



EUROPEAN UNION

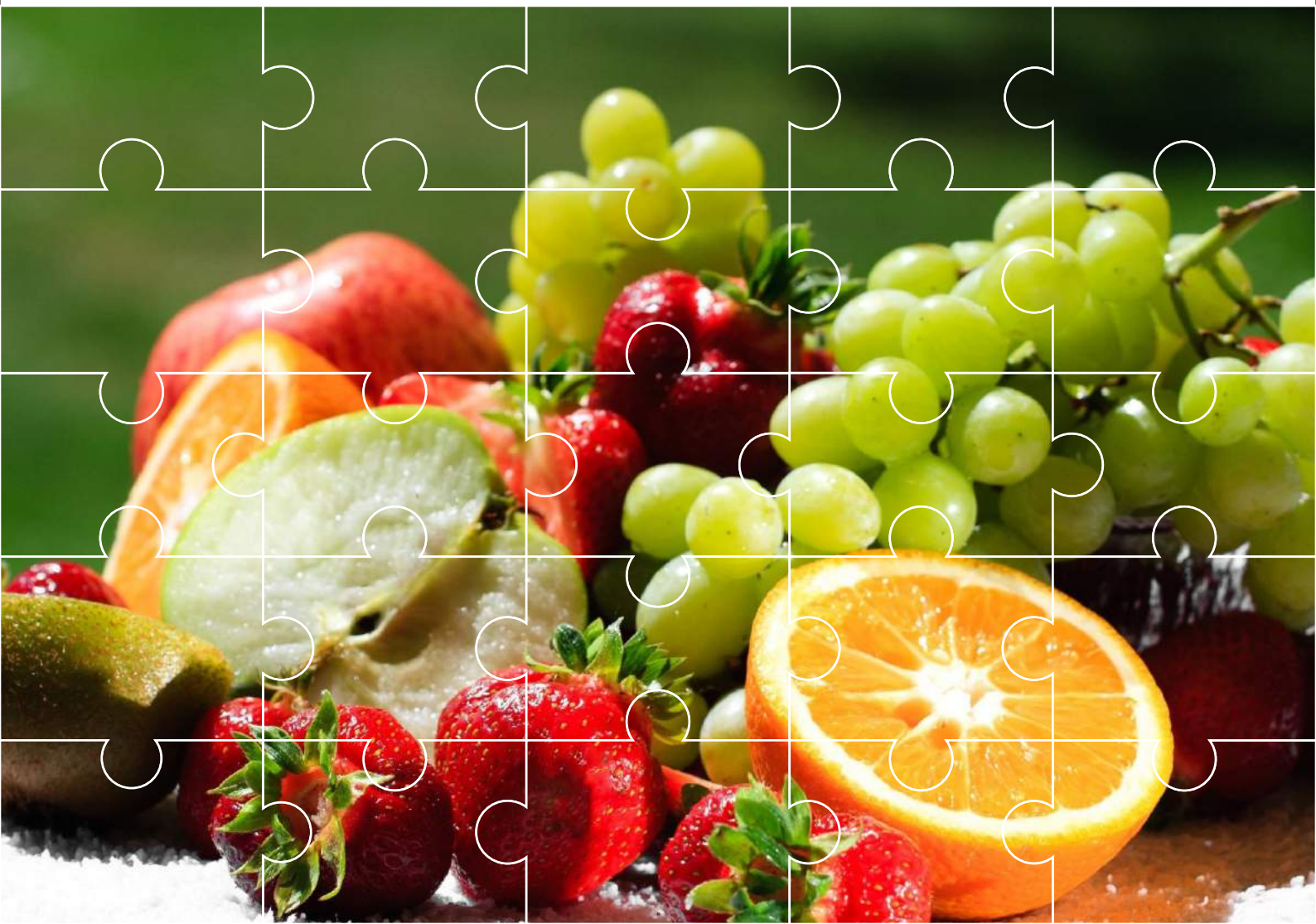


EUROPEAN NEIGHBOURHOOD PROGRAMME
FOR AGRICULTURE RURAL DEVELOPMENT



*Empowered lives.
Resilient nations.*

სოფლის მეურნეობის ბუნდოვანი აღმოცენის წახეობი და მასთან დაკავშირებული ბუნებრივი რისკები



სოფლის მეურნეობის ბუღალტერი უღმრესის წესები
და მასთან დაკავშირებული ბანკოვანი

მაია ფეიქრიშვილი

ბათუმი 2015

შინაარსი

ბუღალტრული კორესპონდენციები სოფლის მეურნეობაში	5
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა და მასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები სოფლის მეურნეობაში	21
საგადასახადო ხედვა	25
სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის წესები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა და მასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები	32

შესავალი

ნაშრომი წარმოადგენს ბასს 41-ის სოფლის მეურნეობა პრაქტიკული გამოყენების შესაძლებლობების მიმოხილვას. ორიენტირებულია იმ საკითხების განხილვაზე, რომელიც სპეციფიკურია სოფლის მეურნეობისათვის და ხშირ შემთხვევაში სწორი გადაწყვეტილების ძიებაში დროის დიდ დანახარჯს მოითხოვს.

განხილულია სააღრიცხვო სისტემის მოსაწყობად აუცილებელი წინაპირობები, რომელთა განსჯა უნდა დაედოს საფუძვლად ბუღალტრის მიერ სააღრიცხვო ობიექტების დაპროექტებას. აქვე სქემატურადაა ნაჩვენები ბიოლოგიური აქტივებისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის შეფასების სტანდარტისეული მიდგომა და ხაზგასმულია ის ფაქტი, რომ სტანდარტით განსაზღვრული არაა აქტიური ბაზრის არარსებობის პირობებში ბიოლოგიური აქტივის შესაფასებლად რომელი მიდგომის გამოყენებას მიენიჭოს უპირატესობა ბაზრით განსაზღვრულ ფასებს ან ღირებულებებს თუ დისკონტირებულ ღირებულებას. მინიშნებულია, რომ ასეთ შემთხვევაში გადაწყვეტილებას თვით საწარმო იღებს იმ პრინციპის გათვალისწინებით, რომელი მიდგომის გამოყენება უფრო საიმედოს ხდის რეალური ღირებულების განსაზღვრას.

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის თავისებურებებისა და ბასს 41-ით განსაზღვრული საანგარიშგებო პრინციპების გათვალისწინებით, წარმოდგენილი გვაქვს ბიოლოგიური აქტივებისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქტების აღრიცხვასთან დაკავშირებული გატარებების სხვადასხვა ვერსია.

სამეურნეო ოპერაციების ჩანაწერებში შეგნებულად არაა მითითებული ბუღალტრული ანგარიშების კოდები. ამასთან, ანგარიშების სახელწოდებაც პირობითია და იგი შეიძლება სხვაგვარად იქნეს დასახელებული ბუღალტრების მიერ კონკრეტული საწარმოს საქმიანობაზე მოსარგებად.

ზოგადი ვითითებები

სასურველია მსხვილმა მრავალდარგოვანმა საწარმომ აგროსექტორის საქმიანობის დანახარჯების აღსარიცხავად გამოიყენოს:

1. ანგარიშების ცალკე კლასი, მაგალითად, სახელწოდებით "აგროსექტორის დანახარჯები";
2. ანგარიშთა კლასში გამოყოს ქვეკლასი, მაგალითად სანაშენე და მოხმარებისათვის განკუთვნილი;
3. ქვეკლასი დაყოს ჯგუფებად, მაგ., ზრდადასრულებული და ზრდადაუსრულებელი;
4. ჯგუფი დაყოს დარგებად, მაგ., მემცენარეობა და მეცხოველეობა;
5. დარგი წარმოადგინოს სახეობებისა და კულტურების მიხედვით ინდივიდუალური ანგარიშებით;
6. ცალკე ანგარიში დაუთმოს საერთო ხარჯებს, რომელთა მიკუთვნება შეუძლებელია ინდივიდუალურ ანგარიშზე და განაწილებას მოითხოვს გონივრული მიდგომით. მაგალითად: აგრონომის ხელფასი, მიწის საიჯარო ქირა, ნიადაგის დამუშავების დანახარჯები და სხვა, რომლებიც უნდა გაუნაწილდეს სხვადასხვა კულტურებს.

სააღრიცხვო დარგის პერსონალმა თვითონ უნდა გადაწყვიტოს, სჭირდება თუ არა ასეთი რეკომენდაციის გამოყენება. კონკრეტული გადაწყვეტილება დამოკიდებული იქნება იმაზე, რამდენად მოთხოვნილია:

1. დანახარჯების სააღრიცხვო მონაცემების გამოყენება მმართველობითი აღრიცხვის მიზნებისათვის;
2. თვითღირებულების დადგენის აუცილებლობა;
3. დანახარჯების ეფექტურობის გაანალიზება და სხვ.

ქვემოთ მოტანილი გატარებები ნიმუშის ხასიათის მატარებელია, თუმცა შეიძლება აკმაყოფილებდეს კონკრეტული აგროსაწარმოს მოთხოვნებს.

მაგალითი - “ზრდადაუსრულებელი სანაშენე ბიოლოგიური აქტივი”

სიტუაციური მაგალითი ეხება ვაზის კულტურის გაშენების დანახარჯებს და დანახარჯების სააღრიცხვო ობიექტად აღებულია “20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი” (კონკრეტულ შემთხვევაში, შესაძლოა აუცილებელი იყოს ჯიშის დასახელება, რადგან ჯიში, გარკვეულწილად, განსაზღვრავს რეალურ ღირებულებას).

საწარმოს მიერ ვაზის გაშენებაზე გაწეული დანახარჯები მოტანილია ქვემოთ.

N	შინაარსი	დანახარჯი (ლარი)	
		20X1 წელი	20X2 წელი
1	მიწის საიჯარო ქირა	5000	5000
2	ნიადაგის მოსამზადებლად შესყიდული მომსახურება	1200	
3	ნერგების ღირებულება ¹	2500	250
4	დარგვაზე მომუშავეთა შრომის ანაზღაურება ²	2500	250
5	დახარჯული მინერალური სასუქი	500	300
6	დახარჯული ორგანული სასუქი	600	
7	სარწყავი წყლის შეძენა	300	300
8	დახარჯული მცენარეთა დაცვის საშუალებები	400	550
9	შენამღვაზე დახარჯული შრომის ანაზღაურება	1200	1300
10	თოხნაზე დახარჯული შრომის ანაზღაურება	800	900
11	რიგთაშორის დასამუშავებლად შესყიდული მომსახურება	400	400
12	შპალების მოსაწყობად დახარჯული ბეტონის ბოძები		700
13	შპალების მოსაწყობად დახარჯული მავთული		500
14	მიკუთვნებული აგრონომის ხელფასი ²	800	900
	გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება	შეუძლებელია განსაზღვრა	28000

შენიშვნა:

1. ნერგების გარკვეულმა ნაწილმა ვერ გაიხარა და მეორე წელს მოხდა ნერგების დამატება.
 2. ივარაუდება, რომ აგრონომი მრავალ კულტურას ემსახურება და მისი წლიური ხელფასი განაწილებულია კულტურების მიერ დაკავებული ფართობის მიხედვით.
- აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციები შესაძლებელია ბუღალტრულად სხვადასხვა ვარიანტით იქნეს აღრიცხული.

I ვარიანტი

1. საწარმო მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას ამზადებს ფუნქციური დანიშნულებით.

2. საწარმო შექმნილ მარაგს აღრიცხავს უწყვეტად აღრიცხვის პრინციპით და შექმნისთანავე ასახავს სასაქონლო-მატერიალურ მარაგში.

N	მოკორესპონდენტო ანგარიშები	20X1 წელი		20X2 წელი	
		დებიტი	კრედიტი	დებიტი	კრედიტი
1	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი გადასახდელი საიჯარო ქირა მიწის საიჯარო ქირა	5000	5000	5000	5000
2	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებებიდან ნიადაგის მოსამზადებლად შესყიდული მომსახურება	1200	1200		
3	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი ნედლეული და მასალები ნერგების ღირებულება	2500	2500	250	250
4	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი გადასახდელი ხელფასები დარგვაზე მომუშავეთა შრომის ანაზღაურება	2500	2500	250	250
5	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი ნედლეული და მასალები დახარჯული მინერალური სასუქი	500	500	300	300
6	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი ნედლეული და მასალები დახარჯული ორგანული სასუქი	600	600		
7	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებებიდან სარწყავი წყლის შექმნა	300	300	300	300
8	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი ნედლეული და მასალები დახარჯული მცენარეთა დაცვის საშუალებები	400	400	550	550

გულაგრული კორესპონდენცია სოფლის მეურნეობაში

9	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი გადასახდელი ხელფასები შეწამლვაზე დახარჯული შრომის ანაზღაურება	1200		1300	
			1200		1300
10	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი გადასახდელი ხელფასები თოხნაზე დახარჯული შრომის ანაზღაურება	800		900	
			800		900
11	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებებიდან რიგთაშორის დასამუშავებლად შესყიდული მომსახურება	400		400	
			400		400
12	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი ნედლეული და მასალები შპალების მოსაწყობად დახარჯული ბეტონის ბოძები			700	
					700
13	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი ნედლეული და მასალები შპალების მოსაწყობად დახარჯული მავთული			500	
					500
14	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი მემცენარეობის საერთო ხარჯი მიკუთვნებული აგრონომის ხელფასი	800		900	
			800		900
15	20X1 წელს გაშენებული ვაზი 20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი ბიოლოგიური აქტივის აღიარება 20X1 წლის ბოლოს1	16200			
			16200		
16	20X1 წელს გაშენებული ვაზი 20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივის გაშენებიდან ბიოლოგიური აქტივის აღიარება 20X2 წლის ბოლოს2			11800	
					11350 450
	ალტერნატიულად				
1	20X1 წელს გაშენებული ვაზი შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივის გაშენებიდან ბიოლოგიური აქტივის აღიარება 20X1 წლის ბოლოს1 ზარალი ბიოლოგიური აქტივის გაშენებიდან 20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი ვაზის 20X1 წლის დანახარჯების აღიარება ხარჯად	16200 16200		16200 16200	

20X1 წელს გაშენებული ვაზი			11800	
შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივის გაშენებიდან				11800
ბიოლოგიური აქტივის აღიარება 20X2 წლის ბოლოს2			11350	
ზარალი ბიოლოგიური აქტივის გაშენებიდან				11350
20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი				
ვაზის 20X2 წლის დანახარჯების აღიარება ხარჯად				

შენიშვნა:

1. შეუძლებელია გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრა და ბიოლოგიური აქტივი აღიარდა თვითღირებულებით (გაშენების დანახარჯების სრული ოდენობით).
2. შესაძლებელი გახდა გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრა და ბიოლოგიური აქტივი აღიარდა ამ ღირებულებით. 450 ლარი (28.000 – 16200 – 11350) არის შემოსულობა, რომელიც გამოვლინდა აღიარების მომენტში 20X2 წლის ბოლოს.

II ვარიანტი

1. საწარმო მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას ამზადებს ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით და ვარაუდობს, რომ ერთწლიანი ვაზის ნარგავების რეალური ღირებულების დადგენას ვერ შეძლებს;
2. საწარმო შეძენილ მარაგს აღრიცხავს უწყვეტად აღრიცხვის პრინციპით და შეძენისთანავე ასახავს სასაქონლო-მატერიალურ მარაგში;
3. საწარმომ ვაზი გააშენა 20X1 წლის დეკემბერში და ვარაუდობს, რომ ნარგავის გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება არსებითად არ იქნება განსხვავებული გაშენებაზე გაწეული დანახარჯებისაგან

N	მოკორესპონდენტო ანგარიშები	20X1 წელი		20X2 წელი	
		დებიტი	კრედიტი	დებიტი	კრედიტი
1	იჯარის ხარჯები გადასახდელი საიჯარო ქირა მიწის საიჯარო ქირა	5000		5000	
2	შემენილი მომსახურების ხარჯი ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან ნიადაგის მოსამზადებლად შესყიდული მომსახურება	1200			
3	ძირითადი მასალების ხარჯი ნედლეული და მასალები ნერგების ღირებულება	2500		250	
			5000		250

ბუღალტრული კორესპონდენციები სოფლის მეურნეობაში

4	პირდაპირი ხელფასის ხარჯი გადასახდელი ხელფასები დარგვაზე მომუშავეთა შრომის ანაზღაურება	2500	2500	250	250
5	დამხმარე მასალის ხარჯი ნედლეული და მასალები დახარჯული მინერალური სასუქი	500	500	300	300
6	დამხმარე მასალის ხარჯი ნედლეული და მასალები დახარჯული ორგანული სასუქი	600	600		
7	დამხმარე მასალის ხარჯი ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან სარწყავი წყლის შექმნა	300	300	300	300
8	დამხმარე მასალის ხარჯი ნედლეული და მასალები დახარჯული მცენარეთა დაცვის საშუალებები	400	400	550	550
9	პირდაპირი ხელფასის ხარჯი გადასახდელი ხელფასები შეწამლვაზე დახარჯული შრომის ანაზღაურება	1200	1200	1300	1300
10	პირდაპირი ხელფასის ხარჯი გადასახდელი ხელფასები თოხნაზე დახარჯული შრომის ანაზღაურება	800	800	900	900
11	შექმნილი მომსახურების ხარჯი ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან რიგთაშორის დასამუშაველად შესყიდული მომსახურება	400	400	400	400
12	დამხმარე მასალის ხარჯი ნედლეული და მასალები შპალების მოსაწყობად დახარჯული ბეტონის ბოძები			700	700
13	დამხმარე მასალის ხარჯი ნედლეული და მასალები შპალების მოსაწყობად დახარჯული მავთული			500	500
14	არაპირდაპირი ხელფასის ხარჯი გადასახდელი ხელფასები აგრონომის ხელფასი	800	800	900	900

15	20X1 წელს გაშენებული ვაზი შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივის გაშენებიდან ბიოლოგიური აქტივის აღიარება 20X1 წლის ბოლოს1	16200	16200		
	20X1 წელს გაშენებული ვაზი შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივის გაშენებიდან ბიოლოგიური აქტივის აღიარება 20X2 წლის ბოლოს2			11800	11800

შენიშვნა:

1. გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება ჩაითვალა გაწეული დანახარჯების ტოლად და ბიოლოგიური აქტივი აღიარდა თვითღირებულებით (გაშენების დანახარჯების სრული ოდენობით).
2. შესაძლებელი გახდა გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრა და ბიოლოგიური აქტივი აღიარდა ამ ღირებულებით. შემოსულობა 450 ლარი (28000 - 16200 - 11350), რომელიც პირველ ვარიანტში გამოვლინდა აღიარების მომენტში 20X2 წლის ბოლოს, დამატებით ბუღალტრულ გატარებას არ მოითხოვს და იგი არაპირდაპირ გამოვლინდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, შემოსულობისა (11800 ლარი) და ხარჯის (11350 ლარი) ასახვის გზით.

III ვარიანტი

1. საწარმოს გადაწყვეტილი არა აქვს, რომელი ფორმატით მოამზადებს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას. ამასთან, დარწმუნებული არაა, რომ შეძლებს გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრას. ამიტომ გადაწყვიტა სააღრიცხვო სისტემის ისეთნაირად მოწყობა, რომ წლის ბოლოს ადვილად შეძლოს სააღრიცხვო ინფორმაციის გამოყენება ნებისმიერი ფორმატის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისათვის.
2. საწარმო შეძენილ მარაგს აღრიცხავს პერიოდული აღრიცხვის პრინციპით და შეძენისთანავე ასახავს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ხარჯში.

განმარტება:

იგულისხმება, რომ ყველა მარაგი და მომსახურება შეძენისთანავე ხარჯადაა აღიარებული და ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ასახულია შესაბამისი ანგარიშების დებეტში (დებეტის ბრუნვები შესაბამისი კორექტირებით, მაგ., მარაგის ნაშთის კორექტირება გამოიყენება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით წარსადგენად); პარალელურად, ხარჯების ფუნქციური დანიშნულებით დასაყოფად ხდება მათი წარმართვა დანახარჯების ანგარიშზე (ამ ანგარიშზე თავმოყრილი ინფორმაცია, I ვარიანტის მსგავსად, გამოიყენება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, ხარჯების ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით წარსადგენად). შესაბამისად, ქვემოთ მოტანილია მხოლოდ ის საჭურნალო გატარებები, რომლებიც ემსახურება დანახარჯების პარალელურ ტრანსფორმაციას ეკონომიკური შინაარსიდან ფუნქციონალურში

გულაზრული კორესპონდენციები სოფლის მეურნეობაში

N	მოკორესპონდენტო ანგარიშები	20X1 წელი		20X2 წელი	
		დებიტი	კრედიტი	დებიტი	კრედიტი
1	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი იჯარის ხარჯები მიწის საიჯარო ქირა	5000	5000	5000	5000
2	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი შემძენილი მომსახურების ხარჯი ნიადაგის მოსამზადებლად შესყიდული მომსახურება	1200	1200		
3	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი ძირითადი მასალების ხარჯი ნერგების ღირებულება	2500	2500	250	250
4	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი პირდაპირი ხელფასის ხარჯი დარგვაზე მომუშავეთა შრომის ანაზღაურება	2500	2500	250	250
5	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი დამხმარე მასალის ხარჯი დახარჯული მინერალური სასუქი	500	500	300	300
6	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი დამხმარე მასალის ხარჯი დახარჯული ორგანული სასუქი	600	600		
7	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი დამხმარე მასალის ხარჯი სარწყავი წყლის შეძენა	300	300	300	300
8	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი დამხმარე მასალის ხარჯი დახარჯული მცენარეთა დაცვის საშუალებები	400	400	550	550
9	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი პირდაპირი ხელფასის ხარჯი შეწამლვაზე დახარჯული შრომის ანაზღაურება	1200	1200	1300	1300
10	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი პირდაპირი ხელფასის ხარჯი თოხნაზე დახარჯული შრომის ანაზღაურება	800	800	900	900

ბუნებრივი კორესპონდენცია სოფლის მეურნეობაში

11	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი შემძენილი მომსახურების ხარჯი რიგთაშორის დასამუშავებლად შესყიდული მომსახურება	400		400	400
12	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი დამხმარე მასალის ხარჯი შპალების მოსაწყობად დახარჯული ბეტონის ბოძები			700	700
13	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი დამხმარე მასალის ხარჯი შპალების მოსაწყობად დახარჯული მავთული			500	500
14	20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი არაპირდაპირი ხელფასის ხარჯი მიკუთვნებული აგრონომის ხელფასი	800	800	900	900
15	20X1 წელს გაშენებული ვაზი 20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი ბიოლოგიური აქტივის აღიარება 20X1 წლის ბოლოს1	16200			
15	20X1 წელს გაშენებული ვაზი 20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივის გაშენებიდან ბიოლოგიური აქტივის აღიარება 20X2 წლის ბოლოს2			11800	11350 450
	ალტერნატიულად				
	20X1 წელს გაშენებული ვაზი შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივის გაშენებიდან ბიოლოგიური აქტივის აღიარება 20X1 წლის ბოლოს1 ზარალი ბიოლოგიური აქტივის გაშენებიდან 20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი ვაზის 20X1 წლის დანახარჯების აღიარება ხარჯად	16200 16200	16200 16200		
	20X1 წელს გაშენებული ვაზი შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივის გაშენებიდან ბიოლოგიური აქტივის აღიარება 20X2 წლის ბოლოს2 ზარალი ბიოლოგიური აქტივის გაშენებიდან 20X1 წელს გაშენებული ვაზის დანახარჯი ვაზის 20X2 წლის დანახარჯების აღიარება ხარჯად			11800 11350	11800 11350

შენიშვნა:

1. შეუძლებელია გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრა და ბიოლოგიური აქტივი აღიარდა თვითღირებულებით (გაშენების დანახარჯების სრული ოდენობით).

