

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 17

იჯარა

მიზანი

1. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია მოიჯარეებისა და მეიჯარეებისათვის განსაზღვროს შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკა და იჯარასთან დაკავშირებული განმარტებითი მოთხოვნები.

მოქმედების სფერო

2. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება ყველა იჯარის აღრიცხვისათვის, გარდა:
 - ა) მინერალების, ნავთობის, ბუნებრივი გაზისა და სხვა არაკვლავწარმოებადი რესურსების ძიებისა და გამოყენების საიჯარო ხელშეკრულებებისა; და
 - ბ) ისეთი საქონლისა და საგნის სალიცენზიო შეთანხმებებისა, როგორცაა მხატვრული კინოფილმები, ვიდეოჩანაწერები, წარმოდგენები, ხელნაწერები, პატენტები და საავტორო უფლება.

ამასთან, ეს სტანდარტი არ უნდა იქნეს გამოყენებული, როგორც შეფასების საფუძველი:

 - ა) მოიჯარის მიერ ფლობილი ქონების, რომელიც აღირიცხება საინვესტიციო ქონების სახით (იხ. ბასს 40 - „საინვესტიციო ქონება“);
 - ბ) მეიჯარის მიერ ჩვეულებრივი იჯარით გადაცემული საინვესტიციო ქონების (იხ. ბასს 40);
 - გ) მოიჯარის მიერ ფინანსური იჯარით ფლობილი ბიოლოგიური აქტივების, რომლებიც განეკუთვნება ბასს 41-ის - „სოფლის მეურნეობა“ - მოქმედების სფეროს; ან
 - დ) მეიჯარის მიერ ჩვეულებრივი იჯარით გადაცემული ბიოლოგიური აქტივების, რომლებიც განეკუთვნება ბასს 41-ის მოქმედების სფეროს.
3. წინამდებარე სტანდარტი ვრცელდება იმ ხელშეკრულებებზე, რომლებიც ითვალისწინებს აქტივების გამოყენების უფლების გადაცემას, მიუხედავად იმისა, რომ ამგვარი აქტივების ექსპლუატაციისა და შენახვისას შესაძლოა საჭირო გახდეს მეიჯარის მიერ მნიშვნელოვანი მომსახურების გაწევა. მეორე მხრივ, წინამდებარე სტანდარტი არ ეხება იმ ხელშეკრულებებს, რომლებიც წარმოადგენს მომსახურების ისეთ ხელშეკრულებებს, რომლებიც არ ითვალისწინებს აქტივების გამოყენების უფლების გადაცემას ხელშეკრულების მონაწილე ერთი მხარიდან მეორისთვის.

განმარტებები

4. წინამდებარე სტანდარტში ტერმინები გამოიყენება შემდეგი მნიშვნელობით:

იჯარა არის მხარეთა ურთიერთშეთანხმება, რომლის თანახმად მეიჯარე, საიჯარო გადასახდელის ან გადასახდელის სერიის მიღების მიზნით, მოიჯარეს გადასცემს აქტივის გამოყენების უფლებას, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვადის განმავლობაში.

ფინანსური იჯარა ისეთი იჯარაა, რომელიც გულისხმობს აქტივის საკუთრებასთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას მოიჯარეზე. საკუთრების უფლება შეიძლება გადაეცეს ან არა.

ჩვეულებრივი (საოპერაციო) იჯარა ისეთი ტიპის იჯარაა, რომელიც არ შეიძლება ჩაითვალოს ფინანსურ იჯარად.

შეუქცევადი იჯარა ისეთი ტიპის იჯარაა, რომლის შეწყვეტა შესაძლებელია მხოლოდ:

 - ა) გაუთვალისწინებელი მოვლენის შედეგად, რომელსაც პირდაპირი კავშირი არა აქვს იჯარასთან;
 - ბ) მეიჯარის ნებართვით;

- გ) თუ მოიჯარე აპირებს იმავე აქტივის იჯარის განახლებას ან სხვა ანალოგიური აქტივის იჯარით აღებას იმავე მეიჯარისაგან;
- დ) მოიჯარის მიერ დამატებითი თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში, თუ ხელშეკრულება თავიდანვე ითვალისწინებდა აღნიშნული თანხის გადახდას იჯარის გაგრძელების შემთხვევაში.

იჯარის დასაწყისი არის საიჯარო ხელშეკრულების დადების თარიღსა და მხარეების მიერ იჯარის ძირითად პირობებთან დაკავშირებული ვალდებულების აღების თარიღს შორის უფრო ადრინდელი. ამავე თარიღით:

- ა) საიჯარო ხელშეკრულება კლასიფიცირდება როგორც ფინანსური ან ჩვეულებრივი იჯარა; და
- ბ) თუ ეს ფინანსური იჯარაა, მაშინ განისაზღვრება თანხა, რომელიც უნდა აღიარდეს იჯარის ვადის დასაწყისში.

იჯარის ვადის დასაწყისი არის თარიღი, რომლიდანაც მოიჯარეს შეუძლია განახორციელოს საიჯარო აქტივის გამოყენების უფლება. ეს არის იჯარის თავდაპირველი აღიარების თარიღი (ე.ი. იჯარიდან გამომდინარე აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება).

იჯარის ვადა არის მოიჯარის მიერ იჯარით აღებული აქტივით სარგებლობის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული დროის მონაკვეთი, რომელიც არ ექვემდებარება შეცვლას ან გაუქმებას, იმ დამატებით დროის მონაკვეთთან ერთად, რომლის განმავლობაში მოიჯარეს, ხელშეკრულების თანახმად უფლება აქვს, გააგრძელოს აქტივის გამოყენება გარკვეული დამატებითი თანხის გადახდის ან გადაუხდელობის პირობით.

მინიმალური საიჯარო გადასახდელები ის გადასახდელებია, რომლის გადახდა მოეთხოვება ან შეიძლება მოეთხოვოს მოიჯარეს იჯარის ვადის გასვლამდე, მეიჯარისათვის ასანაზღაურებელი პირობითი საიჯარო ქირის, გაწეული მომსახურების დანახარჯებისა და გადახდილი გადასახადების გარდა, შემდეგ გადასახდელებთან ერთად:

- ა) მოიჯარისათვის - მოიჯარის ან მასთან დაკავშირებული რომელიმე პირის მიერ გარანტირებული თანხები;
- ბ) მეიჯარისათვის - ნებისმიერი ნარჩენი ღირებულება, რომელიც მეიჯარისათვის გარანტირებულია:
 - (i) მოიჯარის მიერ;
 - (ii) მოიჯარესთან დაკავშირებული პირის მიერ; ან
 - (iii) მეიჯარისგან დამოუკიდებელი ნებისმიერი მესამე პირის მიერ, რომელსაც შეუძლია ამ გარანტიის ფინანსურად შესრულება.

