაოს მიმდინარეობის შეფასებაში. სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულებას არ ასახავენ შემდეგი ხარჯები: ზოგადი და ადმინისტრაციული ხარჯები, რომლებიც არ არის უშუალოდ დაკავშირებული სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულებასთან, გარდა ხარჯებისა, რომლებიც პირდაპირ ეკისრება მომხმარებელს კონტრაქტის პირობების თანახმად; გაყიდვების და მარკეტინგული დანახარჯები; კვლევის და განვითარების ხარჯები, რომლებიც არ არის დამახასიათებელი მოცემული კონტრაქტისთვის; უმოქმედო საწარმოს ან აღჭურვილობის ამორტიზაცია; ფუჭად

დახარჯული მასალები; სამუშაო ძალის ან სხვა ხარჯების არანორმალური მოცულობა.

შესასრულებელი ვალდებულების შესრულების ხარისხის შეფასებისას უნდა გავითვალისწინოთ:

- **იმ საქონლისა და მომსახურების ხასიათი** რომელზე კონტროლი გადაეცემა მომხმარებელს, ხელშეკრულების მიხედვით და

- **ნებისმიერი საქონლისა და მომსახურება**, რომელზე კონტროლი გადაეცემა მომხმარებელს, შესასრულებელი ვალდებულების შესრულების მიზნით;

გარემოებების ცვლილების შესაბამისად საწარმომ პერიოდულად უნდა განაახლოს ვალდებულების შესრულების ხარისხის შეფასება და მომხმარებელი ცვლილები ასახოს შესასრულებელი ვალდებულებების საბოლოოშედეგში. შესასრულებელი ვალდებულების შესრულების ხარისხის შეფასების ცვლილება არის სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება.

სტანდარტი განმარტავს, რომ **ამონაგების აღიარება** დროთა განმავლობაში შესრულებულ ვალდებულებასთან მიმართებაში, იმ შემთხვევაშია დასაშვები, თუ შესაძლებელია ვალდებულებების შესრულების ხარისხის გონივრული შეფასება. მაგრამ, გარემოებებიდან გამომდინარე, თუ საწარმოს არ შეუძლია შესასრულებელი ვალდებულების შესრულების შედეგის გონივრული შეფასება, მაგრამ ელოდება ვალდებულების შესრულებისათვის განეულ დანახარჯების ანაზღაურებას, მაშინ საწარმომ **ამონაგები უნდა აღიაროს განეული დანახარჯების სიდიდით** და ეს მიდგომა უნდა შეინარჩუნოს მანამ, ვიდრე არ უზრუნველყოფს შესასრულებელი ვალდებულებების შესრულების ხარისხის გონივრულ შეფასებას.

დასკვნა

- ფასს 15-მა მნიშვნელოვანიკორექტივები შეიტანა ამონაგების აღიარების პრინციპებში და დააზუსტა, რომ: ამონაგები უნდა აღიარდეს მომხმარებლისთვის აქტივზე **კონტროლი გადაცემის მომენტში** და აღიარდეს იმ **თანხით**, რომლის მიღების

უფლებასაც სანარმო მოელის საქონლისა და მომსახურების გადაცემის სანაცვლოდ;

- ფასს **15** -ში „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებიდან“ ჩამოყალიბებული პრინციპები და პრაქტიკაში მათი გამოყენების ძირითადი ასპექტები, უზრუნველყოფს მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებით წარმოქმნილი ამონაგებისა და ფულადი ნაკადების ხასიათის, სიდიდის, წარმოქმნის ვადების და განუსაზღვრელობების შესახებ ინფორმაციის ფინანსურ ანგარიშგებაში სამართლიან წარდგენას;

- ფასს 15 განსაზღვრავს იმ ძირითად კრიტერიუმებს, რომელსაც აღრიცხვის მიზნებისათვის მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულება უნდა აკმაყოფილებდეს.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ფასს15-ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან /<https://saras.gov.ge/ka/Home/Contact>