2. შესაძლებელი გახდა გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრა და ბიოლოგიური აქტივი აღიარდა ამ ღირებულებით. 450 ლარი (28.000 - 16200 11350) არის შემოსულობა, რომელიც გამოვლინდა აღიარების მომენტში 20X2 წლის ბოლოს.

რაც შეეხება ზრდადასრულებულ ბიოლოგიურ აქტივს, იგი ფაქტობრივად ნაყოფის მომცემია. ნაყოფის მოცემისას ზოგი ბიოლოგიური აქტივი კარგავს თავის სახეს სოფლის მეურნეობის პროდუქციად გარდაიქმება (მაგ., მოჭრილი ხე, ზრდასრული დასაკლავი პირუტყვი და სხვ. = მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივი), ზოგი კი ხანგრძლივად ინარჩუნებს თავის სახეს ნაყოფის მოცემის პროცესში (მაგ., ნაყოფის მომცემი ხე-მცენარე; მერძეული ნახირი და სხვ. = სანაშენე ბიოლოგიური აქტივი). ბიოლოგიურ აქტივზე, რომელიც ზრდასრულია და ნაყოფის მოცილებისას თავის სახეს ინარჩუნებს, გაწეული დანახარჯები უკვე სოფლის მეურნეობის პროდუქციის წარმოებაზეა მიმართული. თუმცა, ასე ცალსახად იმის მტკიცება, რა მოცულობის დანახარჯია გაწეული პროდუქციის წარმოებაზე ხშირად შეუძლებელია, რადგან დანახარჯების ნაწილი ბიოლოგიური აქტივის სიცოცხლისუნარიანობის შენარჩუნებასაც ხმარდება (მაგ., ვაზის ექსპლუატაციაში შესვლის შემდეგ მის მწვანე ოპერაციებზე ან მორწყვაზე გაწეული დანახარჯები მხოლოდ ყურძნის წარმოების დანახარჯები არაა. ისინი ასევე უზრუნველყოფს მცენარის სიცოცხლისუნარიანობას ვაზისაგან მომდევნო წლებშიც მოსავლის მისაღებად) მიუხედავად იმისა, რომ ბიოლოგიური აქტივი უკვე სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სახით ნაყოფის მომცემია, მისი ღირებულება იცვლება მდგომარეობისა და საბაზრო ღირებულების ცვალებადობის კვალობაზე. ამიტომ ცალსახად ვერ დასტურდება, რომ, ასეთ შემთხვევაში, შემოსულობას ან ზარალს მიღებული მოსავლის ღირებულებასა და წლის განმავლობაში გაწეული დანახარჯები განაპირობებენ. ეს ფაქტი განაპირობებს მიღებული მოსავლის ღირებულების და ბიოლოგიური აქტივის ღირებულების ზრდის შემოსულობად აღიარების და, შესაბამისად, წლიური დანახარჯისა და ბიოლოგიური აქტივის ღირებულების შემცირების ზარალად აღიარების აუცილებლობას.

მაგალითი - “ზრდადასრულებელი სანაშენე ბიოლოგიური აქტივი”

ქვემოთ ილუსტრირებულია მერძეული ნახირის მქონე საწარმოს სამეურნეო ოპერაციების შესაძლო საჭურნალო ჩანაწერები.

საწარმოს წლის განმავლობაში ჰყავს ფურების უცვლელი რაოდენობა. მათი ღირებულება წლის დასაწყისში 25000 ლარია. საწარმო რძეს ყოველდღიურად ყიდის თავის მუდმივ მყიდველზე. წლის განმავლობაში მიღებულია ნამატი 12 სული. მათი ღირებულება მიღების მომენტში გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით შეადგენდა 1500 ლარს. ფურები წლის ბოლოს შეფასდა გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით 25 600 ლარად. წლის განმავლობაში მიღებული და გაყიდულია 32000 ლარის რძე. ბაგური კვების პერიოდში მოგროვილი ნაკელის ღირებულებამ 400 ლარი შეადგინა (გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით)

წლის განმავლობაში გაწეულია შემდეგი დანახარჯები

N	შინაარსი	დანახარჯი (ლარი)
1	დახარჯული საკვები	11000
2	დახარჯული მარილი	1200
3	დახარჯული მედიკამენტები	500
4	სამოვრის იჯარა	2500
5	ფერმის შენობის დეზინფექცია	500
6	ფერმის შენობის ცვეთა	1600
7	ფერმის მოწყობილობების ცვეთა	300
8	შრომის ანაზღაურება	8400

გულაზრული კორესპონდენცია სოფლის მეურნეობაში

ვაზის გაშენებასთან დაკავშირებული მაგალითის მსგავსად, მოცემულ შემთხვევაშიც შესაძლებელია სხვადასხვა ვარიანტების გამოყენება, თუმცა აქ და შემდგომ მაგალითებში მხოლოდ I ვარიანტის მიდგომა იქნება გამოყენებული.

N	მოკორესპონდენტო ანგარიშები	20X1 წელი	
		დებეტი	კრედიტი
1	მერძეული ნახირის დანახარჯები ნედლეული და მასალები (საკვების სახეების მიხედვით) დახარჯული საკვები	11000	11000
2	მერძეული ნახირის დანახარჯები ნედლეული და მასალები (მარილი დახარჯული მარილი	1200	1200
3	მერძეული ნახირის დანახარჯები ნედლეული და მასალები (მედიკამენტები) დახარჯული მედიკამენტები	500	500
4	მერძეული ნახირის დანახარჯები ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან სამოვრის იჯარა	2500	2500
5	მერძეული ნახირის დანახარჯები ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან ფერმის შენობის დეზინფექცია	500	500
6	მერძეული ნახირის დანახარჯები ძირითადი საშუალებების ცვეთა ფერმის შენობის ცვეთა	1600	1600
7	მერძეული ნახირის დანახარჯები ძირითადი საშუალებების ცვეთა ფერმის მოწყობილობების ცვეთა	300	300
8	მერძეული ნახირის დანახარჯები გადასახდელი ხელფასები შრომის ანაზღაურება	8400	8400
9	ბიოლოგიური აქტივი (12 თვემდე მოზარდი) შემოსულობა მერძეული ნახირიდან მიღებულია ნამატი 12 სული	1500	1500

10	ბიოლოგიური აქტივი (ფურები) შემოსულობა მერძეული ნახირიდან ფურების ღირებულების ზრდა	600	600
11	რძე შემოსულობა სოფლის მეურნეობის პროდუქციის წარმოებიდან მიღებულია რძე	32000	32000
12	ნედლეული და მასალები (ნაკელი) შემოსულობა მერძეული ნახირიდან მიღებულია ნაკელი	400	400
13	ზარალი მერძეული ნახირიდან მერძეული ნახირის დანახარჯები დანახარჯების ხარჯად აღიარება	26000	26000

მაგალითი - “ მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივი”

ბიოლოგიური აქტივების მრავალფეროვნებისა და მათი თავისებურებების გათვალისწინებით, შეიძლება ითქვას, რომ მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივების წარმოების სააღრიცხვო ტექნოლოგია არაერთგვაროვანია. მოხმარებისათვის განკუთვნილი მრავალწლიანი ბიოლოგიური აქტივის წარმოების სააღრიცხვო ტექნოლოგია შესაძლოა იდენტური აღმოჩნდეს ზრდადაუსრულებელი ბიოლოგიური აქტივის სააღრიცხვო მიდგომების (მაგ., გასაყიდად განკუთვნილი შინაური პირუტყვი, თევზი წყალსაცავში, ხის მასალის მისაღებად გამოზრდილი ხეები და სხვ.). მაშინ, როდესაც მოკლევადიანი (ერთ წლამდე პერიოდში ნაყოფის მომცემი) ბიოლოგიური აქტივების სააღრიცხვო ტექნოლოგია შესაძლოა განსხვავდებოდეს ერთმანეთისაგან კონკრეტულ ვითარებაში.

დავუშვათ, ერთი აგროფირმა აწარმოებს საგაზაფხულო ხორბალს, მეორე კი საშემოდგომო ხორბალს. პირველი აგროფირმის შემთხვევაში, თუ იგი არ ადგენს შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებას, აუცილებელი არაა ყანის (ხორბლის ნათესის) როგორც ბიოლოგიური აქტივის, ღირებულების განსაზღვრა მარცვლის წარმოების რომელიმე სტადიაზე, რადგან მარცვლეულის წარმოების პერიოდი საანგარიშგებო წელს იწყება და მთავრდება. მეორე შემთხვევაში კი აგროფირმას მოუწევს ხორბლის ნათესის ღირებულების დადგენა, ბალანსში ასახვის მიზნიდან გამომდინარე. ამიტომ აღრიცხვის დარგის პერსონალმა თვითონ უნდა გადაწყვიტოს, როგორი მიდგომა უფრო ეფექტური იქნება, კონკრეტული მიზნიდან გამომდინარე.

ქვემოთ განხილულია საშემოდგომო ხორბლის მარცვლის წარმოების მაგალითი.

მარცვლეულის წარმოებაზე გაწეულია შემდეგი დანახარჯები

N	შინაარსი	დანახარჯი (ლარი)
I	20X1 წლის შემოდგომაზე გაწეული დანახარჯები	
1	ნიადაგის დამუშავებაზე დახარჯული საწვავი	1200
2	გამოყენებული ტექნიკის ცვეთა	500
3	დახარჯული ხორბლის თესლი	2500
4	დახარჯული სასუქი	2000
5	მომუშავეთა შრომის ანაზღაურება	1600
II	20X2 წელს გაწეული დანახარჯები	
1	დახარჯული შხამქიმიკატები	1500
2	სარწყავი წყლის ღირებულება	400
3	კომბაინის დაქირავების ხარჯი	2000
4	სატრანსპორტო საშუალების დაქირავების ხარჯი	1800
5	წნებამკრეფის დაქირავების ხარჯი	800
6	მომუშავეთა შრომის ანაზღაურება	2700

20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით არ არსებობს ხორბლის ნათესის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასების შესაძლებლობა და მეწარმე ვარაუდობს, რომ ხორბლის ნათესის ღირებულება ადრეულ სტადიაზე განსხვავებული არ იქნება ფაქტობრივი თვითღირებულებიდან (გაწეული დანახარჯების ჯამიდან) და ამ ღირებულებით აფასებს მას. 20X2 წლის ზაფხულში მიღებულია ხორბლის მარცვალი 46 ტ და 7ტ ნამჯა. მათი ღირებულება გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით მოსავლის მიღების მომენტში შეადგენს შესაბამისად 23000 ლარს და 2500 ლარს.

აგროფირმამ შესაძლოა გამოიყენოს შემდეგი საჟურნალო ჩანაწერები:

N	მოკორესპონდენტო ანგარიშები	20X1 წელი	
		დებიტი	კრედიტი
I	20X1 წელი		
1	საშემოდგომო ხორბლის წარმოების დანახარჯები ნედლეული და მასალები ნიადაგის დამუშავებაზე დახარჯული საწვავი	1200	1200
2	საშემოდგომო ხორბლის წარმოების დანახარჯები ძირითადი საშუალებების ცვეთა გამოყენებული ტექნიკის ცვეთა	500	500
3	საშემოდგომო ხორბლის წარმოების დანახარჯები ნედლეული და მასალები დახარჯული ხორბლის თესლი	2500	2500
4	საშემოდგომო ხორბლის წარმოების დანახარჯები ნედლეული და მასალები დახარჯული სასუქი	2000	2000
5	საშემოდგომო ხორბლის წარმოების დანახარჯები გადასახდელი ხელფასები მომუშავეთა შრომის ანაზღაურება	1600	1600
6	მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივი/ხორბლის ნათესი შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივის აღიარებიდან ხორბლის ნათესის ბიოლოგიურ აქტივად აღიარება	7800	7800
7	ზარალი ბიოლოგიური აქტივებიდან საშემოდგომო ხორბლის წარმოების დანახარჯები ხორბლის წარმოების დანახარჯების ხარჯად აღიარება	7800	7800

N	მოკორესპონდენტო ანგარიშები	20X1 წელი	
		დებიტი	კრედიტი
II	20X2 წელი		
	საშემოდგომო ხორბლის წარმოების დანახარჯები მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივი/ხორბლის ნათესი მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივის ღირებულების გადატანა ხორბლის წარმოების დანახარჯებში	7800	7800
1	საშემოდგომო ხორბლის წარმოების დანახარჯები ნედლეული და მასალები დახარჯული შხამქიმიკატები	1500	1500
2	საშემოდგომო ხორბლის წარმოების დანახარჯები ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან სარწყავი წყლის ღირებულება	400	400
3	საშემოდგომო ხორბლის წარმოების დანახარჯები ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან კომბაინის დაქირავების ხარჯი	2000	2000
4	საშემოდგომო ხორბლის წარმოების დანახარჯები ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან სატრანსპორტო საშუალების დაქირავების ხარჯი	1800	1800
5	საშემოდგომო ხორბლის წარმოების დანახარჯები ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წნეხამკრეფის დაქირავების ხარჯი	800	800
6	საშემოდგომო ხორბლის წარმოების დანახარჯები გადასახდელი ხელფასები მომუშავეთა შრომის ანაზღაურება	2700	2700
7	მზა პროდუქცია/საშემოდგომო ხორბალი შემოსულობა ხორბლის წარმოებიდან ხორბლის მოსავლის აღიარება	23000	23000
8	მზა პროდუქცია/დაწნეხილი ნამჯა შემოსულობა ხორბლის წარმოებიდან ხორბლის მოსავლის თანამდევი პროდუქციის აღიარება	2500	2500
9	ზარალი ბიოლოგიური აქტივებიდან საშემოდგომო ხორბლის წარმოების დანახარჯები ხორბლის წარმოების დანახარჯების ხარჯად აღიარება	17000	17000

ბასს 41-ის მიხედვით, სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მიმართ მათი აღიარების შემდეგ გამოიყენება ბასს 2-ით დადგენილი ნორმები. აღნიშნულის საილუსტრაციოდ დავუშვათ, რომ აგროფირმამ 20X2 წლის სექტემბერში გაყიდა მიღებული ხორბლის 50% და ამონაგებმა 13000 ლარი შეადგინა. დარჩენილი ხორბლის გაყიდვას აგროფირმა გეგმავს 20X3 წლის ზამთარში. 20X2 წლის 31 დეკემბერს 1 კგ ხორბლის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება 0.46 ლარს შეადგენს. აღნიშნული გარემოების მიხედვით, გაკეთდება შემდეგი საჭურნალო ჩანაწერები:

N	მოკორესპონდენტო ანგარიშები	20X1 წელი	
		დებიტი	კრედიტი
1	მოთხოვნები მიწოდებიდან შემოსავალი გაყიდვებიდან ხორბლის გაყიდვიდან ამონაგების მიღება	13000	13000
2	შემოსულობა ხორბლის წარმოებიდან მზა პროდუქცია/საშემოდგომო ხორბალი გაყიდული ხორბლის ჩამოწერა	11500	11500
3	ზარალი მარაგის ღირებულების ჩამოწერიდან მზა პროდუქცია/საშემოდგომო ხორბალი ხორბლის ნაშთის შეფასება თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით	920	920

ანგარიშგების სტრუქტურა

ბასს 41 არ განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების სპეციფიკურ სტრუქტურას, რაც იმას ნიშნავს, რომ სოფლის მეურნეობის საწარმოები ფინანსურ ანგარიშგებას წარადგენენ, ბასს 1-ით განსაზღვრული სტრუქტურის შესაბამისად. უმთავრესი, რაც გასათვალისწინებელია ფინანსური ანგარიშგების შედგენა-წარდგენაში, შემდეგია:

1. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აუცილებელია ცალკე მუხლად გამოიყოს ბიოლოგიური აქტივები;

2. ფინანსური შედეგის ანგარიშგებაში ცალკე მუხლად გამოიყოს ბიოლოგიური აქტივებიდან და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის აღიარების მომენტში წარმოშობილი შემოსულობა და ზარალი. ამასთან, მოთხოვნილი არაა, განცალკევდეს ბიოლოგიური აქტივიდან და სოფლის მეურნეობის პროდუქციიდან მიღებული შემოსულობა და ზარალი.

მათი განცალკევებულად წარდგენა არც განმარტებებშია აუცილებელი;

დადგენილია სპეციფიკური შინაარსი განმარტებითი შენიშვნებისათვის.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, ქვემოთ მოტანილია მხოლოდ განმარტებითი შენიშვნების შინაარსი, რაც კიდევ ერთხელ ადასტურებს აღრიცხვის სტრუქტურის იმდაგვარად მოწყობის აუცილებლობას, რომ უზრუნველყოფილ იქნეს საანგარიშგებო ინფორმაციის სწორი დაჯგუფება.

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებები

საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს მიმდინარე პერიოდში ბიოლოგიური აქტივების და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თავდაპირველი აღიარებიდან და ბიოლოგიური აქტივის გაყიდვისათვის საჭირო, შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგად წარმოშობილი აგრეგირებული შემოსულობა ან ზარალი.

საწარმომ უნდა წარმოადგინოს ბიოლოგიური აქტივის თითოეული ჯგუფის აღწერილობა. იგი შეიძლება წარმოდგენილი იქნეს ტექსტური ან რაოდენობრივი აღწერილობის სახით.

სასურველია საწარმომ უზრუნველყოს ბიოლოგიური აქტივების თითოეული ჯგუფის რაოდენობრივი აღწერილობის წარმოდგენა, გამიჯნულად მოხმარებისათვის განკუთვნილი და სანაშენე ბიოლოგიური აქტივების ან ზრდადასრულებული და ზრდადაუსრულებელი ბიოლოგიური აქტივების შესაბამისად. მაგალითად, საწარმომ შესაძლოა გახსნას მოხმარებისათვის განკუთვნილი და სანაშენე ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულება ჯგუფების მიხედვით. ამგვარი გამიჯვნა იძლევა ისეთ ინფორმაციას, რომელიც შესაძლოა სასარგებლო იყოს მომავალი ფულადი ნაკადების გარკვეული დროის შერჩევის შეფასებისას. საწარმომ უნდა ასახოს ნებისმიერი გამიჯვნის საფუძველი.

თუ გამოქვეყნებული ფინანსური ანგარიშგების სხვა ინფორმაციაში არ არის გახსნილი, საწარმომ უნდა აღწეროს:

- ა) საქმიანობის ხასიათი ბიოლოგიური აქტივების თითოეულ ჯგუფთან მიმართებით; და
- ბ) ფიზიკური რაოდენობის არაფინანსური მაჩვენებლები ან შეფასებები:
- გ) საწარმოს ბიოლოგიური აქტივების თითოეული ჯგუფი პერიოდის ბოლოს; და
- დ) პერიოდის განმავლობაში გამოშვებული სოფლის მეურნეობის პროდუქცია.

საწარმომ უნდა გახსნას მეთოდები და მნიშვნელოვანი დაშვებები, რომელიც გამოიყენა ნაყოფის მიღების მომენტისათვის სოფლის მეურნეობის თითოეული პროდუქციისა და ბიოლოგიური აქტივების თითოეული ჯგუფის რეალური ღირებულების შესაფასებლად.

საწარმომ უნდა გახსნას მოცემული პერიოდის განმავლობაში ნაყოფის მიღების მომენტისათვის განსაზღვრული სოფლის მეურნეობის პროდუქტის რეალური ღირებულება, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით.

საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს:

ა) იმ ბიოლოგიური აქტივების არსებობა და საბალანსო ღირებულება, რომელზეც ქონებრივი უფლება შეზღუდულია და ვალდებულებების უზრუნველსაყოფად დაგირავებული ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულება;

ბ) ბიოლოგიური აქტივების შეძენის ან განვითარების პოტენციური ვალდებულებების თანხა; და

გ) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფინანსური რისკის მართვის სტრატეგია.

საწარმომ უნდა წარადგინოს მიმდინარე პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოს შორის ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებების შეჯერება. შეჯერება უნდა მოიცავდეს:

ა) გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილებით მიღებულ შემოსულობას ან ზარალს;

ბ) შესყიდვის შედეგად გამოწვეულ ზრდას;

გ) გაყიდვებისა და ფასს 5-ის შესაბამისად გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების (ან ჩართულია გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია როგორც გასაყიდად გამიზნული) შედეგად გამოწვეულ შემცირებას;

დ) შემოსავლად განხილვის შედეგად მიღებულ შემცირებას;

ე) საწარმოთა გაერთიანებების შედეგად მიღებულ ზრდას;

ვ) წარსადგენი ვალუტისაგან განსხვავებული ფინანსური ანგარიშგებისა და უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების ანგარიშვალდებული საწარმოს საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშების ნეტო საკურსო სხვაობებს;

ზ) სხვა ცვლილებებს.

თუ საწარმო პერიოდის ბოლოს ბიოლოგიურ აქტივებს თვითღირებულებით აფასებს, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით, მან ამგვარი ბიოლოგიური აქტივების შესახებ უნდა გახსნას შემდეგი ინფორმაცია:

ა) ბიოლოგიური აქტივების აღწერა;

ბ) განმარტება იმის შესახებ, თუ რატომ არ არის შესაძლებელი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება;

გ) თუ შესაძლებელია, წინასწარი შეფასებების დიაპაზონი, რომლის ფარგლებში რეალური ღირებულების მოხვედრის დიდი ალბათობაა;

დ) გამოყენებული ცვეთის მეთოდი;

ე) სასარგებლო მომსახურების ვადა ან გამოყენებული ცვეთის ნორმები; და

ვ) მთლიანი საბალანსო ღირებულება და აკუმულირებული ცვეთა (აგრეგირებული აკუმულირებულ გაუფასურების ზარალთან) პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოს.

თუ მიმდინარე პერიოდში საწარმო ბიოლოგიურ აქტივებს თვითღირებულებით აფასებს, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით, საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ამგვარი ბიოლოგიური აქტივების გასვლის შედეგად აღიარებული ნებისმიერი შემოსულობა ან ზარალი, ხოლო ზემოთ მოთხოვნილი მიმდინარე პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოს შორის ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებების

შეჯერება უნდა შეიცავდეს ამგვარ ბიოლოგიურ აქტივებთან დაკავშირებულ თანხებს ცალ-ცალკე. ამასთან, შეჯერებაში მოცემული უნდა იყოს შემდეგი თანხები, რომლებიც ჩართულია ამგვარ ბიოლოგიურ აქტივებთან დაკავშირებულ მოგებაში ან ზარალში:

- ა) გაუფასურების ზარალი;
- ბ) გაუფასურების ზარალის ანულირება; და
- გ) ცვეთა.