მაგრამ, თუ მოიჯარეს აქტივის გამოსყიდვის უფლება აქვს ისეთი ფასით, რომელიც მოსალოდნელია, რომ აქტივის რეალურ ღირებულებაზე გაცილებით დაბალი იქნება უფლების გამოყენების თარიღისათვის და იჯარის დასაწყისისათვის არსებობს გონივრული რწმენა ამ უფლების გამოყენებისა, მაშინ მინიმალური საიჯარო გადასახდელები მოიცავს იჯარის ვადის განმავლობაში გამოსყიდვის უფლების გამოყენების სავარაუდო თარიღამდე გადასახდელ მინიმალურ თანხებს და აქტივის გამოსასყიდ თანხას.

რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნება აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, ბაზრის მონაწილეებს შორის შეფასების თარიღისთვის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს.

ეკონომიკური მომსახურების ვადა არის:

- ა) ის პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია, რომ აქტივი გამოსაყენებლად ვარგისი იქნება ერთი ან ერთზე მეტი მომხმარებლის მიერ; ან
- ბ) პროდუქციის ან ანალოგიური ერთეულების რაოდენობა, რომელთა მიღება მოსალოდნელია აქტივიდან ერთი ან მეტი მომხმარებლის მიერ.

სასარგებლო მომსახურების ვადა არის საიჯარო ვადით შემოუფარგლავი საიჯარო ვადის დაწყებიდან დარჩენილი შეფასებული პერიოდი, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია აქტივში განივთებული ეკონომიკური სარგებლის მიღება საწარმოს მიერ.

გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება არის:

- ა) მოიჯარისათვის - ნარჩენი ღირებულების ის ნაწილი, რომელიც გარანტირებულია მოიჯარის მიერ ან მოიჯარესთან დაკავშირებული მხარის მიერ (გარანტიის თანხა წარმოადგენს მაქსიმალურ თანხას, რომელიც ნებისმიერ შემთხვევაში გადახდილ უნდა იქნეს); და
- ბ) მეიჯარისათვის - ნარჩენი ღირებულების ის ნაწილი, რომელიც გარანტირებულია მოიჯარის მიერ ან მეიჯარისგან დამოუკიდებელი მხარის მიერ, რომელსაც გააჩნია ფინანსური შესაძლებლობა, შეასრულოს გარანტიით გათვალისწინებული ვალდებულებები.

არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება არის იჯარით გაცემული აქტივის ნარჩენი ღირებულების ის ნაწილი, რომლის რეალიზაციას მეიჯარე არ უზრუნველყოფს, ან გარანტირებულია მხოლოდ მეიჯარესთან დაკავშირებული მხარის მიერ.

თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები არის უშუალოდ იჯარის ხელშეკრულების პირობების განხილვასა და შეთანხმებასთან დაკავშირებით გაწეული დანახარჯები, გარდა მწარმოებელი ან დილერი მეიჯარეების დანახარჯებისა.

მთლიანი (ბრუტო) საიჯარო ინვესტიცია არის:

- ა) ფინანსური იჯარისათვის მეიჯარის მიერ მისაღები მინიმალური საიჯარო გადასახდელებისა; და
- ბ) მეიჯარის სასარგებლოდ დაგროვებადი ყველა არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების თანხის ერთობლიობა.

წმინდა (ნეტო) საიჯარო ინვესტიცია არის მთლიანი (ბრუტო) საიჯარო ინვესტიცია, დისკონტირებული საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთით.

გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავალი არის სხვაობა:

- ა) მთლიან საიჯარო ინვესტიციას; და
- ბ) წმინდა საიჯარო ინვესტიციას შორის.

საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი ის საპროცენტო განაკვეთია, რომელიც იჯარის დასაწყისში უზრუნველყოფს ა) მინიმალური საიჯარო გადასახდელებისა და ბ) არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების დღეგანდელ ღირებულებათა ჯამის ტოლობას (1) იჯარით გაცემული აქტივის რეალური ღირებულებისა და (2) მეიჯარის ნებისმიერი თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯების ჯამთან.

მოიჯარის ზღვრული სასესხო საპროცენტო განაკვეთი არის საპროცენტო განაკვეთი, რომლის გადახდაც მოიჯარეს მოუწევდა ანალოგიური იჯარისათვის ან, თუ ამის დადგენა შეუძლებელია, საპროცენტო განაკვეთი, რომელსაც იჯარის დასაწყისში მოიჯარე გადაიხდიდა ამ აქტივის შესაძენად საჭირო ოდენობის სესხისათვის, იმავე პერიოდზე, ასეთივე უზრუნველყოფით.

პირობითი საიჯარო ქირა საიჯარო გადასახდელების ის ნაწილია, რომლის სიდიდე მუდმივი არ არის, მაგრამ ეფუძნება სხვა ცვლად ფაქტორებს, გარდა დროის მსვლელობისა (მაგალითად, მომავალი გაყიდვების ხვედრითი წილი, მომავალი გამოყენების მოცულობა, მომავალი ფასების ინდექსი, მომავალი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი).

- 5. საიჯარო ხელშეკრულება ან ვალდებულება შეიძლება ითვალისწინებდეს საიჯარო გადასახდელების კორექტირების პირობებს, საიჯარო აქტივის მშენებლობის ან შეძენის ღირებულების ან სხვა ისეთი ხარჯებისა და ღირებულებების შეცვლასთან დაკავშირებით, როგორცაა ფასების საერთო დონე, ან იჯარის დაფინანსებასთან დაკავშირებული მეიჯარის დანახარჯები იჯარის დასაწყისსა და იჯარის ვადის დასაწყისს შორის პერიოდში. ასეთ შემთხვევაში, ამ სტანდარტის მიზნებისათვის ჩაითვლება, რომ ნებისმიერ ასეთ ცვლილებას ადგილი ჰქონდა იჯარის დასაწყისში.
- 6. იჯარის განმარტება მოიცავს ისეთ საიჯარო ხელშეკრულებებსაც, რომლებიც ითვალისწინებს მოიჯარისათვის საკუთრების უფლების გადაცემას, ხელშეკრულებით განსაზღვრული სათანადო პირობების შესრულების შემთხვევაში. ზოგჯერ ასეთ ხელშეკრულებას უწოდებენ იჯარას გამოსყიდვის უფლებით.