2. Н. Сресели, Р. Сресели Новый стандарт признания доходов – изменения, вызовы, новшества” - «Membership in the WTO: Prospects of Scientific Researches and International Technology Market»: materials of the international scientific-practical conference. In two volumes. Volume I – Bangkok, Thailand: Regional Academy of Management, 2016. – 391 p. ISBN 978-601-7496-26-5148-154;

3. <https://www.pwc.com/mx/es/industrias/energia/archivo/20150817-ifrs-oil-gas.pdf> - <https://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/First-Impressions/Documents/First-Impressions-O-201409-Impacts-on-the-construction-industry-of-the-new-revenue-standard.pdf>

4. Audit committee considerations for the new revenue standard - [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-audit-committee-considerations-for-the-new-revenue-standard-oct2014/\\$FILE/EY-audit-committee-considerations-for-the-new-revenue-standard-oct2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-audit-committee-considerations-for-the-new-revenue-standard-oct2014/$FILE/EY-audit-committee-considerations-for-the-new-revenue-standard-oct2014.pdf)

5. In brief: FASB proposes further amendments to the new revenue standard - <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/publications/in-brief/fasb-practical-expedients-amendments-to-new-revenue-standard.html>

6. IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers - <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>

7. Revenue from contracts with customer - <https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-revenue-recognition-global-guide-2014.pdf>

References

1. IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers /<https://saras.gov.ge/ka/Home/Contact>, 2019.

2. Н. Сресели, Р. Сресели Новый стандарт признания доходов – изменения, вызовы, новшества” - «Membership in the WTO: Prospects of Scientific Researches and International Technology Market»: materials of the international scientific-practical conference. In two volumes. Volume I – Bangkok, Thailand: Regional Academy of Management, 2016. – 391 p. ISBN 978-601-7496-26-5148-154;

3. <https://www.pwc.com/mx/es/industrias/energia/archivo/20150817-ifrs-oil-gas.pdf> - <https://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/First-Impressions/Documents/First-Impressions-O-201409-Impacts-on-the-construction-industry-of-the-new-revenue-standard.pdf>

4. Audit committee considerations for the new revenue standard - [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-audit-committee-considerations-for-the-new-revenue-standard-oct2014/\\$FILE/EY-audit-committee-considerations-for-the-new-revenue-standard-oct2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-audit-committee-considerations-for-the-new-revenue-standard-oct2014/$FILE/EY-audit-committee-considerations-for-the-new-revenue-standard-oct2014.pdf)

5. In brief: FASB proposes further amendments to the new revenue standard - <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/publications/in-brief/fasb-practical-expedients-amendments-to-new-revenue-standard.html>

6. IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers - <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>

7. Revenue from contracts with customer - <https://www.pwc.com/us/en/cfdirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-revenue-recognition-global-guide-2014.pdf>

MAIN ASPECTS OF ACCOUNTING REVENUES FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS

Nana Sreseli

TSU Associate Professor

RESUME

Revenue is an income arising in the course of entity's ordinary activities. Revenue, together with income, is an indicator estimating the financial performance and financial position of an entity and is important in this regard for the users of financial statements. IFRS 15, as the standard regulating recognition, measurement and presentation of revenue, establishes the principles which ensure preparation of the information based on the economic content of contracts with customers, the terms of recognition and the credibility of the revenues. From the existing principles of income recognition, the standard has ignored inconsistencies and weaknesses and has provided recognition of the income with a more reasonable structure. The standard provides the five-step model framework of recognition of the revenue which specifies the main actions to be implemented by an entity for the purpose of simplification of the financial reporting preparation procedures and improvement of the economic content of the information. The regulations of this standard will contribute to delivery of useful information to its users.

Key words: Revenue; Contractual asset; Contractual obligation; Price of deal; Variable remuneration; Right of control; Output (Results) Method; Input (Used Resources) Method.