თუ მიმდინარე პერიოდში ბიოლოგიური აქტივების, რომლის შეფასება ადრე თვითღირებულებით ხდებოდა ნებისმიერი აკუმულირებული ცვეთისა და ნებისმიერი აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის გამოკლებით, რეალური ღირებულება ხდება საიმედოდ შეფასებადი, საწარმომ ამ ბიოლოგიური აქტივებისათვის უნდა გახსნას შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) ბიოლოგიური აქტივების აღწერა;
- ბ) განმარტება, თუ რატომ გახდა რეალური ღირებულება საიმედოდ შეფასებადი; და
- გ) ცვლილების შედეგები.

საგადასახადო ხელვა

ქვემოთ განხილულია ის საკვანძო საკითხები, რომლებიც აუცილებლად უნდა იქნეს გათვალისწინებული სოფლის მეურნეობის საწარმოების მიერ ფინანსური შედეგისა და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგების შედგენის პროცესში.

პირველი და უმთავრესი, რასაც ყურადღება უნდა მიექცეს ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დროს, არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (სსკ) 111-ე მუხლის მეორე ნაწილი, რომელიც ადგენს, რომ ამორტიზაცია არ ერიცხება მიწას, ხელოვნების ნიმუშებს, სამუზეიმო ექსპონატებს, ისტორიული მნიშვნელობის მქონე ობიექტებს (გარდა შენობა-ნაგებობისა) და სხვა არამორტიზებად აქტივებს. ამასთანავე, ამორტიზაცია არ ერიცხება 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითად საშუალებას და ბიოლოგიურ აქტივებს. 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითადი საშუალება მთლიანად გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან იმ საანგარიშო წელს, როდესაც იგი ექსპლუატაციაში გადაეცა, ხოლო ბიოლოგიურ აქტივზე გაწეული ხარჯი გამოიქვითება იმ საანგარიშო წელს, როდესაც იგი ფაქტობრივად იქნა გაწეული. საგულისხმოა, რომ სსკ-ში ამორტიზაცია აიგივებს საკუთრივ ამორტიზაციისა და ცვეთის ცნებას.

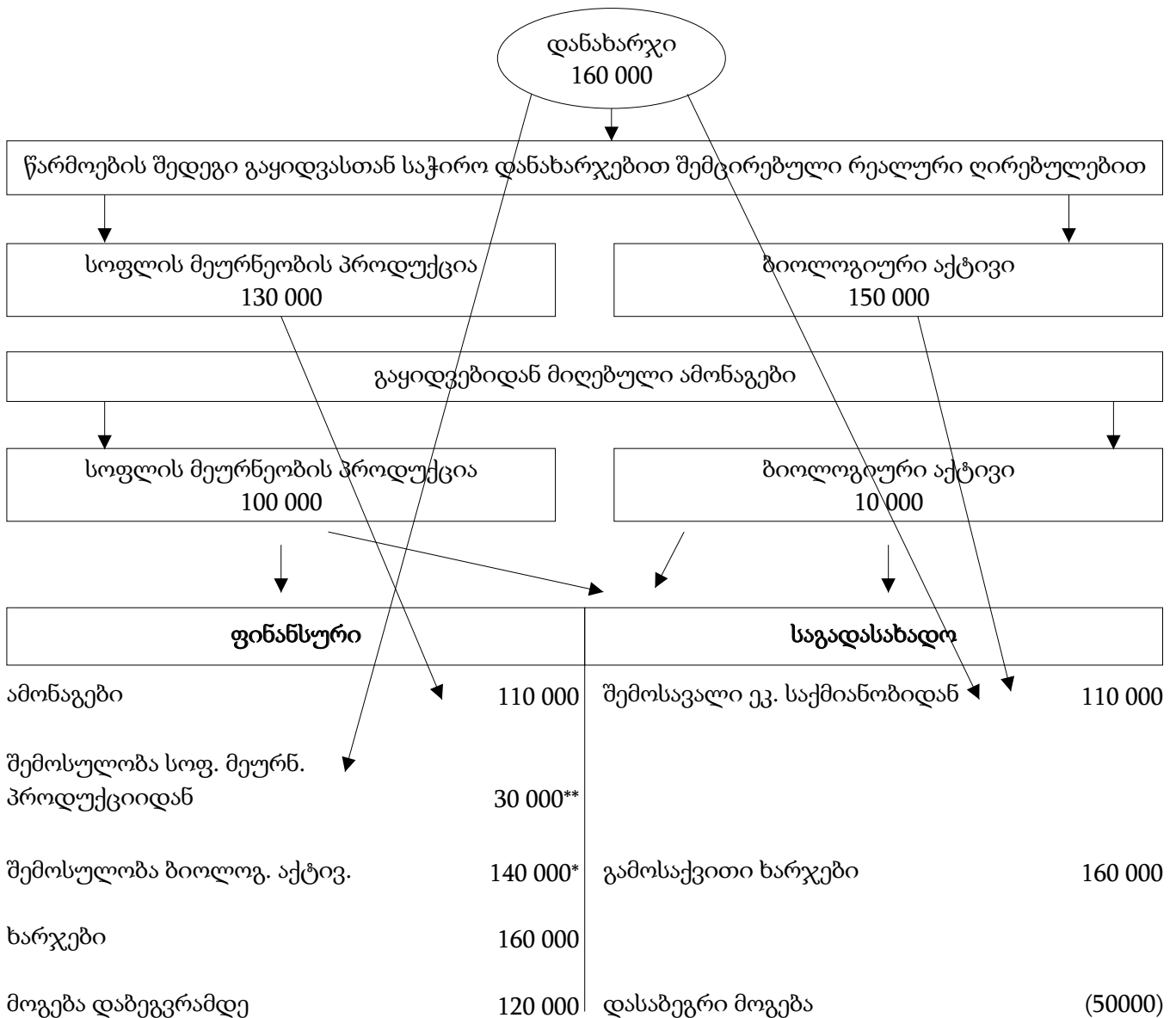
სსკ-ის აღნიშნული ნორმის გათვალისწინებით:

1. ბიოლოგიურ აქტივებს არ გააჩნია საგადასახადო ბაზა. ანუ იგი ყოველთვის ნულის ტოლია, რადგან ბიოლოგიურ აქტივზე გაწეული ხარჯი შემოსავლებიდან ყოველთვის გამოიქვითება იმ საანგარიშო წელს, როდესაც იგი ფაქტობრივად იქნა გაწეული. ხარჯად აღიარებას ექვემდებარება ფაქტობრივად ბიოლოგიურ აქტივებზე გაწეული ხარჯები ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის, მაგრამ განსხვავება იმაში მდგომარეობს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარდება არარეალიზებული შემოსავლები, რომელიც ბიოლოგიური აქტივიდან მიიღება საანგარიშგებო წლის განმავლობაში. არარეალიზებული შემოსავლის აღიარების თანადროულად აღიარდება და ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აისახება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის სახეზე არსებული ბიოლოგიური აქტივისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქცია. ე.ი. წარმოიშობა დროებითი სხვაობები ბიოლოგიური აქტივის და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის საბალანსო ღირებულებებსა და მათ ნულოვან საგადასახადო ბაზებს შორის. ამგვარად, ბიოლოგიური აქტივისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის ნაშთების არსებობა ყოველთვის განაპირობებს გადავადებული მოგების გადასახადის არსებობას.

2. სსკ-ის 102-ე და 103-ე მუხლები, რომლებიც განმარტავენ ერთობლივ შემოსავლების კომპონენტებს, დასაბეგრ შემოსავლად არ განიხილავს ბიოლოგიური აქტივიდან მიღებულ არარეალიზებულ შემოსავლებს. შესაბამისად, იმ შემთხვევებში, როდესაც საანგარიშგებო წლის ბოლოს სახეზეა ბიოლოგიური აქტივისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის ნაშთების არსებობა, მათზე გაწეული ხარჯები, საგადასახადო მიზნებისათვის, წინასწარაა გამოქვითული ერთობლივი შემოსავლიდან. სწორედ ეს გარემოება განაპირობებს პირველ პუნქტში ნახსენებ დროებით სხვაობებს.

1-ელ და მე-2 პუნქტებში მოტანილი მსჯელობა თანაბრად ეხება სოფლის მეურნეობის პროდუქციას და ბიოლოგიურ აქტივებს. მათ შორის იმ ბიოლოგიურ აქტივებსაც, რომელთა აღრიცხვა ხდება თვითღირებულებით და რომელიც ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აკუმულირებული ცვეთისა და გაუფასურებული ზარალით შემცირებული ღირებულებით აისახება. აქვე ხაზი უნდა გაესვას იმ ფაქტს, რომ, რადგან სსკ-ის 111-ე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით ბიოლოგიურ აქტივებს ცვეთა არ ერიცხება, თვითღირებულებით აღრიცხულ ბიოლოგიურ აქტივებზე დარიცხული ცვეთა, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის ხარჯად აღიარდება, არ უნდა გამოიქვეითოს ერთობლივი შემოსავლიდან, დასაბეგრი მოგების გამოთვლის მიზნით.

ზემოთ მოტანილი მსჯელობის საილუსტრაციოდ ქვემოთ მოცემულია სქემატური მაგალითი, რომელიც დაინტერესებული პირებისთვის შესაძლოა უფრო მოხერხებული აღმოჩნდეს საკითხის არსში წვდომისათვის.



* $140\ 000 = 150\ 000 - 10\ 000$ (პერიოდის განმავლობაში აღიარებულ არარეალიზებულ შემოსავალს გამოკლებული რეალიზებულ-ლი შემოსავალი).

** $30\ 000 = 130\ 000 - 100\ 000$

ორივე წარმოდგენს არარეალიზებული შემოსავლის ნაშთს, რომელიც შეესაბამება წლის ბოლოს სახეზე არსებულ ბიოლოგიური აქტივისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის ღირებულებას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც საბალანსო ღირებულებები შეცვლილია სხვა სტანდარტების მოთხოვნით.

თუ დავუშვებთ, რომ ეს მაგალითი ასახავს სოფლის მეურნეობის საწარმოს პირველი საანგარიშგებო პერიოდის ინფორმაციას, მაშინ სსკ-ის მიხედვით მოქმედი 15%-იანი მოგების გადასახადის პირობებში დროებითი სხვაობისა და საგადასახადო ზარალის საფუძველზე გადავადებული გადასახადი იქნება:

გადავადებული გადასახადის გამოთვლის ფრაგმენტი (ლარი)

	საბალანსო ღირებულება	საგადასახადო ბაზა	დროებითი სხვაობები
ბიოლოგიური აქტივი	140,000	0	140,000
სოფლის მეურნ. პროდუქცია	30,000	0	30,000
დროებითი სხვაობების ჯამი	170,000	0	170,000

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება	$170000 * 15\%$	25500
საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო ზარალი	50000	
გადავადებული საგადასახადო აქტივი	$50000 * 15\%$	7500
წმინდა გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება		18000

საწარმო წლის ბოლოს აღიარებს:

1. გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას (მოგების გადასახადს) 25500 ლარის ოდენობით:

- დებეტი მოგების გადასახადის ხარჯი - 25500
- კრედიტი გადავადებული მოგების გადასახადი - 25500

2. გადავადებულ საგადასახადო აქტივს

- დებეტი გადავადებული საგადასახადო აქტივი 7500
- კრედიტი მოგების გადასახადის ხარჯი - 7500

მეორე საყურადღებო მომენტი, რომელიც ზოგადია ყველა გადამხდელისათვის და აქ მხოლოდ შეხსენების მიზნითაა განხილული, არის დროებითი სხვაობის წარმომქმნელი ის გარემოება, რომელიც სსკ-ის მიერ დარიცხვის მეთოდის შეზღუდულად გამოყენებას უკავშირდება. სსკ-ის 102-ე მუხლის მე-4 ნაწილი ადგენს, რომ `თუ პირი, გარდა ლიცენზირებული ფინანსური ინსტიტუტისა, იყენებს დარიცხვის მეთოდს, ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება თანხის გადახდის მომენტი, როდესაც:

ა) გადახდა უკავშირდება ფიზიკურ პირს, გარდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული ფიზიკური პირისა;

ბ) მიღებული მომსახურებისათვის საკომპენსაციო თანხის გადახდა უკავშირდება არარეზიდენტ საწარმოს, რომელიც არ მიეკუთვნება არარეზიდენტის მუდმივ დაწესებულებას საქართველოში.

ამ საგადასახადო ნორმის `ა` პუნქტი ეხება დარიცხულ და გადაუხდელ ხელფასებს, დღგ-ის გადამხდელად არარეგისტრირებული პირისათვის დარიცხულ და გადაუხდელ საიჯარო ქირას, სესხის პროცენტს ან/და სხვა მომსახურებისათვის დარიცხულ და აუნაზღაურებელ საკომპენსაციო თანხებს. ამ თანხების საგადასახადო გამოსაქვით ხარჯებში არჩართვა ნიშნავს, რომ ამ მუხლებით ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში წარდგენილ ვალდებულებებს ნულოვანი საგადასახადო ბაზა გააჩნია და წარმოქმნილი დროებითი სხვაობა გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმომქმნელი გარემოებაა.

სსკ-ით დარიცხვის მეთოდის შეზღუდულად გამოყენება შედარებით ახალი ნორმაა, ამიტომ შევვხეთ მას. აქ შეგნებულად არ განვიხილავთ სხვა დროებითი სხვაობების წარმომქმნელ გარემოებებს, რომლებიც დაკავშირებულია ძირითად საშუალებებთან, არამატერიალურ აქტივებთან, ლიზინგთან და სხვა სააღრიცხვო ობიექტებთან, მათ მიმართ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების და სსკ განსხვავებული მიდგომების გამოყენებიდან გამომდინარე. ეს თემები, დარწმუნებული ვართ, დიდი ხანია ცნობილია პრაქტიკოსი სპეციალისტებისათვის და მათი ცოდნა და გამოცდილება თანაბრად გამოყენებადია ნებისმიერ (მათ შორის სოფლის მეურნეობაში დასაქმებული) საგადასახადის გადამხდელთან მიმართებით.

მიუხედავად იმისა, რომ ბუღალტრებისათვის კარგადაა ცნობილი საგადასახადო ზარალის მომდევნო წლებში გამოქვითვის უფლებისა და, აქედან გამომდინარე, გადავადებული საგადასახადო აქტივის ფორმირების თემა, მიზანშეწონილად მივიჩნით მისი განხილვა, სსკ-ით დადგენილ ნორმაში, ჩვენი აზრით, არამკაფიო ჩანაწერის არსებობის გამო.

როგორც ცნობილია, `იურიდიული პირის მიმართ გამოქვითვების გადამეტება ერთობლივ შემოსავლებზე გადაიტანება 5 წლამდე ვადით და დაიფარება მომავალი პერიოდების ერთობლივი შემოსავლის გამოქვითვებზე გადამეტების ხარჯზე` (სსკ მუხლი 121. ნაწილი 4).

აღნიშნული ნორმის გამოყენება განსჯას ექვემდებარება და როდესაც გადამხდელი გონივრული ვარაუდით მიიჩნევს, რომ მას ექნება მომდევნო წლებში დასაბეგრი მოგება, ქმნის შესაბამისი ოდენობის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს. მაგრამ ამ ნორმის სოფლის მეურნეობის საწარმოებში გამოყენების მიზნით, აუცილებელია ყურადღება მიექცეს სსკ-ის 99-ე მუხლს, რომლის მიხედვით მოგების გადასახადის გადახდისაგან თავისუფლდება `2014 წლის 1 იანვრამდე სასოფლო-სამეურნეო წარმოებაში დასაქმებული პირის მიერ საქართველოში წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სამრეწველო გადამუშავებამდე (სასაქონლო კოდის შეცვლამდე) პირველადი მიწოდებით მიღებული მოგება, თუ კალენდარული წლის განმავლობაში ამ პირის მიერ აღნიშნული მიწოდებით მიღებული ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატება 200 000 ლარს. ამ ნორმასთან მიმართებით იბადება კითხვა: აქვს თუ არა ზარალის გამოქვითვის უფლება სოფლის მეურნეობის საწარმოს, რომლის ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატებოდა 200 000 ლარს? ლოგიკით, არ უნდა მიეცეს ამის უფლება, რადგან ზარალი მიღებულია იმ შემოსავლის ფარგლებში, რომელიც მოგების გადასახადისაგან იყო გათავისუფლებული. მიდგომა, შესაბამისად, ლოგიკა, არასამართლიანია, რადგან სოფლის მეურნეობის თავისებურებიდან და სსკ-ის 111-ე მუხლიდან გამომდინარე, სსკ-ის 99-ე მუხლი აგრარული სექტორის განვითარების ხელშეწყობის ნაცვლად შესაძლოა, გარკვეულ შემთხვევებში, შემაფერხებელი მუხრუჭი გახდეს. სოფლის მეურნეობის თავისებურებაზე საუბრისას მხედველობაში გვაქვს სანაშენე ბიოლოგიური აქტივის შექმნა, რომელსაც ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე სერიოზული დანახარჯები სჭირდება და ნაყოფის მოცემას წლების შემდეგ იწყებს. სსკ-ის 111-ე მუხლის მიხედვით, სოფლის მეურნეობის საწარმოს მიერ ბიოლოგიურ აქტივში ინვესტირებული თანხა ყოველი საანგარიშო წლის ბოლოს გამოსაქვით ხარჯად განიხილება და თუ საწარმოს შემოსავლები არ გააჩნია (ეს ყველა ახლად შექმნილ საწარმოში მაღალი ალბათობით ხასიათდება), ცხადია, წლების მანძილზე უგროვდება საგადასახადო ზარალი (თუმცა, ფინანსურად იგი შესაძლოა მოგებიანი იყოს). იმ მოტივით, რომ საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი სასოფლო-სამეურნეო წარმოებიდან 200 000 ლარს არ აღემატებოდა, მას არ მიეცეს შემდგომ წლებში მიღებული შემოსავლებიდან დაგროვილი საგადასახადო ზარალის გამოქვითვის უფლება, ფაქტობრივად, საწარმოს გაკოტრებისკენ უბიძგებს და შესაბამისად, ამ სფეროს პოტენციურ ინვესტორს დააფრთხობს.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, მიზანშეწონილია სსკ-მა ცალსახად განსაზღვროს, რომ სსკ-ის 99-ე მუხლით დადგენილი შეღავათით მოსარგებლე პირები, მიუხედავად მინიჭებული შეღავათისა, უფლებამოსილნი არიან, სრულად გამოიყენონ სსკ-ის 121-ე და 122-ე მუხლებით დადგენილი ნორმები, ზარალის გადატანასთან დაკავშირებით.

„ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (ბასს) აღწერს სოფლის მეურნეობასთან დაკავშირებულ სააღრიცხვო მეთოდს, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას და განმარტებას, ანუ საკითხებს, რომლებიც განხილული არაა სხვა სტანდარტებში.

სოფლის მეურნეობა წარმოადგენს საწარმოს მიერ ცოცხალი ცხოველებისა და მცენარეების (ბიოლოგიური აქტივები) ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის მართვას მათი გაყიდვის, სოფლის მეურნეობის წარმოების, ან მათგან დამატებითი ბიოლოგიური აქტივების წარმოების მიზნით.

ბასს 41, სხვა საკითხებთან ერთად, აღწერს ზრდის, დაკნინების, კვლავწარმოებისა და გამრავლების პროცესში მყოფი ბიოლოგიური აქტივების სააღრიცხვო მეთოდს და ნაყოფის მიღების მომენტში სოფლის მეურნეობის ნაწარმის თავდაპირველ შეფასებას.

თუმცა, ბასს 41 არ განიხილავს სოფლის მეურნეობის ნაწარმს ნაყოფის მიღების შემდეგ. მაგალითად, ყურძნიდან ღვინისა და აბრეშუმის ჭიიდან ძაფის წარმოებისას.

არსებობს მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ ბიოლოგიური აქტივისათვის შეუძლებელია რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. თუმცა, ეს მოსაზრება შესაძლოა საკამათო გახდეს მხოლოდ იმ ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველი შეფასებისას, როდესაც არ არსებობს ბაზრით განსაზღვრული ფასები და ღირებულებები და რომელთათვისაც რეალური ღირებულების ალტერნატიული შეფასებები ნათლად შეუძლებელია. ასეთ შემთხვევაში, ბასს 41 საწარმოსაგან მოითხოვს ბიოლოგიური აქტივის შეფასებას დაგროვილი ცვეთითა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით. როდესაც ასეთი ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულება საიმედოდ შეფასებადი გახდება, საწარმომ იგი უნდა შეაფასოს გაყიდვისთვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით ყველა შემთხვევაში, საწარმომ ნაყოფის მიღების მომენტში სოფლის მეურნეობის პროდუქცია უნდა შეაფასოს გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით.

ბასს 41 მოითხოვს, რომ ცვლილება ბიოლოგიური აქტივის გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებაში უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, რომელშიც იგი წარმოიქმნება. სოფლის მეურნეობაში, ცვლილება ცოცხალი ცხოველის ან მცენარის ფიზიკურ მახასიათებლებში, პირდაპირ ზრდის ან ამცირებს საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელს. თავდაპირველი თვითღირებულების მოდელზე დაფუძნებული ოპერაციის მიხედვით, სატყეო მეურნეობამ შემოსავალი არ უნდა აღიაროს პირველი ნაყოფის მიღებამდე და გაყიდვამდე, რაც შესაძლოა გაიწელოს დარგვიდან 30 წლის შემდეგ. მეორე მხრივ, სააღრიცხვო მოდელი, რომელიც ბიოლოგიურ ზრდას აღიარებს და აფასებს მიმდინარე რეალური ღირებულებით, რეალური ღირებულების ცვლილებებს წარმოაჩენს დარგვიდან ნაყოფის მიღებამდე სრული პერიოდის განმავლობაში.

ბასს 41 ახალ პრინციპს არ ადგენს სოფლის მეურნეობასთან დაკავშირებულ მიწასთან მიმართებაში. ამის მაგივრად, საწარმომ უნდა გამოიყენოს ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები“ ან ბასს 40 „საინვესტიციო ქონება“, იმისდა მიხედვით, თუ რომელი სტანდარტი შეესატყვისება მოცემულ შემთხვევას. ბასს 16 მოითხოვს მიწის შეფასებას ან აკუმულირებული გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით ან გადაფასებული ღირებულებით. ბასს 40 მოითხოვს, რომ მიწა, რომელიც ითვლება საინვესტიციო ქონებად, უნდა შეფასდეს ან რეალური ღირებულებით, ან აკუმულირებული გაუფასურების ზარალით

შემცირებული თვითღირებულებით. ბიოლოგიური აქტივები, რომლებიც ფიზიკურად მიბმულია მიწასთან (მაგალითად, ხეები საპლანტაციო ტყეებში), უნდა შეფასდეს მიწისაგან გამოყოფილად, გაყიდვებისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით.