- 6ა. ბასს 17-ში გამოყენებული ტერმინის „რეალური ღირებულება“ მნიშვნელობა რამდენადმე განსხვავდება ფასს 13-ში - „რეალური ღირებულების შეფასება“ - მოცემული განმარტებისგან. ამგვარად, როდესაც საწარმო ბასს 17-ს იყენებს, მან რეალური ღირებულება უნდა შეაფასოს არა ფასს 13-ის, არამედ ბასს 17-ის შესაბამისად.

საიჯარო ურთიერთობების კლასიფიკაცია

7. სტანდარტში გამოყენებული საიჯარო ურთიერთობების კლასიფიკაცია ეყრდნობა იმას, თუ როგორ არის განაწილებული იჯარით გაცემულ აქტივთან დაკავშირებული რისკები და ეკონომიკური სარგებელი მეიჯარესა და მოიჯარეს შორის. რისკის ქვეშ აქ ნაგულისხმევია აქტივის გამოყენებლობის ან მორალური ცვეთის გამო ზარალის მიღების შესაძლებლობა, ასევე ეკონომიკური პირობების ცვლილებით გამოწვეული აქტივის გამოყენებით მიღებული ამონაგების სიდიდის ცვლილება. სარგებელი შეიძლება წარმოვიდგინოთ საწარმოს სავარაუდო მომავალი მომგებიანი საქმიანობის სახით, აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის განმავლობაში, აგრეთვე, შემოსავლების მიღება აქტივის გაძვირების შედეგად ან მისი ნარჩენი ღირებულების რეალიზაციიდან.
8. **იჯარა კლასიფიცირდება ფინანსურ იჯარად, თუ იგი ითვალისწინებს ფაქტობრივად აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას. იჯარა კლასიფიცირდება ჩვეულებრივ (საოპერაციო) იჯარად, თუ იგი არ ითვალისწინებს ფაქტობრივად აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას.**
9. ვინაიდან მოიჯარესა და მეიჯარეს შორის ოპერაცია დაფუძნებულია მათ შორის საიჯარო ხელშეკრულებაზე, აუცილებელია თავსებადი განმარტებების გამოყენება. ამ განმარტებების სხვადასხვა ვითარებაში გამოყენებამ შესაძლოა გამოიწვიოს ის, რომ მოიჯარემ და მეიჯარემ ერთი და იმავე იჯარის კლასიფიკაცია სხვადასხვანაირად მოახდინოს. ეს შეიძლება მოხდეს მაშინ, როდესაც მეიჯარე სარგებელს იღებს ნარჩენი ღირებულებიდან, რომელიც გარანტირებულია მოიჯარესთან არაურთიერთდაკავშირებული მხარის მიერ.
10. იჯარა ფინანსურია თუ ჩვეულებრივი, დამოკიდებულია გარიგების შინაარსზე და არა ხელშეკრულების იურიდიულ ფორმაზე¹. სიტუაციის მაგალითები, რომელიც, ჩვეულებრივ, ცალკე ან კომბინირებულად განაპირობებს იმას, რომ იჯარა კლასიფიცირებული იქნება როგორც ფინანსური, შემდეგია:
- ა) იჯარის ხელშეკრულების თანახმად მოიჯარეს გადაეცემა აქტივის საკუთრების უფლება იჯარის ვადის დამთავრების შემდეგ;
 - ბ) მოიჯარეს უფლება აქვს აქტივი შეიძინოს ისეთი ფასით, რომელიც მოსალოდნელია, რომ მნიშვნელოვნად დაბალი იქნება აქტივის რეალურ ღირებულებაზე, რომელიც მას ექნება უფლების გამოყენების მომენტში, ხოლო იჯარის დასაწყისისათვის არსებობს გონივრული რწმენა, რომ ეს უფლება გამოყენებული იქნება;
 - გ) იჯარის ვადა მოიცავს აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის ძირითად ნაწილს, მაშინაც კი, როდესაც საკუთრების უფლების გადაცემა არ ხდება;
 - დ) იჯარის დასაწყისისათვის მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დღევანდელი ღირებულება შეადგენს მინიმუმ იჯარით გაცემული აქტივის პრაქტიკულად მთლიან რეალურ ღირებულებას; და
 - ე) იჯარით გაცემულ აქტივები იმდენად სპეციფიკური ხასიათისაა, რომ მხოლოდ მოიჯარეს შეუძლია მათი გამოყენება არსებითი მოდიფიკაციის გარეშე.
11. გარემოებები, რომლებიც დამოუკიდებლად ან სხვა გარემოებებთან ერთად განაპირობებს იჯარის კლასიფიკაციას ფინანსურ იჯარად, შემდეგია:
- ა) თუ მოიჯარეს შეუძლია იჯარის შეწყვეტა, მას დაეკისრება ზარალი, რომელსაც მეიჯარე მიიღებს იჯარის გაუქმების შედეგად;

¹ იხილეთ ასევე იმპ-27 - „გარიგებების შინაარსის შეფასება, რომელიც შეიცავს იჯარის სამართლებრივ ფორმას“.

- ბ) ნარჩენი რეალური ღირებულების მერყეობის შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი წილად ხვდება მოიჯარეს (მაგალითად, საიჯარო გადასახდელის ფასდაკლების სახით, რომელიც იჯარის ვადის ბოლოს გაყიდვიდან მიღებული ამონაგების უმეტესობის ტოლია); და
 - გ) მოიჯარეს შეუძლია იჯარა მეორადი პერიოდით გააგრძელოს, საბაზრო საიჯარო გადასახდელზე მნიშვნელოვნად ნაკლები საიჯარო გადასახდელით.
12. მე-10 და მე-11 პუნქტებში მოტანილი მაგალითები და ინდიკატორები ყოველთვის არ არის საბოლოო. თუ სხვა ნიშნები მიუთითებს, რომ საიჯარო ხელშეკრულების მიხედვით საკუთრებიდან გამომდინარე რისკისა და სარგებლის არსებითი ნაწილი არ გადაეცემა, მაშინ ასეთი იჯარა კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო. მაგალითად, ეს შეიძლება მოხდეს მაშინ, როდესაც აქტივზე საკუთრების უფლება გადაეცემა იჯარის ვადის ბოლოს ცვალებადი გადახდით, რომელიც ამ მომენტში რეალური ღირებულების ტოლია, ან იმ შემთხვევაში, როდესაც საიჯარო გადასახდელები პირობითია და ამის შედეგად მოიჯარე არ ფლობს არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს.
13. იჯარის კლასიფიკაცია ხდება იჯარის დასაწყისში. თუ შემდეგ მოიჯარე და მეიჯარე გადაწყვეტენ საიჯარო პირობების შეცვლას იჯარის განახლების გარეშე ისე, რომ ეს გამოიწვევს იჯარის სხვაგვარად კლასიფიკაციას მე-7-12 პუნქტებით განსაზღვრული კრიტერიუმების მიხედვით და შეცვლილი პირობები ძალაში იქნებოდა შესული იჯარის დასაწყისში, გადასინჯული შეთანხმება განიხილება ახალ ხელშეკრულებად, მისი ვადის განმავლობაში. თუმცა, შეფასებებში მომხდარი ცვლილებები (მაგალითად, ეკონომიკური მომსახურების ვადაში ან იჯარით გაცემული ქონების ნარჩენ ღირებულებაში) ან სხვა გარემოებების შეცვლა (მაგალითად, მოიჯარის გადახდისუნარიანობის შემთხვევაში) არ იწვევს იჯარის ხელახალ კლასიფიკაციას ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისათვის.
- 14- [გაუქმებულია]
- 15.
- 15ა. როდესაც იჯარა მოიცავს როგორც მიწის, ასევე შენობა-ნაგებობების ელემენტს, საწარმო თითოეული ელემენტის კლასიფიკაციას ცალ-ცალკე განსაზღვრავს, ან როგორც ფინანსური იჯარა, ან ჩვეულებრივი იჯარა - მე-7-13 პუნქტების შესაბამისად. იმისათვის რომ დადგინდეს, მიწის ელემენტი ჩვეულებრივი იჯარაა თუ ფინანსური, მნიშვნელოვანი გასათვალისწინებელი ფაქტორია ის, რომ მიწას, როგორც წესი, აქვს განუსაზღვრელი ეკონომიკური მომსახურების ვადა.
16. ყოველთვის, როცა აუცილებელია მიწასა და შენობა-ნაგებობებთან დაკავშირებული იჯარის კლასიფიკაცია და აღრიცხვა, მინიმალური საიჯარო გადასახდელი (ხელშეკრულებამდე გადახდილი ნებისმიერი საერთო თანხის ჩათვლით) უნდა განაწილდეს მიწასა და შენობა-ნაგებობებს შორის იჯარის დასაწყისში, საიჯარო ქონების რეალურ ღირებულებაში მიწის ელემენტისა და შენობა-ნაგებობის ელემენტის პროპორციულად. თუ შეუძლებელია საიჯარო გადასახდელების საიმედოდ განაწილება ამ ორ ელემენტს შორის, მთლიანი იჯარა კლასიფიცირდება როგორც ფინანსური იჯარა, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ნათელია, რომ ორივე ელემენტი წარმოადგენს ჩვეულებრივ იჯარას, რომლის დროსაც მთლიანი იჯარა კლასიფიცირდება ჩვეულებრივი იჯარის სახით.
17. მიწისა და შენობა-ნაგებობის იჯარის დროს, რომელშიც მიწის ელემენტის თანხა, რომელიც მე-20 პუნქტის მიხედვით იქნებოდა აღიარებული, არარსებითია, მიწა და შენობა-ნაგებობის ელემენტი, კლასიფიკაციის მიზნით, შეიძლება განხილულ იქნეს ერთ ელემენტად და კლასიფიცირდეს ფინანსურ ან ჩვეულებრივ იჯარად მე-7-13 პუნქტების მიხედვით. ასეთ შემთხვევაში შენობა-ნაგებობის ეკონომიკური მომსახურების ვადა განიხილება მთლიანი საიჯარო აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადად.
18. მიწისა და შენობა-ნაგებობის ელემენტებისათვის ცალკე შეფასება აუცილებელი არ არის, როდესაც ორივეს, მიწისა და შენობა-ნაგებობის წილი კლასიფიცირებულია საინვესტიციო ქონების სახით, ბასს 40-ის შესაბამისად და შერჩეულია რეალური ღირებულების მოდელი. შეფასების დეტალური გაანგარიშება საჭიროა მხოლოდ მაშინ, როდესაც ერთი ან ორივე ელემენტის კლასიფიკაცია სხვაგვარად არასაიმედოა.
19. ბასს 40-ის შესაბამისად, შესაძლებელია მოიჯარემ ჩვეულებრივი იჯარის ქონებრივი ინტერესის კლასიფიკაცია მოახდინოს საინვესტიციო ქონების სახით. ასეთი ქმედებისას ქონებრივი ინტე-

რესი განიხილება ისე, თითქოს ეს იყო ფინანსური იჯარა და აღიარებული აქტივისათვის გამოყენებული იყო რეალური ღირებულების მოდელი. მოიჯარემ უნდა გააგრძელოს იჯარის აღრიცხვა ფინანსური იჯარის სახით მაშინაც, თუ შემდგომი მოვლენები იჯარის ქონებრივი ინტერესის ხასიათს ისეთნაირად შეცვლის, რომ იგი არ იყოს საინვესტიციო ქონების სახით კლასიფიცირებული. ამას ადგილი ექნება თუ, მაგალითად, მოიჯარე:

- ა) იყენებს ქონებას, რომლის საკუთრებაში გადაცემის დროინდელი გაანგარიშებითი ღირებულება ტოლია გამოყენებაში ცვლილების თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულების; ან
- ბ) აფორმებს ქვეიჯარას, რომლითაც საკუთრებისათვის დამახასიათებელ არსებითად ყველა რისკსა და სარგებელს გადასცემს არადაკავშირებულ მესამე მონაწილე პირს. ასეთი ქვეიჯარა მოიჯარისათვის ითვლება ფინანსურ იჯარად მესამე პირთან მიმართებით, მიუხედავად იმისა, რომ იგი მესამე პირის მიერ შეიძლება განხილულ იქნეს ჩვეულებრივ იჯარად.