ბასს 41 მოითხოვს, რომ გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით შეფასებულ ბიოლოგიურ აქტივთან დაკავშირებული უპირობო სახელმწიფო გრანტი მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც სახელმწიფო გრანტი გახდება მიღებადი. თუ სახელმწიფო გრანტი პირობადებულია, როდესაც სახელმწიფო გრანტი საწარმოსგან მოითხოვს სპეციფიკური სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის არწარმართვას, მაშინ საწარმომ სახელმწიფო გრანტი მხოლოდ მაშინ უნდა აღიაროს მოგებაში ან ზარალში, როდესაც დაკმაყოფილებულია გრანტთან დაკავშირებული პირობები. თუ სახელმწიფო გრანტი დაკავშირებულია იმ ბიოლოგიურ აქტივთან, რომელიც იზომება დაგროვილი ცვეთითა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით, მაშინ გამოიყენება, ბასს 20 - „სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები“

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის წესები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა და მასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები

საკითხი ეხება სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული შემდეგი მუხლების აღრიცხვას:

ა. ბიოლოგიური აქტივები;

ბ. სოფლის მეურნეობის პროდუქცია ნაყოფის მიღების მომენტში; და

გ. სახელმწიფო გრანტები.

საკითხი არ მოიცავს:

ა. სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული მიწის მიმართ (იხ.ბასს 16-ის „ძირითადი საშუალებები“); და

ბ. სასოფლო სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული არამატერიალური აქტივების მიმართ (იხ.ბასს 38, „არამატერიალური აქტივები“).

სტანდარტი გამოიყენება სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მიმართ, რომელიც წარმოადგენს საწარმოს ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებულ პროდუქციას, მხოლოდ ნაყოფის მიღების მომენტისათვის. შემდგომ, გამოიყენება ბასს 2 „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ ან ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა შესაბამისი სტანდარტი. შესაბამისად, წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გადამუშავებას მისი ნაყოფად მიღების შემდეგ: ყურძნის გადამუშავება ღვინოდ ღვინის მწარმოებელის მიერ. მიუხედავად იმისა, რომ შესაძლოა ამგვარი გადამუშავება სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ლოგიკური და ბუნებრივი გაგრძელება იყოს და მიმდინარე მოვლენებს შესაძლოა მსგავსება ჰქონდეს ბიოლოგიური აქტივების ტრანსფორმაციასთან, წინამდებარე სტანდარტით განსაზღვრული სასოფლო სამეურნეო საქმიანობა არ მოიცავს ამგვარ გადამუშავებას.

ქვემოთ მოტანილ ცხრილში მოცემულია ბიოლოგიური აქტივების, სოფლის მეურნეობის პროდუქციისა და ნაყოფის გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტების მაგალითები:

ბიოლოგიური აქტივები	სოფლის მეურნეობის პროდუქცია	ნაყოფის მიღების შემდეგ მისი გადამუშავების შედეგად მიღებული პროდუქტები
ცხვარი	მატყლი	ძაფი, ხალიჩა
ხეები ტყის პლანტაციებში	მორები	ხის მასალა
მცენარე	ბამბა	ძაფი, ტანსაცმელი
	ლერწამი	შაქარი
მსხვილი რქოსანი პირუტყვი	რძე	ყველი
ღორები	გატყავებული და გამოშიგნული ღორი	სოსისი, დამუშავებული ღორი
ბუჩქოვანები	ფოთოლი	ჩაი, დამუშავებული თამბაქო
ვაზი	ყურძენი	ღვინო
ხეხილი	მოკრეფილი ხილი	გადამუშავებული ხილი

სოფლის მეურნეობასთან დაკავშირებული განმარტებები

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა არის საწარმოს მიერ ბიოლოგიური აქტივების ტრანსფორმაციისა და ნაყოფის მიღების მართვა გაყიდვის მიზნით, ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციად ან დამატებით ბიოლოგიურ აქტივად გარდაქმნის მიზნით.

სოფლის მეურნეობის პროდუქცია არის საწარმოს ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული პროდუქტები.

ბიოლოგიური აქტივი არის ცხოველი ან მცენარე.

ბიოლოგიური ტრანსფორმაცია მოიცავს ზრდას, დეგენერაციას, წარმოებას და გამრავლებას, რაც იწვევს ბიოლოგიური აქტივის ხარისხობრივ ან რაოდენობრივ ცვლილებებს.

ბიოლოგიური აქტივების ჯგუფი არის მსგავსი ცხოველების ან მცენარეების ერთობლიობა.

გაყიდვის დანახარჯები არის დამატებითი დანახარჯები, რომლებიც პირდაპირ კავშირშია აქტივის გადაცემასთან, ფინანსური დანახარჯებისა და მოგებიდან გადასახადის ხარჯის გამოკლებით.

ნაყოფის მიღება არის ბიოლოგიური აქტივიდან პროდუქციის მოცილება ან ბიოლოგიური აქტივის სიცოცხლის პროცესის შეწყვეტა.

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა მოიცავს სხვადასხვა საქმიანობას, მაგალითად, პირუტყვის მოშენება, ტყის გაშენება, ერთწლიანი ან მრავალწლიანი კულტურის მოყვანა, ხეხილის ბაღებისა და პლანტაციების გაშენება, ყვავილების მოშენება, აკვაკულტურა (მათ შორის თევზის მოშენება). ამ სხვადასხვა საქმიანობას გარკვეული საერთო მახასიათებლები აქვთ:

ა) ცვლილების უნარი. ცოცხალ ცხოველებსა და მცენარეებს აქვთ ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის უნარი;

ბ) ცვლილების მართვა. მართვა ხელს უწყობს ბიოლოგიურ ტრანსფორმაციას იმ პირობების გაუმჯობესების ან მინიმუმ სტაბილიზაციის მეშვეობით, რომელიც აუცილებელია პროცესის მოხდენისათვის (მაგალითად, კვების, ტენიანობის, ტემპერატურის, ნაყოფიერების ან სინათლის). ამგვარი მართვა სოფლის მეურნეობის საქმიანობას განასხვავებს სხვა საქმიანობისაგან.

მაგალითად, პროდუქციის მიღება უმართავადი წყაროებიდან (როგორცაა ოკეანეში თევზჭერა და ტყის გაჩეხვა) არ არის სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა; და

გ) ცვლილების შეფასება. ბიოლოგიური ტრანსფორმაციით ან ნაყოფის მიღებით გამოწვეული ხარისხობრივი (მაგალითად, გენეტიკური თვისების, სიხშირის, სიმწიფის, ცხიმინობის, პროტეინის შემცველობის და ქსოვილის სიმყარის) ან რაოდენობრივი (მაგალითად, შთამომავლობა, წონა, ზომა, ქსოვილის სიგრძე ან დიამეტრი, ასევე ყვავილთა რაოდენობა) ცვლილება შეფასებადი და კონტროლირებადია რუტინული მმართველობითი ფუნქციით.

ბიოლოგიური ტრანსფორმაციით მიიღება შემდეგი ტიპის შედეგები:

ა. აქტივის ცვლილება

I) ზრდის (ცხოველის ან მცენარის რაოდენობის ან ხარისხის ზრდა);

II) დეგენერაციის (ცხოველის ან მცენარის რაოდენობის შემცირება); ან

III) გამრავლება/რეპროდუქციის (ცოცხალი ცხოველის ან მცენარის ნამეტი) შედეგად;

ან

ბ) სოფლის მეურნეობის პროდუქციის წარმოება, მაგალითად ჩაის ფოთოლი, მატყლი, რძე და სხვა.

აქტიური ბაზარი არის ბაზარი, სადაც არსებობს ყველა შემდეგი პირობა;

ა) საქონელი, რომლითაც ბაზარზე ვაჭრობენ ერთგვაროვანია;

ბ) როგორც წესი, ყოველთვის არსებობენ დაინტერესებული მყიდველები და გამყიდველები; და

გ). ფასები ცნობილია საზოგადოებისათვის.

საბალანსო ღირებულება არის თანხა, რომლითაც აქტივი აღიარდება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში.

რეალური ღირებულება არის ის თანხა, რომელზეც შეიძლება გაიცვალოს აქტივი ურთიერთდამოუკიდებელ, დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე მხარეებს შორის.

სახელმწიფო გრანტები როგორც ეს განსაზღვრულია ბასს 20ში, „სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები“

აქტივის რეალური ღირებულება ეფუძნება მის მიმდინარე ადგილმდებარეობასა და მდგომარეობას, შედეგად, მაგალითად, მსხვილი რქოსანი პირუტყვის რეალური ღირებულება ფერმაში არის შესაბამის ბაზარზე არსებულ ფასს გამოკლებული ტრანსპორტისა და სხვა ხარჯები, რომელიც გაწეულ იქნა მის ბაზარზე მისაყვანად.

აღიარება და შეფასება

საწარმომ ბიოლოგიური აქტივი და სოფლის მეურნეობის პროდუქცია უნდა შეაფასოს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

- ა) საწარმო აკონტროლებს ამ აქტივს წარსული მოვლენების შედეგად;
- ბ) მოსალოდნელია ამ მუხლით გამოწვეული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა ან საწარმოდან გასვლა;
- გ) შესაძლებელია აქტივის რეალური ღირებულების ან

თვითღირებულების საიმედოთ შეფასება.

სასოფლოსამეურნეო საქმიანობასთან მიმართებაში კონტროლი შესაძლოა დასაბუთებული იყოს, მაგალითად, მსხვილი რქოსანი პირუტყვის იურიდიული მფლობელობით და დადავით ან სხვაგვარი მარკირებით პირუტყვის შემენისას, დაბადებისას ან ძუძუდან ასხლეტისას. მომავალი სარგებელი, როგორც წესი, ფასდება მნიშვნელოვანი ფიზიკური მახასიათებლების მიხედვით.

ბიოლოგიური აქტივი თავდაპირველი აღიარებისას და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა შეფასდეს გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქცია უნდა შეფასდეს ნაყოფის მიღების მომენტისათვის არსებული გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. ამგვარი შეფასება არის ღირებულება იმ თარიღამდე, რომლის შემდეგაც გამოიყენება ბასს 2 „სასაქონლომატერიალური ფასეულობები“ ან ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა გამოყენებადი სტანდარტი.

ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულების განსაზღვრა შესაძლოა გაადვილდეს ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის დაჯგუფებით მნიშვნელოვანი მახასიათებლების მიხედვით, მაგალითად ასაკის ან ხარისხის მიხედვით. საწარმო არჩევს იმ მახასიათებლებს, რომელიც შეესაბამება ბაზარზე ფასის განსაზღვრისათვის გამოყენებულ მახასიათებლებს.

საწარმოები ხშირად ხელშეკრულებებს დებენ თავიანთი ბიოლოგიური აქტივების ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვის შესახებ მომავალი თარიღისათვის. ხელშეკრულებით განსაზღვრული ფასები ყოველთვის არ არის გამოსადეგი რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის, რადგან რეალური ღირებულება ასახავს მიმდინარე ბაზარს, სადაც დაინტერესებული მყიდველი და გამყიდველი დებს გარიგებას. შედეგად, ხელშეკრულების არსებობის გამო, ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულება არ კორექტირდება.

თუ მოცემულ მდგომარეობაში და მოცემულ ადგილობრივ დონეებში არსებობს ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციისათვის აქტიური ბაზარი. ამ ბაზრის კოტირებული საბაზრო ფასი არის აქტივის რეალური ღირებულების განსაზღვრის სათანადო საფუძველი. თუ საწარმოს ხელი მიუწვდება სხვადასხვა აქტიურ ბაზარზე, საწარმო მიმართავს ყველაზე შესაფერის ბაზარს. მაგალითად, თუ საწარმოს ხელი მიუწვდება ორ აქტიურ ბაზარზე, იგი გამოიყენებს იმ ბაზარზე არსებულ ფასს, რომლის გამოყენებასაც აპირებს.

აქტიური ბაზრის არარსებობის შემთხვევაში, რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის თუ ხელმისაწვდომია, საწარმო იყენებს ერთს ან რამდენიმეს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან:

- ა). უახლესი საბაზრო გარიგების ფასი, თუ ეკონომიკური მდგომარეობა მნიშვნელოვნად არ შეიცვალა გარიგების დადების თარიღიდან საანგარიშგებო თარიღამდე.
- ბ). ანალოგიური აქტივების საბაზრო ფასები სხვაობების ამსახველი კორექტირებით;
- გ). სექტორის სტატისტიკური ბაზა, როგორცაა ხეხილის ბაზრის ღირებულება თითოეული საექსპორტო შესაძლებლობის მიხედვით.

ზოგიერთ შემთხვევაში, ჩამოთვლილი საინფორმაციო წყაროები შესაძლოა გვთავაზობდეს სხვადასხვა დასკვნას ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის შესახებ, საწარმო იხილავს ამ სხვაობების მიზეზებს, რათა მიიღოს რეალური ღირებულების წინასწარი შეფასების ყველაზე საიმედო თანხა, წინასწარი შეფასებების შედარებით მცირე დიაპაზონის პირობებში.

ზოგჯერ შესაძლოა არ არსებობდეს საბაზრო ფასები ბიოლოგიური აქტივის მოცემული მდგომარეობისათვის. ასეთ შემთხვევაში, რეალური ღირებულების განსაზღვრისას, საწარმო იყენებს აქტივიდან მოსალოდნელი ნეტო ფულადი სახსრების დისკონტირებულ ღირებულებას, რომელიც დისკონტირებულია მიმდინარე პერიოდის ბაზრის მიხედვით განსაზღვრული განაკვეთით.

მოსალოდნელი ნეტო ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების გამოთვლის მიზანია, განისაზღვროს ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულება, მისი მოცემული ადგილობრივი დონისა და მდგომარეობის გათვალისწინებით. ამას საწარმო ითვალისწინებს შესაბამისი დისკონტის განაკვეთის გამოყენებისა და მოსალოდნელი ნეტო ფულადი ნაკადების შეფასების დროს. მოსალოდნელი ნეტო ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების გამოთვლისას საწარმო ითვალისწინებს იმ ნეტო ფულად ნაკადებს, რომლის მიღებასაც ივარაუდებდნენ ბაზრის მონაწილეები მოცემული აქტივიდან ამ აქტივისთვის ყველაზე შესაფერის ბაზარზე.

საწარმო აქტივების დასაფინანსებლად, გადასახადების გადასახდელად ან ბიოლოგიური აქტივის აღსადგენად, ნაყოფის მიღების შემდეგ არ ამატებს დახარჯულ ფულად სახსრებს (მაგალითად, ხეების დარგვის დანახარჯები ტყის პლანტაციაში ხე ტყის ჭრის შემდეგ).

კარგად ინფორმირებული მყიდველი და გამყიდველი გარიგების ფასის შეთანხმებაში განიხილავენ შესაძლო ცვლილებებს ფულად ნაკადებში. მიჩნეულია, რომ რეალური ღირებულება ასახავს ამგვარი ცვლილებების შესაძლებლობას. შესაბამისად, ფულად სახსრებში მოსალოდნელ ცვლილებებს საწარმო ითვალისწინებს მოსალოდნელ ფულად ნაკადებში ან დისკონტის განაკვეთში, ან ორივეში გარკვეული კომბინაციით. დისკონტის ნორმის განსაზღვრისას საწარმო იყენებს იმ დაშვებებს, რომელიც შეესაბამება მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების შეფასებისას გამოყენებულ დაშვებებს, რათა თავიდან იქნეს აცილებული ზოგიერთი დაშვების ორჯერ გათვალისწინება ან გამოტოვება.

თვითღირებულება ზოგჯერ შეიძლება უახლოვდებოდეს რეალურ ღირებულებას, განსაკუთრებით მაშინ როდესაც:

ა) თავდაპირველი ხარჯის გაწევიდან (მაგალითად, უშუალოდ საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების წინ დარგული ხეხილის ნერგები) მცირეოდენ ბიოლოგიურ ტრანსფორმაციას ჰქონდა ადგილი; ან

ბ) მოსალოდნელია, რომ ბიოლოგიური ტრანსფორმაცია მნიშვნელოვან გავლენას ვერ მოახდენს ფასზე (მაგალითად, საწყისი ზრდა ფიჭვის პლანტაციის 30 წლიან საწარმოო ციკლში).

ხშირად ბიოლოგიური აქტივები ფიზიკურად მიმაგრებულია მიწაზე (მაგალითად, ხეები ტყის პლანტაციაში). მიწაზე მიმაგრებული ბიოლოგიური აქტივებისათვის შესაძლოა არ არსებობდეს ცალკე ბაზარი, მაგრამ შესაძლოა არსებობდეს აქტიური ბაზარი კომბინირებული აქტივისათვის, როგორც ბიოლოგიური აქტივების, დაუმუშავებელი მიწის და გაუმჯობესებული მიწის, როგორც ერთი პაკეტისათვის. საწარმომ შესაძლოა ინფორმაცია გამოიყენოს კომბინირებული აქტივების შესახებ, რათა განსაზღვროს ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულება. მაგალითად, ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულების მისაღებად, დაუმუშავებული მიწის ან გაუმჯობესებული მიწის რეალური ღირებულება შესაძლოა გამოაკლდეს კომბინირებული აქტივების რეალურ ღირებულებას.

შემოსულობები და ზარალი

ბიოლოგიური აქტივის გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით თავდაპირველი აღიარებისა და ასევე გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილებების შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი ჩართულ უნდა იქნეს იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, როდესაც ისინი წარმოიშვა.

ზარალი შესაძლოა წარმოიშვას ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას, რადგან გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯები არ გაითვალისწინება გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრისას შემოსულობა შესაძლოა წარმოიშვას ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას, მაგალითად როდესაც ხბო იბადება.

სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით თავდაპირველად აღიარების შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი ჩართულ უნდა იქნეს იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, როდესაც ისინი წარმოიშვა.

შემოსულობა ან ზარალი შესაძლოა წარმოიშვას სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თავდაპირველი აღიარებისას, ნაყოფის მიღების შედეგად.

რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასების შეუქლებლობა

არსებობს ვარაუდი, რომ შესაძლებელია ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. თუმცა ეს ვარაუდი შესაძლოა გაბათილდეს მხოლოდ იმ ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას, რომლისთვისაც არ არსებობს ბაზრით განსაზღვრული ფასები ან ღირებულებები და რეალური ღირებულების ალტერნატიული შეფასებები უეჭველად არასაიმედოა. ასეთ შემთხვევაში, ამგვარი ბიოლოგიური აქტივი უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით. როდესაც ამგვარი ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების შეფასება საიმედოდ გახდება, საწარმომ იგი უნდა შეაფასოს რეალური ღირებულებით, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით. როდესაც გრძელვადიანი ბიოლოგიური აქტივი დააკმაყოფილებს გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების კრიტერიუმს (ან ჩართულია გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია როგორც გასაყიდად გამიზნული) ფასს 5 „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ შესაბამისად, იგულისხმება, რომ რეალური ღირებულება შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს.

მოყვანილი დაშვება შესაძლოა გაბათილდეს მხოლოდ თავდაპირველი აღიარებისას, საწარმომ, რომელმაც ბიოლოგიური აქტივი შეაფასა რეალური ღირებულებით, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით, ბიოლოგიური აქტივის შეფასებას მის გასვლამდე განაგრძობს რეალური ღირებულებით, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით.

ყველა შემთხვევაში, საწარმო სოფლის მეურნეობის პროდუქციას ნაყოფის მიღებისას აფასებს რეალური ღირებულებით, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით. წინამდებარე სტანდარტი ასახავს იმ მოსაზრებას, რომლის მიხედვითაც ყოველთვის შესაძლებელია სოფლის მეურნეობის ღირებულების საიმედოდ შეფასება, მისი მოსავლად აღების მომენტისათვის.

თვითღირებულების, აკუმულირებული ცვეთისა და აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის განსაზღვრისას საწარმო ითვალისწინებს ბასს 2-ს, „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“, ბასს 16-ს „ძირითადი საშუალებები“ და ბასს 36-ს, „აქტივების გაუფასურება“

სახელმწიფო გრანტები

უპირობო სახელმწიფო გრანტი, რომელიც დაკავშირებულია გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით შეფასებულ ბიოლოგიურ აქტივთან, უნდა აღიარდეს შემოსავლად მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც სახელმწიფო გრანტი ხდება მიღებადი.

თუ სახელმწიფო გრანტი, რომელიც დაკავშირებულია გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული დანახარჯებით შემცირებული, რეალური ღირებულებით შეფასებულ ბიოლოგიურ აქტივთან, შეიცავს პირობას, მათ შორის ისეთს, როდესაც სახელმწიფო გრანტით საწარმოს მოეთხოვება, რომ არ განახორციელოს გარკვეული სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა, საწარმომ სახელმწიფო გრანტი უნდა აღიაროს შემოსავლად მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმო დააკმაყოფილებს გრანტის პირობებს.

სახელმწიფო გრანტის ვადები და პირობები ცვალებადია. მაგალითად, სახელმწიფო გრანტით შესაძლოა საწარმოს მოეთხოვებოდეს 5 წლით მეურნეობის წარმოება გარკვეულ ტერიტორიაზე და მოეთხოვებოდეს სახელმწიფო გრანტის დაბრუნება, თუ სამეურნეო საქმიანობას განახორციელებს 5 წელზე ნაკლებ ხანს. ამ შემთხვევაში სახელმწიფო გრანტი არ აღიარდება შემოსავლად მანამ, სანამ 5 წელი არ ამოიწურება. თუმცა, თუ სახელმწიფო გრანტით ნებადართულია სახელმწიფო გრანტის შენარჩუნება დროის გასვლის მიხედვით, საწარმო სახელმწიფო გრანტს შემოსავლად აღიარებს გასული ვადის პროპორციულად.

თუ სახელმწიფო გრანტი დაკავშირებულია ბიოლოგიურ აქტივთან, რომელიც შეფასებულია თვითღირებულებით, აკუმულირებული ცვეთისა და აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის გამოქვითვით, გამოიყენება ბასს 20 „სახელმწიფო გრანტების ბულალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები“

ბასს 20-საგან განსხვავებული რეჟიმი, თუ სახელმწიფო გრანტი დაკავშირებულია გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით შეფასებულ ბიოლოგიურ აქტივთან, ან თუ სახელმწიფო გრანტით საწარმოს მოეთხოვება, მონაწილეობა არ მიიღოს გარკვეულ სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობაში. ბასს 20 გამოიყენება მხოლოდ ისეთი სახელმწიფო გრანტების მიმართ, რომელიც დაკავშირებულია ბიოლოგიურ აქტივთან, რომელიც შეფასებულია თვითღირებულებით, აკუმულირებული ცვეთისა და აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის გამოქვითვით.

საწარმომ უნდა გაამყდავნოს მიმდინარე პერიოდში ბიოლოგიური აქტივების და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თავდაპირველი აღიარებიდან და ბიოლოგიური აქტივის გაყიდვისათვის საჭირო, შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგად წარმოშობილი აგრეგირებული შემოსულობა ან ზარალი.

საწარმომ უნდა წარმოადგინოს ბიოლოგიური აქტივის თითოეული ჯგუფის აღწერილობა საწარმომ უნდა უზრუნველყოს ბიოლოგიური აქტივების თითოეული ჯგუფის რაოდენობრივი აღწერილობის წარმოადგენა, გამიჯნულად მოხმარებისათვის განკუთვნილი და სანაშენე ბიოლოგიური აქტივების ან ზრდადასრულებული და ზრდადაუსრულებული ბიოლოგიური აქტივების შესაბამისად. მაგალითად, საწარმომ შესაძლოა გახსნას მოხმარებისათვის განკუთვნილი და სანაშენე ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულება ჯგუფების მიხედვით. ამგვარი გამიჯვნა იძლევა ისეთ ინფორმაციას, რომელიც შესაძლოა სასარგებლო იყოს მომავალი ფულადი ნაკადების გარკვეული დროის შერჩევის შეფასებისას. საწარმომ უნდა ასახოს ნებისმიერი გამიჯვნის საფუძველი.

მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივები ისეთი აქტივებია, რომლებიც სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სახით ნაყოფად უნდა იქნეს მიღებული და/ან გაიყიდოს როგორც ბიოლოგიური აქტივი. მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივის მაგალითებია შინაური პირუტყვი, რომლის დანიშნულებაა ხორცის წარმოება. გასაყიდად განკუთვნილი შინაური პირუტყვი, თევზი მეურნეობაში, მარცვლეული კულტურები, როგორცაა სიმინდი და ხორბალი, ასევე ხის მასალის მისაღებად გამოზრდილი ხეები სანაშენე ბიოლოგიურ აქტივებს განეკუთვნება ყველა ბიოლოგიური აქტივი, გარდა მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივებისა, მაგალითად: ცოცხალი პირუტყვი, რომლიდანაც მიიღება რძე, ვაზი, ხეხილი, ასევე ხეები, რომლიდანაც მიიღება შეშა, ხოლო ხეები რჩება. სანაშენე ბიოლოგიური აქტივები წარმოადგენს არა სოფლის მეურნეობის პროდუქციას, არამედ თვითმენაყოფე აქტივებს.

ბიოლოგიური აქტივი შეიძლება კლასიფიცირდეს ზრდადასრულებულ და ზრდადაუსრულებელ ბიოლოგიურ აქტივებად. ზრდადასრულებული ბიოლოგიური აქტივი ისეთი აქტივია, რომელსაც აქვს მოსავლისათვის დამახასიათებელი ნიშნები (მოხმარებისათვის განკუთვნილ ბიოლოგიურ აქტივებთან მიმართებით), ან შეუძლია რეგულარულად მოგვცეს მოსავალი (სანაშენე ბიოლოგიურ აქტივებთან მიმართებით). საწარმომ უნდა აღწეროს:

ა. საქმიანობის ხასიათი ბიოლოგიური აქტივების თითოეულ ჯგუფთან მიმართებით; და

ბ. ფიზიკური რაოდენობის არაფინანსური მაჩვენებლებიან შეფასებები:

- (I) საწარმოს ბიოლოგიური აქტივების თითოეული ჯგუფი პერიოდის ბოლოს; და
- (II) პერიოდის განმავლობაში გამოშვებული სოფლის მეურნეობის პროდუქცია.

საწარმომ უნდა გახსნას მეთოდები და მნიშვნელოვანი დაშვებები, რომელიც გამოიყენა ნაყოფის მიღების მომენტისათვის სოფლის მეურნეობის თითოეული პროდუქციისა და ბიოლოგიური აქტივების თითოეული ჯგუფის რეალური ღირებულების შესაფასებლად.

საწარმომ უნდა გახსნას მოცემული პერიოდის განმავლობაში ნაყოფის მიღების მომენტისათვის განსაზღვრული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულება, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით.

საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს:

ა) იმ ბიოლოგიური აქტივების არსებობა და საბალანსო ღირებულება, რომელზეც ქონებრივი უფლება შეზღუდულია და ვალდებულებების უზრუნველსაყოფად დაგირავებული ბიოლოგიური აქტივის საბალანსო ღირებულება.

ბ) ბიოლოგიური აქტივების შეძენის ან განვითარების პოტენციური ვალდებულებების თანხა; და

გ) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფინანსური რისკის მართვის სტრატეგია.

საწარმომ უნდა წარადგინოს მიმდინარე პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოს შორის ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებების შეჯერება. შეჯერება უნდა მოიცავდეს:

ა) გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილებით და მიღებული ცვლილებით შემოსულობა ან ზარალი.

ბ) შესყიდვის შედეგად გამოწვეული ზრდა:

გ) გაყიდვებისა და ფასს შესაბამისად გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების (ან ჩართულია გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია, როგორც გასაყიდად გამიზნული) შედეგად გამოწვეული შემცირება;

დ) შემოსავლად განხილვის შედეგად მიღებული შემცირება;

ე) საწარმოთა გაერთიანების შედეგად მიღებული ზრდა;

წარსადგენი ვალუტისაგან განსხვავებული ფინანსური ანგარიშგებისა და უცხოური ანგარიშვალდებული საწარმოს საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშების ნეტო საკურსო სხვაობები;

გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შესაძლოა შეიცვალოს, როგორც ფიზიკური ცვლილების, ასევე ბაზარში ფასის ცვლილებების შედეგად. ფიზიკური ცვლილებების და ფასში მომხდარი ცვლილებების ცალკე ასახვა სასარგებლოა მიმდინარე პერიოდში საწარმოს საქმიანობის შედეგებისა და სამომავლო პერსპექტივების შესაფასებლად, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც წარმოების ციკლი ერთ წელს აღემატება. ასეთ შემთხვევაში, სასურველია საწარმომ ჯგუფების მიხედვით ან სხვაგვარად, ასახოს გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილება, რომელიც ჩართულია ფიზიკური

ცვლილებებისა და ფასის ცვლილების შედეგად მიღებულ ნეტო მოგებაში ან ზარალში. ამგვარი ინფორმაცია, როგორც წესი, ნაკლებად სასარგებლოა მაშინ, როდესაც წარმოების ციკლი ერთ წელზე ნაკლებია (მაგალითად, წიწილების გამოზრდა ან მარცვლეული კულტურის მოყვანა).

ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის შედეგად ვიღებთ სხვადასხვა სახის ფიზიკურ ცვლილებას - ზრდა, დაკნინება, პროდუქციის წარმოება და გამრავლება. შესაძლოა თითოეულ მათგანს თვალყური ვადევნოთ და შევაფასოთ. ამ ფიზიკური ცვლილებების თითოეული ტიპი პირდაპირ უკავშირდება მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. ნაყოფის მიღების შედეგად ბიოლოგიური აქტივის რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილება ასევე განეკუთვნება ფიზიკურ ცვლილებას.

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა ხშირად უკავშირდება კლიმატს, დაავადებებს და სხვა ბუნებრივ რისკებს. თუ ადგილი აქვს ისეთ მოვლენას, რომელიც განაპირობებს შემოსავლების ან ხარჯების არსებით მუხლს, მაშინ ასეთი მუხლის ბუნება და ოდენობა უნდა გამჟღავნდეს ბასს 1-ის, „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“.

დამატებითი განმარტებითი მოთხოვნები იმ ბიოლოგიური აქტივებისათვის, რომელთა რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია

თუ საწარმო პერიოდის ბოლოს ბიოლოგიურ აქტივებს თვითღირებულებით აფასებს, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით, მან ამგვარი ბიოლოგიური აქტივების შესახებ უნდა გახსნას შემდეგი ინფორმაცია:

- ა. ბიოლოგიური აქტივების აღწერა;
- ბ. განმარტება იმის შესახებ, თუ რატომ არ არის შესაძლებელი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება;
- გ. თუ შესაძლებელია, წინასწარი შეფასებების დიაპაზონი, რომლის ფარგლებში რეალური ღირებულების მოხვედრის დიდი ალბათობაა;
- დ. გამოყენებული ცვეთის მეთოდი;
- ე. სასარგებლო მომსახურების ვადა ან გამოყენებული ცვეთის ნორმები;
- ვ. მთლიანი საბალანსო ღირებულება და აკუმულირებული ცვეთა (აგრეგირებული აკუმულირებულ გაუფასურების ზარალთან) პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოს.

თუ, მიმდინარე პერიოდში, საწარმო ბიოლოგიურ აქტივებს თვითღირებულებით აფასებს, დაგროვილი ცვეთის და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით, საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ამგვარი ბიოლოგიური აქტივების გასვლის შედეგად აღიარებული ნებისმიერი შემოსულობა ან ზარალი, შეჯერება უნდა შეიცავდეს ამგვარ ბიოლოგიურ აქტივებთან დაკავშირებულ თანხებს ცალ-ცალკე. ამასთან, შეჯერებაში მოცემული უნდა იყოს შემდეგი თანხები, რომლებიც ჩართულია ამგვარ ბიოლოგიურ აქტივებთან დაკავშირებულ მოგებაში ან ზარალში.

- ა. გაუფასურების ზარალი;
- ბ. გაუფასურების ზარალის ანულირება; და
- გ. ცვეთა

თუ მიმდინარე პერიოდში ბიოლოგიური აქტივების, რომლის შეფასება ადრე თვითღირებულებით ხდებოდა ნებისმიერი აკუმულირებული ცვეთისა და ნებისმიერი აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის გამოკლებით, რეალური ღირებულება ხდება საიმედოდ შეფასებადი, საწარმომ ამ ბიოლოგიური აქტივებისათვის უნდა გახსნას შემდეგი ინფორმაცია:

- ა. ბიოლოგიური აქტივების აღწერა;
- ბ. განმარტება, თუ რატომ გახდა რეალური ღირებულება საიმედოდ შეფასებადი; და
- გ. ცვლილების შედეგები.

სახელმწიფო ბრანტები

საწარმომ უნდა გახსნას შემდეგი ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია იმ სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან:

- ა. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სახელმწიფო გრანტების ხასიათი და სიდიდე; და
- ბ. შეუსრულებელი პირობები და სახელმწიფო გრანტებთან დაკავშირებული სხვა გაუთვალისწინებელი მოვლენები; და
- გ. სახელმწიფო გრანტების მოცულობის მოსალოდნელი მნიშვნელოვანი შემცირება.

ა-1) პირველ მაგალითში მოცემულია, თუ პრაქტიკულად როგორ უნდა შესრულდეს წინამდებარე სტანდარტის განმარტებითი მოთხოვნები რძის მწარმოებელი მეურნეობისათვის.

მე-2 მაგალითში ილუსტრირებულია, თუ როგორ უნდა გაიმიჯნოს ფიზიკური ცვლილებები და ცვლილებები ფასში.

ა-2) პირველ მაგალითში მოცემული ფინანსური ანგარიშგება არ შეესაბამება ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტებით გათვალისწინებულ განმარტებით და წარდგენის მოთხოვნებს. წარდგენისა და განმარტებების სხვა მიდგომები შესაძლოა ასევე მართებული იყოს.

1-ლი მაგალითი: რძის მწარმოებელი შპს XYZ

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება.

	შენიშვნები /31 დეკემბერი/ 20X1	/31 ეკემბერი/ 20X0
აქტივები		
გრძელვადიანი აქტივები		
მერძეული ნახირი-ზრდადაუსრულებელი (ა)	52060	47730
მერძეული ნახირი-ზრდადასრულებული (ა)	372990	411840
ქვეჯამი-ბიოლოგიური აქტივები	425050	459570
ძირითადი საშუალებები	1462650	1409800
გრძელვადიანი აქტივების ჯამი	1887700	1869370
მიმდინარე აქტივები		
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები	82950	70650
სავაჭრო და სხვა დებიტორული მოთხოვნები	88000	65000
ნაღდი ფული	10000	10000
მიმდინარე აქტივების ჯამი	180950	145650
სულ აქტივები	2068650	2015020

საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები

საკუთარი კაპიტალი		
სააქციო კაპიტალი	1000000	1000000
აკუმულირებული მოგება	902828	865000
საკუთარი კაპიტალის ჯამი	1902828	1865000
მოკლევადიანი ვალდებულებები		
სავაჭრო და სხვა კრედიტორული დავალიანება	165822	150020
სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები	165822	150020
სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	2068650	2015020

(ა) საწარმოს არ მოეთხოვება, თუმცა სასურველია, რომ წარმოადგინოს ბიოლოგიური აქტივების თითოეული ჯგუფის რაოდენობრივი აღწერა, ისინი დაყოს მოხმარებისათვის განკუთვნილი და სანაშენე ბიოლოგიურ აქტივებად ან ზრდასრულ და ზრდადაუსრულებელ ბიოლოგიურ აქტივებად. საწარმო ასახავს ამგვარი განსხვავების საფუძველს.

სრული შემოსავლის ანგარიშგება (1)

რძის მწარმოებელი შპს XYZ
 შენიშვნები 20X1წ 31 დეკემბერს
 სრული შემოსავლის ანგარიშგება

დასრულებული

წელი

წარმოებული რძის რეალური ღირებულება	518240
მერძეული ნახირის რეალური ღირებულების ცვლილებით გამოწვეული მოგება, გაყიდვისათვის	9930
საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით	558170
გამოყენებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები	(137523)
ადმინისტრაციული ხარჯები	(127283)
ცვეთის ხარჯები	(15250)
სხვა საოპერაციო ხარჯები	(197092)
	(477148)
საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული მოგება	81022
მოგების გადასახადის ხარჯი	(43194)
მიმდინარე პერიოდის მოგება/სრული შემოსავალი	37828

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის წესები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა და მასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები

საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების ანგარიშგება

რძის მწარმოებელი შპს XYZ
20X1 31 დეკემბერს დასრულებული წელი
საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების ანგარიშგება

	სააქციო კაპიტალი		აკუმულირებული მოგება
ნაშთი 20X1 წლის 1 იანვრისათვის	1000000	865000	1865000
მიმდინარე პერიოდის მოგება/ სრული შემოსავალი		37828	37828
ნაშთი 20X1 წლის 31 დეკემბრისათვის	1000000	902828	1902828

(1) წინამდებარე მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება შეიცავს ხარჯების ანალიზს მათი შინაარსის მიხედვით. ბასს 1-ით „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“, საწარმოს მოეთხოვება მოახდინოს ხარჯების ანალიზი ხარჯების შინაარსის ან მათი ფუნქციების მიხედვით უშუალოდ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ან მის განმარტებით შენიშვნებში. ბასს 1-ით მათი წარდგენა რეკომენდირებულია მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება (1)

რძის მწარმოებელი შპს XYZ ფულადი ნაკადების მოძრაობის ანგარიშგება	შენიშვნები	20X1წ წელი დასრულებული 31 დეკემბერს
საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრები		498027
რძის გაყიდვის შედეგად მიღებული თანხები		97913
ცოცხალი პირუტყვის გაყიდვის შედეგად მიღებული თანხები		(460831)
მომწოდებლებისა და ტანამშრომლებისათვის გადახდილი ტანხები		(23815)
ცოცხალი პირუტყვის შესაძენად გადახდილი ტანხები		111294
გადახდილი მოგების გადასახადი		(43194)
ნეტო ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		68100

ფულადი სახსრების ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან ძირითადი საშუალებების შეძენა (68100)

საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები (68100)

ფულადი სახსრების ნეტო ზრდა 0

ფულადი სახსრები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის 10000

ფულადი სახსრები საანგარისგებო პერიოდის ბოლოსათვის 10000

(1) წინამდებარე ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან წარმოდგენილია პირდაპირი მეთოდით. ბასს 7-„ფულადი ნაკადების ანგარიშგება“ მოითხოვს, რომ ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან წარდგენილი იყოს პირდაპირი ან არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით.

განმარტებითი შენიშვნები

1. ოპერაციები და ძირითადი საქმიანობა

რძის მწარმოებელი შპს XYZ („საწარმო“) დაკავებულია რძის წარმოებით და სხვადასხვა მომხმარებლისათვის მისი მიწოდებით. 20X1 წლის 31 დეკემბერს საწარმოს ჰყავდა 419 მეწველი ძროხა (ზრდადასრულებული აქტივები) და 137 ხბო, რომლიდანაც მომავალში მიიღებდნენ რძეს (ზრდადასრულებული აქტივები). საწარმომ აწარმოვა 157584 კგ რძე, რომლის რეალური ღირებულება, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით, (რომელიც განისაზღვრება რძის მიღების დროს) 20X1 წლის 31 დეკემბერს დამთავრებულ წელს შეადგენდა 518 240 ფულად ერთეულს.

2. სააღრიცხვო პოლიტიკა

ცოცხალი პირუტყვი და რძე

ცოცხალი პირუტყვის შეფასება ხდება რეალური ღირებულებით. გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით. ცოცხალი პირუტყვის რეალური ღირებულება განისაზღვრება ანალოგიური ჯიშის, ასაკისა და გენეტიკური თვისებების მიხედვით. რძის თავდაპირველი შეფასება ხდება რეალური ღირებულებით გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით. რძის რეალური ღირებულება განისაზღვრება ადგილობრივი ზონის საბაზრო ფასებით.

3. ბიოლოგიური აქტივები

მერძეული ნახირის საბალანსო ღირებულების შეჯერება 20X1

საბალანსო ღირებულება 20X1 წლის 1 იანვრისათვის 459570

შესყიდვის შედეგად გამოწვეული ზრდა 26250

გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია აქტივის ფიზიკური ცვლილებებით (1)	15350
გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია ფასების ცვლილებებით	24580
გაყიდვით გამოწვეული შემცირება	(100700)
საბალანსო ღირებულება	
20X1 წლის 31 დეკემბრისათვის	425050

ფინანსური რისკის მართვის სტრატეგიები

საწარმო ფინანსურ რისკებს განიცდის რძის ფასების ცვლილებასთან დაკავშირებით. საწარმო არ მოელის რძის ფასების შემცირებას განჭვრეტად მომავალში და, შესაბამისად, არ დებს წარმოებულ ან სხვაგვარ ხელშეკრულებას რძის ფასების შემცირების შედეგად წარმოშობილი რისკის მართვისათვის. საწარმო რეგულარულად გადასინჯავს რძის ფასებთან დაკავშირებულ მიდგომას, რისკის ფინანსური მართვის საჭიროების შესახებ.

(1) წინამდებარე სტანდარტით წახალისებულია, თუმცა არ მოითხოვება, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების მატების დაყოფა აქტივის ფიზიკური ცვლილებებით გამოწვეულ და ფასების ზრდით გამოწვეულ ნაწილებად.

მე-2 მაგალითი: ფიზიკური ცვლილებები და ცვლილებები ფასებში

შემდეგ მაგალითში ნაჩვენებია, თუ როგორ უნდა გამოცალკევდეს ფიზიკური და ფასებით გამოწვეული ცვლილებები.

გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების მატების დაყოფა აქტივის ფიზიკური ცვლილებებით გამოწვეულ და ფასების ზრდით გამოწვეულ ნაწილებად.

20X1 წლის 1 იანვრისათვის საწარმოს ჰყავდა 10 სულიანი ჯოგი, რომელთა ასაკი 2 წელი იყო. 20X1 წლის 1 ივლისში 108 ფულად ერთეულად შემენილ იქნა 2,5 წლის პირუტყვი, ხოლო 20X1 წლის 1 ივლისს საწარმომ ერთი სული ნამატი. მოცემულ პერიოდში ადგილი არ ჰქონია პირუტყვის გაყიდვას ან სხვა სახით გასვლას. თითოეული აქტივის რეალური ღირებულება გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით, იყო შემდეგი:

2 წლის პირუტყვი 20X1 წლის 1 იანვრისათვის	100
ნამატი 20X1 წლის 1 ივლისს	70
2,5 წლის პირუტყვი, შეძენილი 20X1 წელს	108
ნამატი 20X1 წლის 31 დეკემბერს	72
0,5 წლის პირუტყვი 20X1 წლის 31 დეკემბერს	80
2 წლის პირუტყვი 20X1 წლის 31 დეკემბერს	105
2,5 წლის პირუტყვი 20X1 წლის 31 დეკემბერს	111
3 წლის პირუტყვი 20X1 წლის 31 დეკემბერს	120

რეალური ღირებულება, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით, 20X1 წლის 1 იანვრისათვის (10*100)	1000
შეძენა 20X1 წლის 1 ივლისს (1*108)	108

გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ზრდა ფასის ცვლილებით:		
10*(105-100)	50	
1*(111-108)	3	
1*(72-70)	2	55

შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ზრდა ფიზიკური ცვლილებებით:

10*(120-105)	150	
1*(120-111)	9	
1*(80-72)	8	
1*70	70	237

ჯოგის რეალური ღირებულება გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯების გამოკლებით, 20X1 წლის 31 დეკემბერს		
11*120	1320	
1*80	80	1400

ტერმინში „გაყიდვის დანახარჯები“ გამორიცხავს ისეთ დანახარჯებს, რომლებიც აისახება ბიოლოგიური აქტივის რეალურ ღირებულებაში, როგორცაა სატრანსპორტო დანახარჯები.

იგი მოიცავს დანახარჯებს, რომლებიც აუცილებელია გაყიდვის განსახორციელებლად, მაგრამ იგი სხვა შემთხვევაში არ წარმოიშობა, მაგალითად, ბროკერებისა და დილერებისთვის გადასახდელი საკომისიო, მარეგულირებელი უწყებების გადასახადები, აქტივის გადაცემის გადასახადი და მოსაკრებლები. ორივე ტერმინი ეხება ოპერაციის დანახარჯებს, რომლებიც წარმოიშობა გაყიდვის მომენტში.

აღიარება და შეფასება

რეალური ღირებულებით შეფასება უნდა ითვალისწინებდეს იმ დამახასიათებელ ნიშნებს, მათ შორის გადასახადს, რომელსაც ბაზრის მონაწილეები განიხილავდნენ აქტივის ან ვალდებულების ფასის განსაზღვრისას.

გარიგების მსურველი იქნება თანხის განმსაზღვრელი ფაქტორი, რადგან ის მოისურვებს, რომ გამყიდველს აქტივის შესაძენად (ან თავის თავზე ვალდებულების ასაღებად) გადაუხადოს ყველანაირი დამატებითი ფულადი სახსრები, რომლებიც მყიდველს სარგებელს მოუტანს. ეს დამატებითი ფულადი სახსრები შემცირდება მოსალოდნელი გადასახდელი გადასახადის განაკვეთის ოდენობით (ანუ ბაზრის მონაწილე მყიდველის საგადასახადო განაკვეთით). შესაბამისად, რეალური ღირებულება ითვალისწინებს მომავალ მოგების გადასახადს, რომლის გადახდასაც ივარაუდებს აქტივის მყიდველი (ან ვალდებულების ამლები) ბაზრის მონაწილე, მიუხედავად იმისა, როგორია თვითონ საწარმოსთვის სპეციფიკური საგადასახადო განაკვეთი.