იჯარის ასახვა მოიჯარის ფინანსურ ანგარიშგებაში

ფინანსური იჯარა

თავდაპირველი აღიარება

- 20. იჯარის ვადის დასაწყისისათვის მოიჯარემ ფინანსური იჯარა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში უნდა აღიაროს როგორც აქტივები და ვალდებულებები საიჯარო აქტივის რეალური ღირებულების ტოლი თანხით ან, თუ მასზე ნაკლებია, მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დღევანდელი ღირებულებით, რომლებიც გაანგარიშებულია იჯარის დასაწყისში. მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულების გამოსაანგარიშებელი დისკონტირების განაკვეთი იქნება საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი, თუ მისი დადგენა შესაძლებელია; თუ არა, გამოყენებულ უნდა იქნეს მოიჯარის ზღვრული სასესხო საპროცენტო განაკვეთი. მოიჯარის ნებისმიერი თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯი დამატება აქტივის სახით აღიარებულ თანხას.
- 21. სამეურნეო ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების ასახვა და წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა ეყრდნობოდეს ოპერაციის ბუნებისა და ფინანსური არსის და არა მხოლოდ მისი სამართლებრივი ფორმის გარკვევას. ასე, მაგალითად, საიჯარო ურთიერთობის სამართლებრივი ფორმა საიჯარო ხელშეკრულებაა, რომელიც შეიძლება ითვალისწინებდეს ან არ ითვალისწინებდეს მოიჯარისათვის აქტივზე საკუთრების უფლების გადაცემას. ფინანსური იჯარის არსებობის დამადასტურებელი არსებითი ნიშანი კი ის არის, რომ მოიჯარეს გადაეცემა აქტივის გამოყენებით მიღებული ეკონომიკური სარგებელი, საიჯარო აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის ძირითადი ნაწილის განმავლობაში, რათა აქტივის მიახლოებითი რეალური ღირებულების შესაბამისად, მან დაფაროს საიჯარო ვალდებულებები და სხვა დაკავშირებული ფინანსური ხარჯები.
- 22. თუ ასეთი ტიპის იჯარა ასახული არ არის მოიჯარის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ეს იმას ნიშნავს, რომ საწარმოს ეკონომიკური რესურსები და ვალდებულებების სიდიდე შემცირებულია და არ შეესაბამება სინამდვილეს. ამიტომ ფინანსური იჯარისათვის დამახასიათებელია მოიჯარის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აღიარდეს აქტივი და მომავალში დასაფარავი საიჯარო გადასახდელის ვალდებულება. იჯარის ვადის დასაწყისისათვის, მოიჯარის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში იჯარასთან დაკავშირებული აქტივი და ვალდებულება უნდა აისახოს ერთი და იმავე თანხით, თუ მოიჯარის თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები დამატებული არ არის აღიარებული აქტივის თანხაზე.
- 23. უმართებულოა ფინანსურ ანგარიშგებაში საიჯარო აქტივებთან დაკავშირებული ვალდებულებების ასახვა იჯარით გაცემული აქტივებიდან მათი გამორიცხვით. თუ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ვალდებულებები აისახება მოკლევადიან და გრძელვადიან ვალდებულებებად, ასევე უნდა გაიმიჯნოს საიჯარო ვალდებულებებიც.
- 24. თავდაპირველი პირდაპირი ხარჯები ხშირად გაიწევა სპეციფიკურ საიჯარო საქმიანობაზე, როგორცაა, პირობების განხილვა და საიჯარო ხელშეკრულების დადება. ის დანახარჯები, რომლებიც უშუალოდ მიეკუთვნება მოიჯარის მიერ ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებით განხორციელებულ საქმიანობას, ემატება აღიარებული აქტივის თანხას.

შემდგომი შეფასება

25. მინიმალური საიჯარო გადასახდელები უნდა განაწილდეს დარიცხული ფინანსური ხარჯებისა და გადაუხდელი ვალდებულებების შემცირების პროპორციულად. ფინანსური ხარჯები იჯარის მთლიანი ვადის განმავლობაში, თითოეულ საანგარიშგებო პერიოდზე ისე უნდა განაწილდეს, რომ წარმოიქმნას მუდმივი პერიოდული საპროცენტო განაკვეთი, თითოეული საანგარიშგებო პერიოდის ვალდებულებების ნაშთის მიმართ. პირობითი საიჯარო გადასახდელები ხარჯად აღირიცხება იმ პერიოდში, როდესაც იქნა გაწეული.
26. პრაქტიკაში ფინანსური ხარჯების იჯარის მთელ ვადაზე განაწილებისას, გაანგარიშებების გამარტივების მიზნით, მოიჯარეს შეუძლია გამოიყენოს რომელიმე მიახლოებითი მოდელი.
27. ფინანსური იჯარა წარმოშობს ცვეთადი აქტივის ცვეთის ხარჯს, ასევე ფინანსურ ხარჯს ყოველ საანგარიშგებო პერიოდში. ცვეთადი საიჯარო აქტივების მიმართ მოიჯარის მიერ გატარებული ცვეთის პოლიტიკა უნდა შეესაბამებოდეს საკუთარი ცვეთადი აქტივების მიმართ გამოყენებულ ცვეთის დარიცხვის პოლიტიკას, ხოლო აღიარებული ცვეთის თანხების გაანგარიშება უნდა ხდებოდეს ბასს 16-ის - „ძირითადი საშუალებები“ და ბასს 38 - „არამატერიალური აქტივები“, შესაბამისად. თუ არ არსებობს იმის გონივრული რწმენა, რომ იჯარის ვადის გასვლის შემდეგ მოიჯარე მიიღებს საკუთრების უფლებას, აქტივი მთლიანად უნდა ჩამოიწეროს იჯარის ვადასა და მის სასარგებლო მომსახურების ვადას შორის უმცირესი პერიოდის განმავლობაში.
28. ყოველ საანგარიშგებო პერიოდში საიჯარო აქტივის ცვეთის თანხა სისტემატურად უნდა განაწილდეს იმ პერიოდზე, რომლის განმავლობაშიც ნავარაუდევია აქტივის გამოყენება, მოიჯარის მიერ საკუთარი ცვეთადი აქტივების მიმართ გატარებული, ცვეთის დარიცხვის პოლიტიკის შესაბამისად. თუ არსებობს გონივრული რწმენა იმის, რომ მოიჯარე მიიღებს საკუთრების უფლებას იჯარის ვადის გასვლის შემდეგ, აქტივის სავარაუდო გამოყენების ვადად უნდა ჩაითვალოს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა. წინააღმდეგ შემთხვევაში, აქტივს ცვეთა დაერიცხება იჯარის ვადასა და მის სასარგებლო მომსახურების ვადას შორის უმცირესი დროის მონაკვეთის განმავლობაში.
29. საიჯარო აქტივის ცვეთის ანარიცხებისა და ფინანსური ხარჯების შესაბამისი თანხების ჯამი, როგორც წესი, არ ემთხვევა მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის საიჯარო გადასახდელების ვალდებულებას. ამიტომ მიზანშეწონილი არ არის გადახდას დაქვემდებარებული საიჯარო გადასახდელების აღიარება ხარჯის სახით. შესაბამისად, ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ აქტივებისა და მათი შესაბამისი ვალდებულებების თანხები იჯარის ვადის დასაწყისის შემდგომ პერიოდში ერთმანეთის ტოლი აღმოჩნდეს.
30. იმის დასადგენად, გაუფასურდა თუ არა საიჯარო აქტივი, აუცილებელია გამოყენებულ იქნეს ბასს 36 - „აქტივების გაუფასურება“.