დამატებითი ბიოლოგიური ტრანსფორმაცია

ზოგჯერ, მოცემული მდგომარეობისა და ადგილსამყოფელის გათვალისწინებით, აქტივის რეალური ღირებულების შეფასება ხდება დისკონტირებული ფულადი ნაკადებით. ამგვარი გამოთვლებიდან გამოირიცხება ფულადი ნაკადების ზრდა, რომელიც წარმოიშობა „დამატებითი ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის“ შედეგად. ამ მოთხოვნის განსხვავებულმა ინტერპრეტაციამ განაპირობა სხვადასხვანაირი პრაქტიკის წარმოქმნა. ეს ფულადი ნაკადები არ ჩაერთო, რადგან ისეთ საბალანსო ღირებულებას განაპირობებდა, რომელიც არ იყო აქტივის რეალური ღირებულების რეპრეზენტაციული. მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების, დისკონტის განაკვეთის ან ორივეს განსაზღვრის დროს საწარმომ უნდა განიხილოს და გაითვალისწინოს „დამატებითი ბიოლოგიური ტრანსფორმაციით“ წარმოქმნილ ფულად ნაკადებთან დაკავშირებული რისკები. ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების განსაზღვრის დროს საწარმოს არ უნდა გაეთვალისწინებინა „დამატებითი ბიოლოგიური ტრანსფორმაციით“ განპირობებული ფულადი ნაკადები.

ბასს 41-ზე „სოფლის მეურნეობა“

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის საჭიროება სოფლის მეურნეობასთან დაკავშირებით

ბასსკ-ის (ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტი) ძირითად მიზანს წარმოადგენს ისეთი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავება, რომელიც შეესაბამება ყველა საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების ძირითად მიზნებს. მაშინ, როცა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები მიესადაგება ყველანაირ საქმიანობით დაკავებულ საწარმოებს, ზოგიერთი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი, როგორცაა, მაგალითად ბასს 30 „ბანკებისა და ანალოგიური საფინანსო დაწესებულებების ფინანსური ანგარიშგებების განმარტებითი შენიშვნები“ და ბასს 40 „საინვესტიციო ქონება“ ეხება საკითხებს, რომლებიც წარმოიქმნება სპეციფიკური საქმიანობების დროს. ბასსკ ასევე ახორციელებს პროექტს ისეთ სპეციფიკურ-სამრეწველო სფეროებში, როგორცაა დაზღვევა და წიაღისეულის მომპოვებელი ინდუსტრიები.

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის აღრიცხვაში განსხვავებები განაპირობა იმან, რომ:

ა) ამ სტანდარტის შემოღებამდე, სოფლის მეურნეობასთან დაკავშირებული აქტივები და მათი ცვლილებები არ განეკუთვნებოდა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოქმედების სფეროს;

1) ბასს 2 „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ გამორიცხავს „მწარმოებელთა“ პირუტყვის, სასოფლო-სამეურნეო და ტყის პროდუქტებს..... იმ აზრით, რომ მარაგი გარკვეულ ინდუსტრიებში საკმარისად ჩამოყალიბებული პრაქტიკის მიხედვით უნდა შეფასდეს ნეტოსარეალიზაციო ღირებულებით“.

2) ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები“ არ ეხება „ტყეებს და სხვა კვლავწარმოებად ბუნებრივ რესურსებს“;

3) ბასს 18 „ამონაგები“ არ ეხება შემოსავლებს, რომლებიც წარმოიქმნება „ჯოგის, სოფლის მეურნეობისა და ტყის პროდუქტების ბუნებრივი ზრდის შედეგად“;

4) ბასს 40 „საინვესტიციო ქონება“ არ ეხება „ტყეებს და სხვა კვლავწარმოებად ბუნებრივ რესურსებს“;

ბ) ეროვნული სტანდარტის შემქმნელების მიერ სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობისათვის სააღრიცხვო მითითებების შექმნა, ნაწილ-ნაწილ ხდებოდა, რათა გადაეწყვიტა სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული საკითხები მოცემულ ქვეყანაში; და

გ) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ბუნება წარმოქმნის გაურკვეველობას ან კონფლიქტებს ტრადიციული სააღრიცხვო მოდელების გამოყენებისას. განსაკუთრებით იმის გამო, რომ ბიოლოგიური აქტივების არსზე მოქმედ ბიოლოგიურ გარდაქმნებთან (ზრდა, დაკნინება, წარმოება და კვლავწარმოება) ასოცირებული კრიტიკული მოვლენების აღრიცხვა ძალზე რთულია თავდაპირველ თვითღირებულებასა და რეალიზაციაზე დაფუძნებული სააღრიცხვო მოდელის მეშვეობით.

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობაში ჩაბმული საწარმოების უმეტესობა მცირე ზომისაა, დამოუკიდებელია, ფოკუსირებულია, ფულად სახსრებსა და გადასახადებზე, საოჯახო ბიზნესია და აქედან გამომდინარე, ითვლება, რომ ისინი ვალდებული არ არიან შეადგინონ საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგებები. ზოგიერთი თვლის, რომ ბასს-ს სოფლის მეურნეობის შესახებ ფართო გამოყენება არა აქვს. მიუხედავად ამისა, თვით მცირე სასოფლო-სამეურნეო საწარმოებიც კი ეძებენ გარე კაპიტალსა და სუბსიდიებს, განსაკუთრებით ბანკებიდან და სამთავრობო სააგენტოებიდან, რომლებიც თავის მხრივ, მზარდ მოთხოვნას გამოხატავენ ფინანსური ანგარიშგებებისადმი. უფრო მეტიც, საერთაშორისო სწრაფვა სახელმწიფო კონტროლის გაუქმებისაკენ, საერთაშორისო საფონდო ბირჟაზე სულ უფრო მეტი საწარმოების კოტირების დაშვება და ინვესტიციების ზრდა იწვევს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის მასშტაბებისა და მიზნების გაფართოებას. ამან წარმოქმნა უფრო მეტი საჭიროება საყოველთაოდ აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებზე დაფუძნებულ ფინანსურ ანგარიშგებებზე.

ზოგი თვლის, რომ სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის მრავალფეროვნება ხელს უშლის ერთიანი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის განვითარებას ყველა სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობაზე. სხვები ამბობენ, რომ სხვადასხვა პრინციპი უნდა მიესადაგოს მოკლე და გრძელვადიანი წარმოების ციკლის მქონე სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობებს. ზოგი ახდენს ციტირებას, რომ საჭიროა ასეთი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების განვითარება, რომლებიც ადვილია გამოყენებისათვის და აქვს ფართო არეალი. სოფლის მეურნეობა არსებითია ბევრ ქვეყანაში, განსაკუთრებით განვითარებად და დამწყები ინდუსტრიალიზაციის მქონე ქვეყნებში. ასეთ ქვეყნებში იგი წარმოადგენს ყველაზე მნიშვნელოვან მეწარმეობას.

სტანდარტი, სხვა საკითხებს შორის, აღწერს ბუღალტრულ მიდგომას ბიოლოგიური აქტივებისა და საწარმოს ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული ნაყოფის საწყისი შეფასებისათვის, ნაყოფის მიღების მომენტში. თუმცა, სტანდარტი არ ეხება სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის დამუშავებას ნაყოფის მიღების შემდეგ.

„სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“, რომელიც მოქმედებს თავდაპირველი თვითღირებულების სისტემით. ნაყოფის შემდგომ დამუშავებას განიხილავს ბასს 2 ან სხვა შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი

(მაგალითად, თუ საწარმო ნაყოფის სახით (2) იღებს მორებს და გადაწყვეტს მათ გამოყენებას საკუთარი შენობის ასაშენებლად, მაშინ ამ მორებისათვის საწარმომ უნდა გამოიყენოს ბასს 16 („ძირითადი საშუალებები“)

ზოგმა, განსაკუთრებით საწარმომ, რომელიც აწარმოებს სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციას, შეიძლება პროდუქციის გადამუშავება მიიჩნიოს საოფლო-სამეურნეო საქმიანობად (მაგალითად, ყურძნისაგან ღვინის დაწურვა იმ მეღვინის მიერ, რომელსაც თავად მოჰყავს ეს ყურძენი). თუმცა, ასეთი გადამუშავება შეიძლება სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ბუნებრივი და ლოგიკური გაგრძელება იყოს და ამ დროს მომხდარ მოვლენებს შესაძლოა ანალოგია ჰქონდეს ბიოლოგიურ გარდაქმნასთან, მანამ ასეთი დამუშავება ჩართული არაა ამ სტანდარტის სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის განმარტებაში.

ბიოლოგიური აქტივები რეალური ღირებულება და თვითღირებულება

სტანდარტი მოითხოვს, რომ საწარმომ გამოიყენოს რეალური ღირებულების მიდგომა სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ბიოლოგიურ აქტივებთან მიმართებაში, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია საწყისი აღიარების დროს.

ისინი, ვინც ემხრობიან რეალური ღირებულებით შეფასებას, ამტკიცებენ, რომ ბიოლოგიურ ტრანსფორმაციასთან დაკავშირებული ცვლილებების ეფექტი საუკეთესოდ აისახება ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებებში. მათ სჯერათ, რომ ცვლილებებს ბიოლოგიური აქტივების რეალურ ღირებულებაში პირდაპირი კავშირი აქვს ცვლილებებთან.

რეალური ღირებულებით შეფასების მხარდამჭერები ასევე აღნიშნავენ, რომ ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის აღმწერ ოპერაციებს მხოლოდ სუსტი კავშირი აქვს თავად ბიოლოგიურ ტრანსფორმაციასთან და, ამგვარად, უფრო შორეული კავშირი აქვს მომავალ ეკონომიკურ სარგებელთან. მაგალითად, ტყის პლანტაციების ზრდის ხასიათი პირდაპირ გავლენას ახდენს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღებაზე, მაგრამ მნიშვნელოვნად განხვავდება ხარჯის გაწევის დროის მიხედვით. არანაირი შემოსავალი არ აღიარდება პირველ მოსავლამდე და გაყიდვამდე (შეიძლება 30 წელი), როდესაც სატყეო მეურნეობაში გამოიყენება ოპერაციებზე დაფუძნებული, პირვანდელი ღირებულების სისტემა. მეორე მხრივ, შემოსავალი აღიარდება პირველი ნაყოფის აღებამდე პერიოდის განმავლობაში, თუ გამოიყენება ისეთი სააღრიცხვო მოდელი, რომელიც ბიოლოგიურ ზრდას აღიარებს და აფასებს მიმდინარე რეალური ღირებულებით.

დასკვნის არგუმენტად, რომ რეალური ღირებულებით შეფასება უფრო შესაბამისი, საიმედო, შესადარისი და აღქმადია ბიოლოგიური აქტივებიდან მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შესაფასებლად, ვიდრე პირვანდელი ღირებულებით შეფასება. მომხრეები მიუთითებენ შემდეგს:

ა. ბიოლოგიური აქტივით ბევრი ვაჭრობს აქტიურ ბაზრებში დაკვირვებას დამორჩილებული საბაზრო ფასებით, აქტიური ბაზრები ამ აქტივებისათვის იძლევა მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საბაზრო მოლოდინის საიმედო საზომს; ამგვარი ბაზრების არსებობა მნიშვნელოვნად ზრდის საბაზრო ღირებულების, როგორც რეალური ღირებულების ინდიკატორის საიმედოობას;

ბ. ბიოლოგიური აქტივის თვითღირებულებით შეფასებები ხანდახან ნაკლებ საიმედოა, ვიდრე რეალური ღირებულებით შეფასებები, ვინაიდან შეუძლებელი პროდუქტები და შეუძლებელი ხარჯები ხშირად ისეთ სიტუაციებს ქმნიან, რომლებშიც დამოკიდებულება შემავალ და გამომავალ პროდუქტებს შორის რთულია, რასაც მივყავართ ხარჯების

სუბიექტურ და გაძნელებულ გადანაწილებაზე, ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის სხვადასხვა შედეგს შორის. ასეთი გადანაწილება კიდევ უფრო სუბიექტური ხდება, როდესაც ბიოლოგიური აქტივები წარმოქმნის დამატებით ბიოლოგიურ აქტივებს (შთამომავლებს), რომლებიც ასევე გამოიყენება საწარმოს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობაში.

გ. შედარებით გრძელვადიანი და უწყვეტი საწარმოო ციკლები, ცვალებად საწარმოო და საბაზრო გარემოში, გულისხმობს, რომ სააღრიცხვო პერიოდი ხშირად ვერ ასახავს სრულ ციკლს. ამიტომ შეფასება პერიოდის ბოლოს (რომელიც გარიგების მომენტის საპირისპიროა) უფრო მეტ მნიშვნელობას იღებს მიმდინარე პერიოდის საქმიანობის ან პოზიციის გაზომვისას. რაც უფრო ნაკლები მნიშვნელობისაა მიმდინარე წლის მოსავალი, მთლიან ბიოლოგიურ ტრანსფორმაციასთან შედარებით, მით უფრო მეტი მნიშვნელობა აქვს აქტივის ცვლილების (ზრდა და დაკნინება) შეფასებას პერიოდის ბოლოს. შედარებით დიდი ბრუნვადობის, მოკლე ციკლისა და ძლიერად კონტროლირებად სასოფლო-სამეურნეო სისტემებში (მაგალითად, ბროილერის წიწილები ან სოკოს წარმოება), რომლებშიც ბიოლოგიური ტრანსფორმაციებისა და ნაყოფის მიღების ძირითადი ნაწილი ხდება ერთი წლის განმავლობაში, ხარჯებსა და მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს შორის კავშირი უფრო სტაბილური ჩანს. ეს მოჩვენებითი სტაბილურობა გავლენას ვერ ახდენს მიმდინარე საბაზრო ღირებულებასა და მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს შორის კავშირზე, მაგრამ იგი შეფასების მეთოდებს შორის განსხვავებას ნაკლებად მნიშვნელოვანს ხდის; და

დ. პირუტყვისა და მცენარეების ჩანაცვლების განსხვავებული წყაროები (საკუთარ მეურნეობაში გამოზრდილი თუ შეძენილი) სხვადასხვა ხარჯის წარმოქმნას იწვევს თავდაპირველი თვითღირებულების მიდგომის გამოყენებისას. ერთნაირმა აქტივებმა უნდა მოგვცეს ერთნაირი მოლოდინი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელთან მიმართებაში. მნიშვნელოვნად გაზრდილი შესადარისობა და აღქმადობა მიიღწევა, როდესაც ერთნაირი აქტივების შეფასებასა და წარდგენაში ერთნაირი საფუძველი გამოიყენება.

ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულებით შეფასების მოწინააღმდეგეებს სჯერათ, რომ თვითღირებულებით შეფასებისას არსებობს უფრო მეტი საიმედოობა, ვინაიდან თავდაპირველი თვითღირებულება არის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ გარიგების შედეგი და ამიტომ წარმოადგენს ღია საბაზრო ფასის დასაბუთებას, დროის მოცემული მომენტისათვის და იგი დამოუკიდებლად დამტკიცებადია. კიდევ უფრო მნიშვნელოვანია მათი რწმენა, რომ რეალური ღირებულებით შეფასება ხანდახან შეუძლებელია და ამიტომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები შეიძლება შეცდომაში იყვნენ შეყვანილნი, ვინაიდან რეალური ღირებულებები დაფუძნებულია სუბიექტურ და არადამტკიცებად დაშვებებზე. ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებაში რეალური ღირებულების შესახებ შეიძლება მოცემულ იყოს არა მარტო ერთი ციფრის საშუალებით. მათ სჯერათ, სტანდარტის ფარგლები ძალიან ფართოა. ისინი ასევე ამტკიცებენ რომ:

ა. საბაზრო ფასები ხშირად ცვალებადი და სეზონურია და არ წარმოადგენს შეფასების შესაბამის საფუძველს.

ბ. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს რეალური ღირებულების შეფასება შეიძლება ძალზე რთული იყოს, განსაკუთრებით, როდესაც არსებობს შუალედური ანგარიშგების მოთხოვნა.

გ. თავდაპირველი თვითღირებულების საფუძვლები მყარია და საყოველთაოდ გამოიყენება. ყველა სხვა საფუძვლის გამოყენებას თან უნდა სდევდეს ცვლილება ბასკ-ის ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები. (სტრუქტურული საფუძვლები). სხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებსა და საქმიანობასთან შესაბამისობისათვის, ბიოლოგიური აქტივები უნდა შეფასდეს მათი თვითღირებულებით;

დ. თვითღირებულებით შეფასება წარმოადგენს უფრო ობიექტურ და თანამიმდევრულ შეფასებას;

ე. ზოგიერთ ქვეყანაში შეიძლება არ არსებობდეს აქტიური ბაზარი ზოგიერთი ბიოლოგიური აქტივისათვის. ასეთ შემთხვევაში, რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია, განსაკუთრებით გრძელვადიანი ბიოლოგიური აქტივის ზრდის განმავლობაში (მაგალითად, ხეები ტყის პლანტაციაში)

ვ. რეალური ღირებულების შეფასება იწვევს არარეალიზებული მოგების ან ზარალის აღიარებას და ეწინააღმდეგება შემოსავლის აღიარების ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების პრინციპებს; და

ზ. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ ფასებს შესაძლოა მჭიდრო კავშირი არ ჰქონდეს იმ ფასებთან, რომლითაც აქტივები მომავალში გაიყიდება და, ასევე ბევრი ბიოლოგიური აქტივი არ არის გასაყიდად გამიზნული.

სტრუქტურული საფუძვლები ნეიტრალურია შეფასების საფუძვლების არჩევასთან დაკავშირებით და განსაზღვრავს, რომ გამოიყენება სხვადასხვა საფუძველი სხვადასხვა ხარისხითა და ცვალებადი კომბინაციებით, თუმცა დასძენს, რომ ყველაზე მეტად პირვანდელი თვითღირებულება გამოიყენება. სპეციფიკურად განსაზღვრული ალტერნატივებია პირვანდელი თვითღირებულება, მიმდინარე ღირებულება, გასაყიდი და დისკონტირებული ღირებულება. რეალური ღირებულების შეფასების პრეცედენტები არსებობს სხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებშიც.

სტანდარტი უნდა ითხოვდეს რეალური ღირებულების მოდელს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივისათვის, ვინაიდან ამ საქმიანობას გააჩნია უნიკალური ბუნება და მახასიათებლები. თუმცა, ზოგ შემთხვევაში რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია. ზოგიერთი ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების შეფასების საიმედოობასთან დაკავშირებით, კერძოდ ამტკიცებდნენ რა, რომ:

ა. ზოგიერთი ბიოლოგიური აქტივისათვის, განსაკუთრებით გრძელვადიანი ზრდის პერიოდის მქონეთათვის, არ არსებობს აქტიური ბაზრები;

ბ. მოსალოდნელი წმინდა ფულადი შემოსავლების დისკონირებული ღირებულება ხანდახან არასაიმედო საზომია რეალური ღირებულების შესაფასებლად, სუბიექტური დაშვებების (მაგალითად, ამინდის შესახებ) გამოყენების გამო; და

გ. ნაყოფის მიღებამდე რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია. სტანდარტი უნდა შეიცავდეს საიმედოობის გამონაკლისს აქტიური ბაზრის არსებობის შემთხვევებისათვის.

საიმედოობის გამონაკლისი იმ შემთხვევებისათვის ჩაერთო, როდესაც ბაზრით განსაზღვრული ფასები ან ღირებულებები მოუპოვებადია და რეალური ღირებულების განსაზღვრის ალტერნატიული მეთოდები აშკარად არასაიმედოა. ამ დროს ბიოლოგიური აქტივები უნდა შეფასდეს დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით. დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულების განსაზღვრისას საწარმო ითვალისწინებს ბასს 2-ს „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“, ბასს 16-ს „ძირითადი საშუალებები“ და ბასს 36-ს „აქტივების გაუფასურება“

საბჭომ უარყო რეალური ღირებულება ძირითად მეთოდად და თვითღირებულება დასაშვების ალტერნატიულ მეთოდად, ვინაიდან უფრო მეტი შესადარისობა და აღქმადობა მიიღწევა აქტიური ბაზრის არსებობისას, რეალური ღირებულების აუცილებლობის დაკანონებით. საბჭოს ასევე გააჩნდა არაკომფორტულობის შეგრძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებში არჩევანის უფლებასთან დაკავშირებით.

სტანდარტი ბიოლოგიური აქტივის შეფასებას მოითხოვს, შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. გაყიდვისათვის საჭირო ხარჯები მოიცავს ბროკერთა და დილერთა მომსახურებას, სასაქონლო ბირჟებისა და მარეგულირებელი სააგენტოების მიერ დაწესებულ მოსაკრებლებს, გადაცემის გადასახადებსა და საბაჟო გადასახადს გაყიდვისათვის საჭირო ხარჯები არ შეიცავს აქტივების ბაზარზე მისატან სატრანსპორტო და სხვა ხარჯებს. ასეთი სატრანსპორტო და სხვა ხარჯები რეალური ღირებულების განსაზღვრისას უკვე გამოკლებულია (რეალური ღირებულება არის საბაზრო ფასს დაკლებული აქტივების ბაზრებთან მისატანი სატრანსპორტო და სხვა ხარჯები).

რომლებიც გაწეულ იქნა აქტივის ბაზარზე მისატანად (მაგალითად, სატრანსპორტო ხარჯი), დაკლებული უნდა იყოს რეალური ღირებულების განსაზღვრისას, თუ ბიოლოგიური აქტივი გაიყიდება აქტიური ბაზრის სხვა ადგილას. სტანდარტში კონკრეტულად უნდა განისაზღვროს გაყიდვისათვის საჭირო ხარჯები, ასევე აქტივის გაყიდვამდე გაწეული გასავლის ხარჯები.

ზოგიერთი მიიჩნევს, რომ გაყიდვისათვის საჭირო ხარჯები არ უნდა გამოიქვითოს რეალური ღირებულების მოდელში. მათი მტკიცებით, რეალურ ღირებულებას დაკლებული გაყიდვისათვის საჭირო ხარჯები იქნება სამომავლო ფულადი ნაკადების საბაზრო შეფასების არასწორი ასახვა, თუ მყიდველი შეძენის დროს იხდის გაყიდვისათვის საჭირო ხარჯებს, ვინაიდან მოხდება გაყიდვისათვის საჭირო ხარჯების ორჯერ აღიარება. ერთხელ ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველი შეძენისას და მეორედ, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით დაუყოვნებლივ შეფასებასთან დაკავშირებით. ეს მოხდება მაშინაც კი, როდესაც გაყიდვისათვის საჭირო ხარჯები არ დაფიქსირდება მომავალ პერიოდამდე, ან საერთოდ არ გადაიხდება იმ ბიოლოგიური აქტივისათვის, რომლის გაყიდვაც არ განხორციელდა.

მეორეს მხრივ, გაყიდვისათვის საჭირო ხარჯები უნდა გამოიქვითოს რეალური ღირებულების მოდელში. მათ მიაჩნიათ, რომ აქტივის მიმდინარე ღირებულება უნდა ასახავდეს აქტივისაგან მოსალოდნელ ეკონომიკურ სარგებელს. გაყიდვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება გამოხატავს აქტივისაგან მოსალოდნელ ეკონომიკური სარგებლის ბაზრისმიერ შეფასებას, საანაგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. გაყიდვის წერტილთან არსებული ხარჯების დაუკლებლობა იწვევს ზარალის გადავადებას გაყიდვამდე. გაყიდვისათვის საჭირო ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება უფრო მისაღებია ბიოლოგიური აქტივების შესაფასებლად, განსაკუთრებით იმის გათვალისწინებით, რომ გაყიდვისათვის საჭირო ხარჯების არდაკლება იწვევს ზარალის გადავადებას მის მოხდენამდე.

სტანდარტი მოითხოვს, რომ თუ ბიოლოგიური აქტივისათვის არსებობს აქტიური ბაზარი, მაშინ ამ ბაზარზე კოტირებული ფასი შესაბამისი საფუძველი იქნება ამ აქტივის რეალური ღირებულების დასადგენად. თუ აქტიური ბაზარი არ არსებობს, მაშინ, შესაძლებლობის ფარგლებში, საწარმო იყენებს ბაზრით განსაზღვრულ ფასებს ან ღირებულებებს (როგორცაა, უახლოესი საბაზრო გარიგების ფასი). თუმცა, ზოგ შემთხვევაში, ბაზრით განსაზღვრული ფასები ან ღირებულებები შეიძლება არ მოიპოვებოდეს მოცემულ პირობებში მყოფი ბიოლოგიური აქტივისათვის. ასეთ შემთხვევაში, სტანდარტი აღნიშნავს, რომ საწარმომ უნდა გამოიყენოს აქტივისაგან მოსალოდნელი სამომავლო წმინდა ფულადი ნაკადების (1) დისკონტირებული ღირებულება.

თუ ბიოლოგიური აქტივისათვის არსებობს აქტიური ბაზარი, მაშინ საწარმომ უნდა გამოიყენოს აქტიური ბაზრის საბაზრო ფასები. თუ აქტიური ბაზარი არ არსებობს, საწარმომ უნდა გამოიყენოს შეფასების სხვა საფუძველები, როგორცაა ანალოგიური ტიპის აქტივის ბოლო გარიგების ფასი და სამომავლო წმინდა ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება.

როდესაც არ არსებობს აქტიური ბაზარი პირველ ადგილზე უნდა იყოს ბაზრით განსაზღვრული ფასებისა და ღირებულებების გამოყენება; მაგალითად, ბოლო საბაზრო გარიგების ფასი ყოველთვის უფრო უკეთესია ფულადი სახსრების ნაკადების

დისკონტირებულ ღირებულებაზე. მეორე მხრივ, ბაზრით განსაზღვრული ფასები და ღირებულებები ყოველთვის არ არის უკეთესი, მოსალოდნელი ფულადი სახსრების ნაკადების დისკონტირებულ ღირებულებაზე, განსაკუთრებით, როდესაც საწარმო იყენებს ანალოგიური აქტივების საბაზრო ფასებს, რაც კორექტირებულია განსხვავებების შესწორებისათვის.

ზოგიერთს სჯერა, რომ ნებადართულ უნდა იქნეს რეალური ღირებულების ნაკლები სიხშირით შეფასება, საწარმოების შეზღუდული შესაძლებლობების გათვალისწინებით. ეს მიდგომა უარყოფილ იქნა, ვინაიდან არსებობს:

- ა. ბიოლოგიური ტრანსფორმირების უწყვეტი ბუნება.
- ბ. ფინანსურ გარიგებებსა და ბიოლოგიურ ტრანსფორმაციებს შორის პირდაპირი კავშირის ნაკლებობა; და
- გ. რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასების ზოგადი შესაძლებლობა, გონივრული დანახარჯების პირობებში.

თუ მოსალოდნელი წმინდა ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება გამოიყენება რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის, მაშინ ჩნდება დამოუკიდებელი შეფასების საჭიროება. გარე დამოუკიდებელი შეფასებები როგორც წესი, არ გამოიყენება გარკვეული სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობისათვის და ამიტომ რთული იქნებოდა გარე დამოუკიდებელი შეფასების მოთხოვნა. საწარმოებმა თავად უნდა გადაწყვიტონ რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასების გზის არჩევა და ასევე დამოუკიდებელ შემფასებელთა გამოყენება.

სტანდარტში დაეშვა საიმედოობის გამონაკლისი იმ შემთხვევებისათვის, როდესაც რეალური ღირებულების საიმედოდ დადგენა თავდაპირველად შეუძლებელია.

სტანდარტი უშვებს, რომ ბიოლოგიური აქტივისათვის შესაძლებელია რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. თუმცა, ეს დაშვება შეიძლება საკამათო გახდეს მხოლოდ ბიოლოგიური აქტივების თავდაპირველი აღიარების დროს, რომლისთვისაც ბაზრით განსაზღვრული ფასები და ღირებულებები არ მოიპოვება და რეალური ღირებულების განსაზღვრავი ალტერნატიული შეფასებები აშკარად არასაიმედოა. ასეთ შემთხვევაში, ბიოლოგიური აქტივი უნდა გაიზომოს მისი დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით. როგორც კი ამ ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება აშკარად გახდება შესაძლებელი, საწარმომ უნდა დაიწყოს ბიოლოგიური აქტივის შეფასება, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით.

თუ ადრე საწარმო იყენებდა საიმედოობის გამონაკლისს, მას აღარ უნდა მიეცეს რეალური ღირებულებით შეფასების დაწყების უფლება (ანუ, საწარმო განაგრძობს თვითღირებულების საფუძვლის გამოყენებას). იმ მომენტის დადგენა, თუ როდის გახდება შესაძლებელი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, შეიძლება სუბიექტური იყოს, რაც, თავის

მხრივ, გამოიწვევს შეუსაბამობას და პოტენციურ დამახინჯებას. თუმცა, სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის დროს, რეალური ღირებულების უფრო საიმედოდ გაზომვა შესაძლებელია ბიოლოგიური ტრანსფორმაციების დროს და ამ შემთხვევაში რეალური ღირებულებით შეფასებას უპირატესობა უნდა მიენიჭოს, ვიდრე თვითღირებულებას. რეალური ღირებულებით შეფასება შესაძლებელია, როგორც კი რეალური ღირებულება გახდებოდა საიმედოდ შეფასებადი.

თუ საწარმო ბიოლოგიურ აქტივს თავიდან აფასებდა გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, მაშინ სტანდარტი მოითხოვს, რომ საწარმომ უნდა გააგრძელოს ბიოლოგიური აქტივის შეფასება. გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით მის გასვლამდე. საიმედო შეფასებები შესაძლოა ნაკლებად მოპოვებადი გახდეს. ეს შეიძლება იშვიათად მოხდეს. შესაბამისად საწარმოებისათვის აკრძალულია შეფასების საფუძვლის შეცვლა რეალური ღირებულებიდან თვითღირებულებამდე, ვინაიდან საწარმოს შეუძლია საიმედოობის გამონაკლისი სხვანაირად გამოიყენოს, როგორც რეალური ღირებულების აღრიცხვის შეწყვეტის გამართლება.

თუ საწარმო საიმედოობის გამონაკლისს იყენებს, მაშინ სტანდარტი მოითხოვს დამატებით განმარტებას. დამატებითი განმარტება პერიოდის ბოლოს არსებულ ბიოლოგიურ აქტივებზე ისეთ ინფორმაციას შეიცავს, როგორცაა აქტივების აღწერა და ახსნა იმისა, თუ რატომაა შეუძლებელი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. დამატებითი განმარტება ასევე შეიცავს პერიოდის განმავლობაში იმ ბიოლოგიური აქტივის გასვლისას აღიარებულ შემოსულობასა და ზარალს, რომელიც შეფასებულია დაგროვილი ცვეთითა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით, მაშინაც კი როდესაც ბიოლოგიური აქტივები პერიოდის ბოლოს აღარ არსებობს.

შემოსულობები და ზარალი

სტანდარტი მოითხოვს, რომ ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას და გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილებიდან წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის წმინდა მოგებასა და ზარალში, როდესაც იგი წარმოიქმნა. ბიოლოგიური ტრანსფორმაცია წარმოადგენს მნიშვნელოვან მოვლენას, რომელიც უნდა ჩაირთოს წმინდა მოგებაში ან ზარალში, ვინაიდან:

ა. მოვლენა მნიშვნელოვანია საწარმოს საქმიანობის გასაგებად; და

ბ. შეესაბამება ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდს .

პრინციპების ფორმულირების მონახაზით რეალური ღირებულების ცვლილებები რეალიზებამდე უნდა ჩაირთოს პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში, კაპიტალში ცვლილებების ანგარიშგების მეშვეობით, შემდეგი მოსაზრების საფუძველზე:

ა. ბიოლოგიური ტრანსფორმირების შედეგების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია და ამის გამო არ შეიძლება შემოსავლად აღიარდეს;

ტერმინი „წმინდა მოგება ან ზარალი“ შეიცვალა ტერმინით „მოგება ან ზარალი“

ბ. რეალური ღირებულების ცვლილებები წმინდა მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როცა შემოსავლის პროცესი დასრულებულია.

გ. არარეალიზებადი შემოსულობისა და ზარალის აღიარება წმინდა მოგებაში ან ზარალში ზრდის შემოსავლების ცვალებადობას;

დ. ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის შედეგები შესაძლოა არასოდეს რეალიზდეს, განსაკუთრებით, თუ გავითვალისწინებთ იმ რისკებს, რომელთა მიმართ ბიოლოგიური აქტივები მგრძობიარეა; და

ე. ნაადრევია რეალური ღირებულების ცვლილებების წმინდა მოგებაში ან ზარალში აღიარება, სანამ არ გადაწყდება საქმიანობის შედეგებთან დაკავშირებული საკითხები.

რეალური ღირებულების პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში აღიარება უარყოფილ იქნა, ვინაიდან რთულია იპოვო კონცეპტუალური საფუძველი იმისა, რომ სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივების რეალურ ღირებულებაში ცვლილებები აღიარდეს პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში. სტრუქტურულ საფუძველებში არანაირი განსხვავება არ არსებობს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებასა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებებს შორის.

სოფლის მეურნეობის პროდუქცია

სტანდარტი მოითხოვს, რომ საწარმოს ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქცია უნდა შეფასდეს გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. ასეთი შეფასება არის თვითღირებულება იმ თარიღისათვის, რომლიდანაც ვიყენებთ ბასს 2-ს „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ ან სხვა შესატყვის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტს.

შეფასების ანალოგიური საფუძველი უნდა იქნეს გამოყენებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თავდაპირველი აღიარების დროს და იმ ბიოლოგიურ აქტივს, რომლიდანაც ხდება წაყოფის მიღება. ვინაიდან ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულება ითვალისწინებს სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მდგომარეობას, რომელიც არის ბიოლოგიური აქტივის წაყოფი. ამიტომ ალოგიკური იქნებოდა სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თვითღირებულებით შეფასება, როდესაც ბიოლოგიური აქტივი ფასდება რეალური ღირებულებით.

მაგალითად, ნახევარმატყლიანი ცხვრის რეალური ღირებულება განსხვავებული იქნება სრულმატყლიანი ანალოგიური ცხვრისაგან. ანგარიშგებისათვის შეუსაბამო და არასწორი იქნებოდა გაპარსვამდე ცხვრის მატყლის შეფასება თვითღირებულებით, მაშინ, როდესაც ცხვრის რეალური ღირებულება მცირდება მატყლის რეალური ღირებულებით.

როგორც ადრე იყო აღნიშნული, საიმედოობის გამონაკლისის გამოყენების დროს, გარკვეული ბიოლოგიური აქტივები ფასდება დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით.

ზოგი ამტკიცებს, რომ საიმედოობის გამონაკლისი არ უნდა არსებობდეს სოფლის მეურნეობის პროდუქციისათვისაც. საიმედოობის გამონაკლისის ბევრი არგუმენტი არ მიესადაგება სოფლის მეურნეობის პროდუქციას, მაგალითად, ხანდახან ბაზრები უფრო ხშირად არსებობს სოფლის მეურნეობის პროდუქციისათვის, ვიდრე ბიოლოგიური აქტივებისათვის. ჩვეულებრივ, არაპრაქტიკულია ბიოლოგიური აქტივიდან მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა.

წაყოფის მიღების შემდეგ შეფასებასთან დაკავშირებით, ზოგიერთი ამტკიცებს, რომ სოფლის მეურნეობის პროდუქტი უნდა ფასდებოდეს რეალური ღირებულებით, როგორც წაყოფის მიღების მომენტში, ასევე ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, სანამ იგი გაიყიდება, გაიხარჯება ან მოხდება მისი სხვანაირად გასვლა. ეს მიდგომა უზრუნველყოფს, რომ ყველა ერთნაირი ტიპის სოფლის მეურნეობის პროდუქცია ერთნაირად შეფასდება, მიუხედავად წაყოფის მიღების მომენტისა და შედეგად გაიზრდება შესადარისობა და შესაბამისობა.

გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება, ნაყოფის მიღების მომენტში, უნდა იყოს თვითღირებულება, როდესაც გამოიყენება ბასს 2 ან სხვა შესატყვისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი, ვინაიდან ეს შესაბამისობაშია თავდაპირველი თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელთან, რომელიც, ჩვეულებრივ გამოიყენება საწარმოო პროცესებში და სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების სხვა ტიპებში.

ზემოთ აღნიშნული დასკვნის მიღწევისას, სოფლის მეურნეობის საწარმოები ხშირად სოფლის მეურნეობის პროდუქციას ყიდულობენ გადაყიდვის მიზნით, ხოლო სხვა საწარმოები ჩართული არიან ნაყიდი სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სამომხმარებლო საქონლად გარდაქმნაში. თუ სოფლის მეურნეობის პროდუქცია უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით ნაყოფის მიღების შემდეგ, მაშინ შესაბამისობა მოითხოვდა შესყიდული სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა გადაფასებასაც და ასეთი მეთოდი შეუსაბამო იქნებოდა ბასს 2-თან.

გაყიდვის კონტრაქტები

საწარმოები ხშირად დებენ კონტრაქტებს, რომელთა მიხედვით მათი ბიოლოგიური აქტივები ან სოფლის მეურნეობის პროდუქცია მომავალი თარიღისათვის გაიყიდება. სტანდარტი აღნიშნავს, რომ კონტრაქტის ფასები აუცილებლად შესაბამისი არ არის ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის და ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულება არ კორექტირდება კონტრაქტის არსებობის გამო.

თუ როგორ უნდა აღირიცხოს ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვის კონტრაქტი. გაყიდვის კონტრაქტი უნდა აღიწეროს, ვინაიდან იგი ორდინალურია გარკვეული სოფლის მეურნეობის პროდუქციისათვის. გარკვეული გაყიდვის კონტრაქტები ვერ თავსდება ბასს 39-ის „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“ ჩარჩოებში და არ არსებობს სხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი, რომელიც ამ კონტრაქტებს მოიცავდა.

ზოგიერთი ამტკიცებს, რომ კონტრაქტის ფასები გამოყენებულ უნდა იქნეს შესაბამისი ბიოლოგიური აქტივის შეფასებისას, როდესაც საწარმო მოელის კონტრაქტის დასრულებას მიწოდების დროს და სჯერა, რომ შედეგად მიიღებს ყველაზე სანდო მიმდინარე ღირებულებას ბიოლოგიური აქტივისათვის. სხვები ამტკიცებენ, რომ გაყიდვის კონტრაქტები აუცილებლად სანდო საზომი არ არის, ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულებით შეფასებისას, ვინაიდან რეალური ღირებულება ასახავს მიმდინარე ბაზარს, რომელშიც მოსურნე მყიდველი და გამყიდველი გარიგებას დებენ.

კონტრაქტის ფასები არ უნდა იქნეს გამოყენებული შესაბამისი ბიოლოგიური აქტივის შეფასებისას, ვინაიდან კონტრაქტის ფასები აუცილებლად არ ასახავს მიმდინარე ბაზარს, რომელშიც მოსურნე მყიდველი და გამყიდველი გარიგებას დებენ და ამის გამო ვერ წარმოადგენს აქტივების რეალურ ღირებულებას. საჭიროა თანამიმდევრული მიდგომა აქტივების შეფასებისას. ლოგიკური იქნებოდა გაყიდვის კონტრაქტის შეფასება რეალური ღირებულებით იმის გათვალისწინებით, რომ შესაბამისი ბიოლოგიური აქტივიც ფასდება რეალური ღირებულებით.

მიუხედავად ამისა, ბიოლოგიური აქტივისა და შესაბამის გაყიდვის კონტრაქტებს შორის სიმეტრიის მიღწევისათვის, სტანდარტმა ფრთხილად უნდა შეზღუდოს გაყიდვის კონტრაქტის რეალური ღირებულებით შეფასება. საწარმომ შეიძლება კონტრაქტი გააფორმოს სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვის შესახებ, რომელიც მიღებულ იქნა საწარმოს ბიოლოგიური აქტივებიდან. შესაძლოა შეუსაბამო იყოს რეალური ღირებულებით შეფასების მოთხოვნა სოფლის მეურნეობის პროდუქციის იმ გაყიდვის კონტრაქტისათვის, რომელიც ჯერ არ არსებობს (მაგალითად, ძროხიდან მოსაწველი რძე), ვინაიდან ჯერ შესაბამისი აქტივი არ აღიარებულა ან შეფასებულა რეალური ღირებულებით და, გარდა ამისა, ამის დაშვება სცილდება სოფლის მეურნეობის პროექტის ფარგლებს.

ამის გამო, საბჭომ განიხილა კონტრაქტის რეალური ღირებულებით შეფასების შეზღუდვა, როდესაც ხდება საწარმოს არსებული ბიოლოგიური აქტივებისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვა. თუმცა, საბჭომ შენიშნა, რომ რთულია განსხვავების დადგენა არსებულ და არარსებულ სოფლის მეურნეობის პროდუქტებს შორის. მაგალითად:

ა. თუ საწარმო კონტრაქტს დებს მომავალი თარიღისათვის მოწეული ხორბლის გაყიდვაზე და აქვს სანახევროდ გაზრდილი ხორბალი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ეს აშკარად მიუთითებს იმაზე, რომ კონტრაქტის მიხედვით მისაწოდებელი ხორბალი ჯერ არ არსებობს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს; მაგრამ

ბ. მეორე მხრივ, თუ საწარმო კონტრაქტს დებს ზრდასრული პირუტყვის გაყიდვაზე მომავალი თარიღისათვის და ჰყავს ზრდასრული პირუტყვი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, მაშინ შეიძლება ვამტკიცოთ, რომ პირუტყვი ისეთი ფორმით არსებობს, რომ იგი გაიყიდება საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე მანამ, სანამ მოხდება ბიოლოგიური ტრანსფორმაცია საანგარიშგებო თარიღისა და მიწოდების თარიღებს შორის.

სტანდარტმა საწარმოსაგან უნდა მოითხოვოს რეალური ღირებულებით შეფასების შეწყვეტა გაყიდვის კონტრაქტებისათვის იმ მომენტიდან, როდესაც კონტრაქტის მიხედვით გასაყიდი სოფლის მეურნეობის პროდუქცია მიღებული იქნება საწარმოს ბიოლოგიური აქტივებიდან, ვინაიდან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის აღრიცხვა გათვალისწინებული არ არის ამ სტანდარტში, გარდა თავდაპირველი შეფასებისა და ბასს2-ის „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ და სხვა შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა, ნაყოფის მიღების შემდეგ. არალოგიკური იქნებოდა რეალური ღირებულებით შეფასების გაგრძელება, როდესაც სოფლის მეურნეობის პროდუქცია ფასდება თავდაპირველი თვითღირებულებით. ანომალური იქნებოდა საწარმოსაგან მოეთხოვა კონტრაქტის რეალური ღირებულებით შეფასების დაწყება მაშინ, როდესაც შესაბამისი აქტივები არსებობს და ამავე შეფასების მოგვიანებით შეწყვეტა.

არანაირი გადაწყვეტილება პრაქტიკული არ იქნებოდა ბასს 39-ის ფარგლებს გარეთ მყოფი სასაქონლო კონტრაქტების აღრიცხვის მთლიანად გადახედვის გარეშე. ზემოთ აღნიშნული სირთულეების გამო, სტანდარტმა არ უნდა განიხილოს იმ გაყიდვის კონტრაქტის შეფასება, რომლებიც არ არის ბასს 39-ის ფარგლებში. ასეთი კონტრაქტები შესაძლოა წამგებიანი იყოს ბასს 37-ის, „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“, მიხედვით.

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული შინა

სტანდარტი ახალ პრინციპებს არ აფუძნებს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული მიწისათვის. საწარმო იყენებს ბასს 16-ს „ძირითადი საშუალებები“ ან ბასს 40-ს „საინვესტიციო ქონება“, იმის მიხედვით, თუ რომელი სტანდარტი იქნება უფრო შესატყვისი მოცემული შემთხვევისათვის. ბასს 16 მოითხოვს, რომ მიწა შეფასდეს ან გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით, ან მისი გადაფასებული თანხით. ბასს 40 მოითხოვს, რომ მიწა, რომელიც წარმოადგენს საინვესტიციო ქონებას, უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით, ან გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით.

მიწა, რომელზეც მიზნულია სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივები, ასევე უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით. ისინი ამტკიცებენ, რომ მიწის რეალური ღირებულებით შეფასება გამოიწვევს თანხვედრას ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულებით შეფასებასთან. ისინი ასევე ამტკიცებენ, რომ ხანდახან რთულია ასეთი ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულების შეფასება მიწის გარეშე, ვინაიდან აქტიური ბაზარი არსებობს კომბინირებული აქტივებისათვის (მიწა და ბიოლოგიური აქტივები; მაგალითად, ხეები ტყის პლანტაციაში).

აკრედიტორული აქტივები

სტანდარტი ახალ პრინციპებს არ აფუძნებს სასოფლო სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული არამატერიალური აქტივებისათვის. ამის ნაცვლად, საწარმომ უნდა გამოიყენოს ბასს 38 „არამატერიალური აქტივები“. ბასს 38 მოითხოვს არამატერიალური აქტივის თავდაპირველი აღიარების შემდეგ მის შეფასებას, დაგროვილი ამორტიზაციითა და გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით, ან გადაფასებული თანხით.

საწარმო უნდა წახალისდეს, გამოიყენოს ბასს 38ის ალტერნატიული გადაფასების მეთოდის არამატერიალური აქტივებისათვის, რათა გაიზარდოს თანხვედრა ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულებით შეფასებაში.

ბასს 38 ისევე უნდა მიესადაგოს სასოფლოსამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებულ არამატერიალურ აქტივებს, როგორც სხვა საქმიანობასთან დაკავშირებულ არამატერიალურ აქტივებს.