განმარტებითი შენიშვნები

31. გარდა ფასს 7-ით - „*ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები*“ - განსაზღვრული მოთხოვნებისა, მოიჯარებმა ფინანსური იჯარის შესახებ უნდა გახსნან შემდეგი ინფორმაცია:
 - ა) აქტივების თითოეული კლასისათვის საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ნეტო საბალანსო ღირებულება;
 - ბ) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხის შეჯერება მათ დღევანდელ ღირებულებასთან. გარდა ამისა, საწარმომ უნდა გახსნას ინფორმაცია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხისა და მათი დღევანდელი ღირებულების შესახებ თითოეული პერიოდისათვის:
 - (i) არა უგვიანეს ერთი წლისა;
 - (ii) ერთი წლის შემდეგ და არა უგვიანეს ხუთი წლისა;
 - (iii) ხუთი წლის შემდეგ;
 - გ) მიმდინარე პერიოდის ხარჯად აღიარებული პირობითი საიჯარო ქირა;

- დ) მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხა ქვეიჯარის მიხედვით, რომელთა მიღება მოსალოდნელია შეუქცევადი ქვეიჯარებიდან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს; და
- ე) მოიჯარის არსებითი საიჯარო ხელშეკრულებების ზოგადი აღწერა, რომელიც მოიცავს, მაგრამ არ შემოიფარგლება შემდეგი ჩამონათვალით:
 - (i) გადასახდელი პირობითი საიჯარო ქირის განსაზღვრის საფუძველი;
 - (ii) განახლების ან შესყიდვის უფლებების არსებობა და პირობები და მასშტაბების გაზრდის პირობები; და
 - (iii) საიჯარო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული შეზღუდვები, რომლებიც ეხება დივიდენდებს, დამატებით ვალს და შემდგომ იჯარას.

32. გარდა ამისა, მოიჯარეს მოეთხოვება ბასს 16, ბასს 36, ბასს 38, ბასს 40 და ბასს 41-ის შესაბამისად გახსნას ინფორმაცია ფინანსური იჯარით მიღებულ აქტივებზე.

ჩვეულებრივი იჯარა

- 33. ჩვეულებრივი იჯარის დროს, საიჯარო გადასახდელები იჯარის ვადის განმავლობაში ხარჯად უნდა აღიარდეს წრფივი მეთოდით, თუ სხვა სისტემატური მეთოდი უფრო ტიპური არ იქნება სარგებლის გამომყენებლისათვის ამ დროის მონაკვეთში.¹
- 34. ჩვეულებრივი იჯარის დროს, საიჯარო გადასახდელების ხარჯად აღიარება (ისეთი მომსახურების დანახარჯების გარდა, როგორცაა დაზღვევა და აქტივის მიმდინარე ტექნომსახურება) ხდება წრფივი მეთოდით, თუ სხვა სისტემატური მეთოდი უფრო ადეკვატურად არ ასახავს სარგებლის გამომყენებლის მიერ სარგებლის მიღების პერიოდულობას, თუნდაც საიჯარო გადასახდელების გადახდა არ ეფუძნებოდეს ამავე პერიოდულობას.

განმარტებითი შენიშვნები

- 35. გარდა ვასს 7-ით განსაზღვრული მოთხოვნებისა, ჩვეულებრივი იჯარის შესახებ მოიჯარებმა უნდა გახსნას შემდეგი ინფორმაცია:
 - ა) მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხა, რომელთა მიღება მოსალოდნელია შეუქცევადი ჩვეულებრივი იჯარის მიხედვით შემდეგი პერიოდებისათვის:
 - (i) არა უგვიანეს ერთი წლისა;
 - (ii) ერთი წლის შემდეგ და არა უგვიანეს ხუთი წლისა;
 - (iii) ხუთი წლის შემდეგ;
 - ბ) მომავალი მინიმალური საქვეიჯარო გადასახდელების მთლიანი თანხა, რომელთა მიღება მოსალოდნელია შეუქცევადი იჯარის მიხედვით საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს; და
 - გ) მოცემული პერიოდის ხარჯებში აღიარებული საიჯარო და საქვეიჯარო გადასახდელები, მინიმალური საიჯარო გადასახდელების, პირობითი საიჯარო ქირისა და საქვეიჯარო გადასახდელების თანხების ცალკე გამოყოფით;
 - დ) მოიჯარის არსებითი საიჯარო ხელშეკრულებების ზოგადი აღწერა, რომელიც მოიცავს, მაგრამ არ შემოიფარგლება შემდეგი ჩამონათვალით:
 - (i) გადასახდელი პირობითი საიჯარო ქირის განსაზღვრის საფუძველი;
 - (ii) განახლების ან შესყიდვის უფლებების არსებობა და პირობები და მასშტაბების გაზრდის პირობები; და
 - (iii) საიჯარო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული შეზღუდვები, რომლებიც ეხება დივიდენდებს, დამატებით ვალს და შემდგომ იჯარას.

¹ ასევე იხილეთ იმპ-15 - „საოპერაციო იჯარა – სტიმულირება“.

იჯარის ასახვა მეიჯარის ფინანსურ ანგარიშგებაში

ფინანსური იჯარა

თავდაპირველი აღიარება

- 36. **ფინანსური იჯარის დროს მეიჯარეებმა აქტივი უნდა აღიარონ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში და წარმოადგინონ იგი დებიტორული დავალიანების სახით, წმინდა საიჯარო ინვესტიციების ტოლი თანხით.**
- 37. ფინანსური იჯარის დამახასიათებელი არსებითი ნიშანია, საიჯარო აქტივის იურიდიულ საკუთრებასთან დაკავშირებული ყველა რისკისა და სარგებლის მოიჯარეზე გადაცემა. ამგვარად, მისაღები საიჯარო გადასახდელი მეიჯარის პოზიციიდან განიხილება როგორც ძირითადი თანხის დაფარვა და გარკვეული ფინანსური შემოსავლის მიღება, როდესაც მას აუნაზღაურდება და ეკონომიკური სარგებლის სახით დაუბრუნდება ჩადებული ინვესტიცია და მომსახურება.
- 38. ხშირად მეიჯარე ეწევა თავდაპირველ პირდაპირ დანახარჯებს, რომლებიც მოიცავს საკომისიოს, იურიდიულ მოსაკრებელს და შიდა დანახარჯებს, რომლებიც შესისხლხორცებული და უშუალოდ დაკავშირებულია იჯარის პირობების განხილვასა და შეთანხმებასთან. იგი არ მოიცავს საერთო ზედნადებ ხარჯებს, როგორცაა მარკეტინგსა და გაყიდვებზე გაწეული ხარჯები. ფინანსური იჯარის დროს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც მეიჯარეა მწარმოებელი ან დილერი, თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები ჩაირთვება ფინანსური იჯარის მოთხოვნების თავდაპირველ შეფასებაში და ამცირებს იჯარის ვადაში აღიარებულ შემოსავალს. საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი განსაზღვრულია ისე, რომ თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები ავტომატურად ჩართულია ფინანსური იჯარიდან მოთხოვნებში და არ არსებობს მისი ცალკე ჩართვის აუცილებლობა. იჯარის პირობების განხილვასა და შეთანხმებასთან დაკავშირებით, მეიჯარე მწარმოებლის ან დილერის მიერ გაწეული დანახარჯები, გამორიცხულია თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯების განმარტებიდან. ამის შედეგად ისინი გამორიცხულია წმინდა საიჯარო ინვესტიციიდან და ხარჯად აღიარდება გაყიდვიდან მოგების აღიარებისთანავე, რომელიც ფინანსური იჯარის დროს, ჩვეულებრივ, ხდება იჯარის ვადის დასაწყისში.

შემდგომი შეფასება

- 39. **ფინანსური შემოსავლის აღიარება უნდა ეფუძნებოდეს ფინანსურ იჯარაში მეიჯარის წმინდა საიჯარო ინვესტიციების უკუგების, მუდმივი პერიოდული განაკვეთის ამსახველ მოდელს.**
- 40. მეიჯარის მიზანია ფინანსური შემოსავლის განაწილება სისტემატურ და რაციონალურ საფუძველზე იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში. როგორც წესი, აღნიშნული შემოსავლის განაწილება ეფუძნება მეიჯარის წმინდა საიჯარო ინვესტიციების უკუგების, მუდმივი პერიოდული განაკვეთის ამსახველ მოდელს. საანგარიშგებო პერიოდის საიჯარო გადასახდელი, მომსახურების დანახარჯების გამოქვითვით, მიმართულია მთლიანი (ბრუტო) საიჯარო ინვესტიციის საპირისპიროდ, როგორც ძირითადი თანხის, ისე გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავლის შემცირებისაკენ.
- 41. მეიჯარის მთლიანი (ბრუტო) ინვესტიციის თანხის განსაზღვრისათვის გამოყენებული შეფასებითი არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება პერიოდულად უნდა გადაისინჯოს. თუ არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება შემცირებულია, უნდა გადაისინჯოს აგრეთვე იჯარის ვადაში შემოსავლის განაწილება და ნებისმიერი შემცირების დაგროვილი თანხები დაუყოვნებლივ აღიარდეს.
- 41ა. ფინანსურ იჯარას დაქვემდებარებული აქტივი, რომელიც კლასიფიცირებულია როგორც გასაყიდად გამიზნული (ან ჩართულია გამსვლელ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია როგორც გასაყიდად გამიზნული) ფასს 5-ის - „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ - შესაბამისად, წარდგენილ უნდა იქნეს ამ სტანდარტის მიხედვით.
- 42. **მწარმოებლებმა ან დილერმა მეიჯარეებმა გაყიდვიდან მიღებული მოგება ან ზარალი უნდა აღიარონ იმ პერიოდში, იმავე სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, რომელსაც საწარმო იყენებს გაყიდვის ოპერაციების განხორციელებისას. თუ გამოყენებულია ხელოვნურად შემცირებული საპროცენტო განაკვეთი, გაყიდვიდან მოგების ოდენობა უნდა შეიზღუდოს იმ ზომამდე, რომელიც მისაღები იქნებოდა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გამოყენების დროს. მეიჯარე**

მწარმოებლის ან დილერის მიერ იჯარის პირობების განხილვისა და ხელშეკრულების მომზადებასთან დაკავშირებით გაწეული დანახარჯები, ხარჯის სახით, უნდა აღიარდეს გაყიდვიდან მოგების აღიარებისთანავე.