შედეგები დანახარჯი

სტანდარტი ცხადად არ აღწერს, თუ როგორ უნდა აღირიცხოს ბიოლოგიურ აქტივთან დაკავშირებული შემდგომი დანახარჯი. ბიოლოგიური აქტივების წარმოებისა და ნაყოფის მიღების ხარჯები უნდა აღიარდეს გაწევის მომენტში და ხარჯები, რომლებიც ზრდის საწარმოს მფლობელობაში ან კონტროლქვეშ მყოფი ბიოლოგიურ აქტივთა ერთეულების რაოდენობას, უნდა დაემატოს აქტივის მიმდინარე ღირებულებას.

რეალური ღირებულების მოდელში საჭირო არაა შემდგომი დანახარჯის კაპიტალიზება და ყველა შემდგომი დანახარჯი უნდა აღიარდეს ხარჯად. ზოგი ასევე ამტკიცებს, რომ ხანდახან რთულია გამიჯვნა, თუ რომელი დანახარჯი უნდა აღიარდეს ხარჯად. ზოგი ასევე ამტკიცებს, რომ ხანდახან რთულია გამიჯვნა, თუ რომელი დანახარჯი უნდა აღიარდეს ხარჯად და რომელი უნდა კაპიტალიზდეს; მაგალითად, ვეტერინარისთვის გადახდილი გასამრჯელო ხბოს მოგებისას. საბჭომ გადაწყვიტა, სტანდარტში ნათლად არ განემარტა ბიოლოგიურ აქტივთან დაკავშირებული შემდგომი დანახარჯის აღრიცხვა.

სახელმწიფო გრანტები

გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით შეფასებულ ბიოლოგიურ აქტივთან დაკავშირებული უპირობო სახელმწიფო გრანტი შემოსავლად უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როცა შესაძლებელი გახდება სახელმწიფო გრანტის მიღება. თუ სახელმწიფო გრანტი არის პირობებით, როდესაც სახელმწიფო გრანტი საწარმოსაგან მოითხოვს სპეციფიკური სასოფლოსამეურნეო საქმიანობის წარმართვას, მაშინ საწარმომ სახელმწიფო გრანტი უნდა აღიაროს მხოლოდ მაშინ, როდესაც გრანტთან დაკავშირებული პირობები დაკმაყოფილდება.

სტანდარტი მოითხოვს ბასს 20-გან „სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები“ განსხვავებულ აღიარებას. ბასს 20 გამოყენებულ უნდა იქნეს მხოლოდ იმ ბიოლოგიური აქტივებისათვის, რომლებიც ფასდება დაგროვილი ცვეთითა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით.

ბასს 20 მოითხოვს, რომ სახელმწიფო გრანტი არ უნდა აღიარდეს მანამ, სანამ არ იარსებებს გონივრული მტკიცებულება იმაზე, რომ:

ა. საწარმო აკმაყოფილებს მასთან დაკავშირებულ პირობებს; და

ბ. გრანტები მიღებულ იქნება

ბასს 20 ასევე მოითხოვს, რომ სახელმწიფო გრანტები შემოსავლად უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის მანძილზე, რომელიც აუცილებელია მათ მიერ სისტემატურ საფუძველზე საკომპენსაციო ხარჯების დასაფარავად. აქტივებთან დაკავშირებულ სახელმწიფო გრანტების წარმოდგენასთან დაკავშირებით, ბასს 20 უშვებს ორ მეთოდს - სახელმწიფო გრანტი აღიარდეს, როგორც გადავადებული შემოსავალი ან სახელმწიფო გრანტი გამოაკლდეს აქტივის მიმდინარე ღირებულებას.

წარდგენის ბოლო მეთოდი - აქტივის მიმდინარე ღირებულებიდან სახელმწიფო გრანტის გამოკლება - არათანხვედრილია რეალური ღირებულების მოდელთან, რომლებშიც აქტივი შეფასებული და წარმოდგენილია რეალური ღირებულებით. ამ მიდგომის გამოყენებისას, საწარმომ ჯერ სახელმწიფო გრანტი უნდა გამოაკლოს შესაბამისი აქტივის მიმდინარე ღირებულებას და შემდეგ აქტივი შეაფასოს რეალური ღირებულებით. რეალურად, საწარმო სახელმწიფო გრანტს შემოსავლად დაუყოვნებლივ აღიარებს. პირობიანი გრანტის შემთხვევაშიც კი ეს ეწინააღმდეგება ბასს 20-ის მოთხოვნებს, რომ სახელმწიფო გრანტები მანამ არ უნდა აღიარდეს, სანამ არ იარსებებს ასეთი მტკიცებულება, რომ საწარმო აკმაყოფილებს მასთან დაკავშირებულ პირობებს.

არსებობდა რეალური ღირებულებით შეფასებულ ბიოლოგიურ აქტივებთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტების ცალკე განხილვის საჭიროება. სახელმწიფო გრანტები ამ სტანდარტში განიხილება, ვინაიდან მისი შენიშვნით სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტები ბევრ ქვეყანაში ერთნაირი ხასიათისაა.

თუ საწარმო რეალური ღირებულებით შეფასებულ ბიოლოგიურ აქტივთან დაკავშირებულ უპირობო სახელმწიფო გრანტს იღებს, მაშინ მან გრანტი შემოსავლად უნდა აღიაროს მაშინ, როდესაც სახელმწიფო გრანტი მიღებადი გახდება. თუ სახელმწიფო გრანტი შეპირობებულია, საწარმომ ის უნდა აღიაროს შემოსავლად, როდესაც არსებობს არსებითი მტკიცებულება რომ პირობები დაკმაყოფილდება.

თუ სახელმწიფო გრანტი შეპირობებულია, მაშინ საწარმოს, ალბათ, გაუჩნდება ხარჯები და ვალდებულებები, სახელმწიფო გრანტთან დაკავშირებული პირობების დასაკმაყოფილებლად. შესაძლებელია, რომ ეკონომიკური სარგებლის შემოდინება გაცილებით ნაკლები იყოს სახელმწიფო გრანტზე. შეიძლება მიგვიყვანოს ისეთი შემოსავლის აღიარებამდე, რომელიც წინააღმდეგობაში მოდის სტრუქტურულ საფუძვლებთან. სტრუქტურული საფუძვლები აღნიშნავს, რომ შემოსავალი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში უნდა აღიარდეს მაშინ, როდესაც აქტივის ზრდასთან ან ვალდებულების შემცირებასთან დაკავშირებული სამომავლო ეკონომიკური სარგებლების წარმოქმნილი ზრდის საიმედოდ შეფასება გახდება შესაძლებელი. გარდაუვლად სუბიექტური გადაწყვეტილება იქნებოდა განესაზღვრა თუ როდის არსებობს მტკიცებულება იმის შესახებ, რომ პირობები დაკმაყოფილებულია და ამ სუბიექტურობამ შეიძლება არათანხვედრილი შემოსავლების აღიარება გამოიწვიოს.

ა) საწარმომ შეპირობებული სახელმწიფო გრანტი შემოსავლად უნდა აღიაროს, როდესაც არსებობს ალბათობა, რომ საწარმო დააკმაყოფილებს სახელმწიფო გრანტის თანმხლებ პირობებს; და

ბ) საწარმომ შეპირობებული სახელმწიფო გრანტი შემოსავლად უნდა აღიაროს, როდესაც საწარმო დააკმაყოფილებს სახელმწიფო გრანტის თანმხლებ პირობებს.

ეს მიდგომა ზოგადად თანხვედრაშია ბასს 18-ის, „ამონაგები“, ამონაგების აღიარების მოთხოვნასთან. ბასს 18 მოითხოვს, რომ ამონაგები უნდა აღიარდეს, როდესაც შესატყვისია გარიგებასთან დაკავშირებული ეკონომიკური სარგებლების შემოდინება საწარმოში.

მიდგომის მომხრეები ამტკიცებენ, რომ მანამ, სანამ სახელმწიფო გრანტის თანმხლები პირობები დაკმაყოფილდება, სტრუქტურული საფუძვლების მიხედვით უნდა მოხდეს ვალდებულების და არა შემოსავლების აღიარება, ვინაიდან საწარმოს მიმდინარე ვალდებულება აქვს წარსული მოვლენებიდან წარმოქმნილი პირობების დასაკმაყოფილებლად. ისინი აგრეთვე ამტკიცებენ, რომ (ა) მიდგომის მიხედვით შემოსავლის

აღიარება კვლავ სუბიექტური და არათანხვედრილი იქნება სტრუქტურულ საფუძვლებში აღწერილ აღიარების კრიტერიუმთან.

(ბ) მიდგომა უფრო მისაღებია, რადგან სახელმწიფო გრანტი, რომელიც საწარმოსგან მოითხოვს არ განახორციელოს სპეციფიკური სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობები, ისევე უნდა აღირიცხებოდეს, როგორც გაყიდვისათვის საჭირო, შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული, რეალური ღირებულებით შეფასებულ ბიოლოგიურ აქტივთან დაკავშირებული შეპირობებული სახელმწიფო გრანტი.

განმარტებითი შენიშვნები

ფიზიკური და ფასის ცვლილებების ხალ-ხალკე გაყოფა

სტანდარტი რეკომენდაციას აძლევს, მაგრამ არ მოითხოვს, ცალკე გახსნას ინფორმაცია ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულებაში ცვლილებების გამომწვევი ფაქტორების ეფექტისათვის, კერძოდ ფიზიკური ცვლილებებისა და ფასის ცვლილებებისათვის მაშინ, როდესაც საწარმოო ციკლი ერთ წელზე მეტია. ფიზიკური ცვლილება ახასიათებს თავად აქტივებში მომხდარ ცვლილებებს მაშინ, როდესაც ფასის ცვლილება ახასიათებს ცვლილებებს ღირებულებაში.

ზოგიერთი ამტკიცებს, რომ გამჟღავნება ცალ-ცალკე უნდა მოითხოვებოდეს, ვინაიდან ის გამოყენებადია მიმდინარე და მომავალი პერიოდების საქმიანობის შესაფასებლად, რაც, თავის მხრივ, კავშირშია ბიოლოგიური აქტივების განახლებასთან, მომსახურებასთან და წარმოებასთან. სხვები ამტკიცებენ, რომ არაპრაქტიკულია მოცემული ელემენტების გამოცალკევება და შეუძლებელია ამ ორი ელემენტის საიმედოდ გამოცალკევება.

პრაქტიკული თვალსაზრისით, ცალკე გამჟღავნება, საჭირო არაა თუმცა, ვინაიდან ასეთი გამჟღავნება შესაძლოა მოხმარებადი და პრაქტიკულად განსაზღვრადი იყოს ზოგიერთ შემთხვევაში. ცალკე გამჟღავნების წახალისება არ ხდება იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმოო ციკლი ერთ წელზე ნაკლებია (მაგალითად, ბროილერის წიწილების ან მარცვლოვანი კულტურების შემთხვევაში) ვინაიდან ასეთი ინფორმაცია ნაკლებად გამოყენებადია ამგვარ შემთხვევაში.

ზოგიერთი ამტკიცებს, რომ ფიზიკური ცვლილებები ჩართული უნდა იქნეს წმინდა მოგებისა და ზარალის ანგარიშებაში, ხოლო ფასების ცვლილება კი - პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში. საბჭომ უარყო ეს მიდგომა, ვინაიდან ორივე კომპონენტი წარმოადგენს ხელმძღვანელობის საქმიანობის ინდიკატორის.

შემოსულობის ან ზარალის დანაწევრება

სტანდარტი მოითხოვს, რომ საწარმომ მოახდინოს იმ აგრეგირებული მოგების ან ზარალის ცალკე გამჟღავნება, რომელიც წარმოიქმნება ბიოლოგიური აქტივისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თავდაპირველი აღიარებისას და გაყიდვისათვის საჭირო ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილებებიდან. სტანდარტი არ მოითხოვს და არც ახალისებს შემოსულობის ან ზარალის გამოყოფას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სტანდარტი რეკომენდაციას უწევს ფიზიკური ცვლილებებისა და ფასების ცვლილებების ცალკე გამჟღავნებას, როგორც ეს ზემოთ იყო აღნიშნული.

საბჭომ მოეთხოვა წახეხალისებინა შემოსულობის ან ზარალის გამჟღავნება დანაწევრების საფუძველზე; მაგალითად, ბიოლოგიურ აქტივებთან და სოფლის მეურნეობის პროდუქციასთან დაკავშირებული შემოსულობის ან ზარალის განცალკევებული გამჟღავნება. შემოსულობის ან ზარალის გამოყოფის მხარდამჭერებს სჯერათ, რომ ასეთი ინფორმაცია მოხმარებადი იქნება ბიოლოგიურ ტრანსფორმაციასთან დაკავშირებული მიმდინარე პერიოდის საქმიანობის შესაფასებლად.

სსვა განმარტებითი შენიშვნები

ა) ფარგლები, რომელშიც ბიოლოგიური აქტივის მიმდინარე ღირებულება ასახავს გარეშე დამოუკიდებელი შემფასებლის შეფასებას, ან იმ ფაქტს, რომ არ არსებობდა გარეშე დამოუკიდებელი შემფასებლის შეფასება;

ბ) საქმიანობები, რომლებიც არ გაგრძელდება საქმიანობის შეწყვეტის სავარაუდო თარიღიდან;

გ) საწარმოს სასოფლო-სამეურნეო მიწის აგრეგირებული საბალანსო ღირებულება და საფუძველი (თვითღირებულება ან გადაფასებული თანხა), რომლითაც განისაზღვრება საბალანსო ღირებულება ბასს 16-ის "ძირითადი საშუალებები", და

დ) სოფლის მეურნეოს პროდუქციის საბალანსო ღირებულება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ან შენიშვნებში.

(ა)-თი მოთხოვნილი ინფორმაციის გახსნა შესაბამისი არ იქნება, ვინაიდან გარეშე დამოუკიდებელი შემფასებლები, ჩვეულებრივ, არ გამოიყენება სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული აქტივებისათვის განსხვავებით სხვა გარკვეული აქტივებისაგან, როგორცაა საინვესტიციო ქონება, საბჭომ ასევე შენიშნა, რომ საკითხი (ბ) არ მოითხოვება სხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით და უნიკალური გამჟღავნება საჭირო არაა სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობისათვის. ეს საკითხები სტანდარტის ფარგლებს გარეთაა და შესულია სხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებში.

დებულებებში განხორციელებული შემდეგი პრინციპული სახის ცვლილებები.

ა) სტანდარტი ბიოლოგიური აქტივებისათვის შეიცავს საიმედოობის გამონაკლისს, თავდაპირველი აღიარებისას. თუ გამონაკლისი გამოიყენება, მაშინ ბიოლოგიური აქტივი უნდა შეფასდეს დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით. აქედან გამომდინარე, სტანდარტი შეიცავს ბასს 39-ის „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“ (1)

ბ) თუ საიმედოობის გამონაკლისი გამოიყენება, მაგრამ შემდგომ რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელი ხდება და ამის გამო საწარმო იწყებს თავისი ბიოლოგიური აქტივების შეფასებას გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, მაშინ სტანდარტი საწარმოსაგან ითხოვს განმარტებით შენიშვნებში აღწეროს ბიოლოგიური აქტივები, თუ რატომ გახდა რეალური ღირებულება საიმედოდ შეფასებადი და შესაბამისი ცვლილების ეფექტი;

გ) არ აკონტროლებს, თუ როგორ უნდა აღირიცხოს გაყიდვისათვის საჭირო ხარჯები (როგორცაა, ბროკერთა საკომისიოები) სტანდარტი მოითხოვს რომ ბიოლოგიური აქტივები შეფასდეს გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით;

დ) ჩართულია წმინდა სარეალიზაციო ღირებულება, როგორც ერთ-ერთი შეფასების საფუძველი, როდესაც არ არსებობს აქტიური ბაზარი წმინდა რეალიზებადი ღირებულება ამოღებულ იქნა ამ საფუძველებიდან, ვინაიდან იგი არ არის ბაზრით განსაზღვრული ღირებულება;

ე) სტანდარტში აღნიშნულია, რომ ბაზრით განსაზღვრული ფასები და ღირებულებები შეიძლება არ არსებობდეს არსებულ მდგომარეობაში მყოფ აქტივისათვის. ასეთ შემთხვევებში, საწარმომ უნდა გამოიყენოს მოსალოდნელი წმინდა ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება;

ვ) დამატებულია დისკონტირებული ღირებულების გაანგარიშების მითითებები;

ზ) სტანდარტი არ აკონკრეტებს, თუ როგორ უნდა აღირიცხოს ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვების კონტრაქტები. სტანდარტში აღნიშნულია, რომ ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულება არ უნდა შესწორდეს გაყიდვის კონტრაქტის არსებობის გამო;

თ) ნათლად არ აღწერს, რომ სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თავდაპირველი აღიარებისას შეიძლება წარმოიქმნას შემოსულობა ან ზარალი. სტანდარტი ცხადყოფს, რომ სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თავდაპირველი აღიარებისას შეიძლება წარმოიქმნას შემოსულობა ან ზარალი, მაგალითად, ნაყოფის მიღებისას შემოსულობა ან ზარალი ჩართული უნდა იქნეს იმ პერიოდის წმინდა მოგებაში ან ზარალში, რომელშიც იგი წარმოიქმნება;

ი) ბიოლოგიური აქტივების წარმოებისა და ნაყოფის მიღების დანახარჯები უნდა აღიარდეს ხარჯებად გაწევის მომენტში, ხოლო ხარჯები, რომლებიც ზრდის საწარმოს მფლობელობაში ან კონტროლქვეშ მყოფ ბიოლოგიურ აქტივთა ერთეულების რაოდენობას, უნდა დაემატოს აქტივის საბალანსო ღირებულებას.

გარკვევით არ აღწერს, თუ როგორ უნდა აღირიცხოს ბიოლოგიურ აქტივებთან დაკავშირებული ხარჯები.

საწარმომ შეპირობებული სახელმწიფო გრანტი უნდა აღიაროს შემოსავლად, როდესაც არსებობს არსებითი მტკიცებულება, რომ პირობები დაკმაყოფილებულია. სტანდარტი მოითხოვს, რომ გაყიდვისათვის საჭირო, შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით შეფასებულ ბიოლოგიურ აქტივებთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტი, იმ გრანტის ჩათვლით, როდესაც იგი საწარმოსაგან მოითხოვს ან

განახორციელებს სპეციფიკური სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა, შემოსავლად უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც სახელმწიფო გრანტის თანმხლები პირობები დაკმაყოფილებულია. სტანდარტი ასევე აღნიშნავს, რომ ბასს 20 "სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები" გამოიყენება იმ ბიოლოგიური აქტივებისათვის, რომლებიც ფასდება დაგროვილი ცვეთითა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით;

- პროექტმა უზრუნველყო შემდეგი სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობისათვის დამახასიათებელი წახალისება სხვა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებში დაშვებული ალტერნატიული მეთოდების მსგავსად, რათა მიეღწია თანამიმდევრულობისათვის, შესული საქმიანობების სააღრიცხვო მეთოდებთან:

1) ხარჯების ანალიზი ბუნების მიხედვით, როგორც ეს მოცემულია ბასს 1-ში "ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა"; და

2) სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობაში გამოყენებული გარკვეული არამატერიალური აქტივების გადაფასება, თუკი არსებობს აქტიური ბაზარი, როგორც ეს მოცემულია ბასს 38-ში "არამატერიალური აქტივები".

ეს შენიშვნა არ იქნა გაზიარებული, ვინაიდან ბასს 1 და ბასს 38 გამოიყენება საწარმოებისათვის, რომლებიც ეწევიან როგორც სასოფლო-სამეურნეო, ასევე ნებისმიერი სხვა სახის საქმიანობას. ინფორმაციის გახსნისას ახალი მოთხოვნა მოიცავს შემდეგი სახის გამჟღავნებას:

1) მოხმარებად და გრძელვადიან ბიოლოგიურ აქტივებს შორის განსხვავების საფუძველი, როდესაც საწარმო უზრუნველყოფს ბიოლოგიური აქტივების ყოველი ჯგუფის რაოდენობრივ აღწერას;

2) ნაყოფის მიღების მომენტში სოფლის მეურნეობის პროდუქციის ყოველი ჯგუფისათვის რეალური ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებული მეთოდები და მნიშვნელოვანი დაშვებები;

3) პერიოდის მანძილზე მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება, რომელიც განისაზღვრება ნაყოფის მიღების მომენტში;

4) საწარმოთა გაერთიანების შედეგად გამოწვეული ზრდა ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულების შეჯერებაში;

5) სტანდარტში შესული სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტების დონის მნიშვნელოვანი შემცირება.

შეთავაზებული იყო შემდეგი სახის განმარტებითი შენიშვნები:

(1) ფარგლები, რომელშიც ბიოლოგიური აქტივის მიმდინარე ღირებულება ასახავს გარეშე დამოუკიდებელი შემფასებლის შეფასებას, ან იმ ფაქტს, რომ არ არსებობდა გარეშე დამოუკიდებელი შემფასებლის შეფასება;

(2) საქმიანობები, რომლებიც არ გაგრძელდება საქმიანობის შეწყვეტის სავარაუდო თარიღიდან;

(3) საწარმოს სასოფლო-სამეურნეო მიწის აგრეგირებული საბალანსო ღირებულება და საფუძველი (თვითღირებულება ან გადაფასებული თანხა), რომლითაც განისაზღვრება საბალანსო ღირებულება ბასს 16-ის, "ძირითადი საშუალებები", გამოყენებით; და

(4) სოფლის მეურნეობის პროდუქციის საბალანსო ღირებულება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ან შენიშვნებში;

წინამდებარე სტანდარტი არ ითვალისწინებს ზემოთ ნახსენებ განმარტებებს.

ო) ბასს 17-ის, "იჯარა" შესწორებები ცხადყოფს, რომ ბასს 17 არ უნდა იქნეს გამოყენებული:

1) მოიჯარეების მიერ ფინანსური იჯარით მიღებული ბიოლოგიური აქტივების შეფასებისას; და

2) მეიჯარეების მიერ ჩვეულებრივი იჯარით გაცემული ბიოლოგიური აქტივების შეფასებისას.

ფინანსური იჯარით მიღებული და ჩვეულებრივი იჯარით გაცემული ბიოლოგიური აქტივები ფასდება ამ სტანდარტით და არა ბასს 17-ით. ბიოლოგიური აქტივის იჯარის კლასიფიცირება ფინანსურ ან ჩვეულებრივ იჯარად ხდება ბასს 17. თუ იჯარა კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური იჯარა, მოიჯარე აღიარებს იჯარით მიღებულ ბიოლოგიურ აქტივს ბასს 17-ით და შემდგომ აფასებს და წარმოადგენს მას წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით. ჩვეულებრივი იჯარით გაცემული ბიოლოგიური აქტივის მეიჯარე ბიოლოგიურ აქტივს აღიარებს და წარადგენს წინამდებარე სტანდარტის მიხედვით, ხოლო განმარტებით შენიშვნებს აკეთებს როგორც როგორც ამ სტანდარტით, ისე ბასს 17-ით“.

ISBN:

წიგნში მოყვანილი მოსაზრებები ავტორისეულია და შესაძლოა არ ემთხვეოდეს გაეროს განვითარების პროგრამის ან/და ევროპის კავშირის მოსაზრებებს.