43. მწარმოებლები და დილერები ხშირად მომხმარებელს სთავაზობენ აქტივის შეძენის ან იჯარის ალტერნატივას. მწარმოებელი ან დილერი მეიჯარეების მიერ აქტივის ფინანსური იჯარით გადაცემის შედეგად წარმოიშობა ორი ტიპის შემოსავალი:
 - ა) მოგება ან ზარალი, რომელიც ეკვივალენტურია იმ მოგება-ზარალის თანხებისა, რომელიც მიღებული იქნება იჯარით გაცემული აქტივის ჩვეულებრივი გასაყიდი ფასებით გაყიდვის შედეგად და დამოკიდებულია მოცულობაზე ან სავაჭრო დათმობებზე; და
 - ბ) ფინანსური შემოსავალი იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში.
44. მეიჯარე მწარმოებლების ან დილერების მიერ განხორციელებული ფინანსური იჯარის დროს, იჯარის ვადის დასაწყისში აღიარებული გაყიდვიდან შემოსავალი არის აქტივის რეალური ღირებულება ან, თუ უფრო მცირეა, მეიჯარის სასარგებლოდ დაგროვილი მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დღევანდელი ღირებულება, გაანგარიშებული საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის საფუძველზე. იჯარის ვადის დასაწყისში აღიარებადი გაყიდვის თვითღირებულება არის იჯარით გაცემული აქტივის თვითღირებულება ან მისი საბალანსო ღირებულება, თუ ისინი განსხვავებულია, არაგარანტირებული დისკონტირებული ნარჩენი ღირებულების გამოკლებით. სხვაობა გაყიდვიდან მიღებულ ამონაგებსა და გაყიდვის თვითღირებულებას შორის წარმოადგენს გაყიდვიდან მიღებულ მოგებას, რომელიც აღიარდება საწარმოს მიერ ღია გაყიდვის პროცესების მიმართ გამოყენებული პოლიტიკის შესაბამისად.
45. ზოგჯერ მწარმოებელი ან დილერი მეიჯარეები, მომხმარებელთა მიზიდვის მიზნით, ხელოვნურად დაბალ საპროცენტო განაკვეთებს აცხადებენ. ასეთი საპროცენტო განაკვეთის გამოყენება, როგორც წესი, იწვევს გაყიდვის დროს საერთო შემოსავლების გაცილებით დიდი ნაწილის აღიარებას. როდესაც გამოიყენება ხელოვნურად დაბალი საპროცენტო განაკვეთი, გაყიდვიდან მოგება უნდა შეიზღუდოს იმ ოდენობით, რომელიც საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გამოყენების შემთხვევაში იქნებოდა.
46. მეიჯარე მწარმოებლის ან დილერის მიერ ფინანსური იჯარის პირობების განხილვისა და ხელშეკრულების მზადებასთან დაკავშირებით გაწეული დანახარჯები ხარჯის სახით აღიარდება იჯარის ვადის დასაწყისში, რადგან ეს ხარჯები, ძირითადად, დაკავშირებულია მწარმოებლის ან დილერის მიერ აქტივის გაყიდვიდან მოგების მიღებასთან.

განმარტებითი შენიშვნები

47. გარდა ფასს 7-ით განსაზღვრული მოთხოვნებისა, ფინანსური იჯარის შესახებ მეიჯარეებმა უნდა გახსნან შემდეგი ინფორმაცია:
 - ა) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული მთლიანი საიჯარო ინვესტიციის შეჯერება, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ მისაღებ მინიმალურ საიჯარო გადასახდელების დღევანდელ ღირებულებასთან. ამასთან, საწარმომ დამატებით უნდა გახსნას ინფორმაცია, მთლიანი საიჯარო ინვესტიციისა და მისაღები მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დღევანდელი ღირებულების შესახებ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, თითოეული შემდეგი პერიოდისათვის:
 - (i) არა უგვიანეს ერთი წლისა;
 - (ii) ერთი წლის შემდეგ და არა უგვიანეს ხუთი წლისა;
 - (iii) ხუთი წლის შემდეგ;
 - ბ) გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავალი;
 - გ) არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება, რომელიც ზრდის მეიჯარის სარგებელს;
 - დ) მინიმალური საიჯარო გადასახდელების ამოუღებელი მოთხოვნების აკუმულირებული შესწორება;
 - ე) პერიოდის შემოსავლის სახით აღიარებული პირობითი საიჯარო ქირა; და
 - ვ) მეიჯარის არსებითი საიჯარო ხელშეკრულებების ზოგადი აღწერა.

48. ზრდის ინდიკატორის სახით ხშირად სასარგებლოა, ინფორმაცია გაიხსნას მთლიანი ინვესტიციის შესახებ, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში დამატებული ახალი საქმიანობიდან გამომდინარე შექმნილი შემოსავლის გამოკლებით, მას შემდეგ, რაც გამოიქვეთება გაუქმებული იჯარის შესაბამისი თანხები.

ჩვეულებრივი იჯარა

49. ჩვეულებრივი იჯარის დროს მეიჯარეებმა საიჯარო აქტივები უნდა წარადგინონ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, აქტივის ბუნების შესაბამისად.

50. იჯარიდან მიღებული შემოსავალი უნდა აღიარდეს თანაბარზომიერად, იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სხვა სისტემატური საფუძველი უფრო დამახასიათებელია იმ დროის მონაკვეთისათვის, რომლის დროსაც იჯარით გაცემული აქტივის გამოყენებიდან მიღებული სარგებელი მცირდება¹.

51. იჯარიდან მიღებულ შემოსავალთან დაკავშირებული დანახარჯები, ცვეთის ჩათვლით, უნდა აღიარდეს ხარჯის სახით. იჯარიდან შემოსავალი (ისეთი მომსახურების ხარჯების გარდა, როგორცაა სადაზღვევო და სარემონტო მომსახურება) უნდა აღიარდეს თანაბარზომიერად იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში, თუნდაც ფულადი შემოსულობები დაფუძნებული არ იყოს ამ მეთოდზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სხვა სისტემატური საფუძველი უფრო დამახასიათებელია იმ დროის მონაკვეთისათვის, რომლის დროსაც იჯარით გაცემული აქტივის გამოყენებიდან მიღებული სარგებელი მცირდება.

52. ჩვეულებრივი იჯარის პირობების განხილვისა და ხელშეკრულების მომზადების პროცესში, მეიჯარის მიერ გაწეული თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები უნდა დაემატოს საიჯარო აქტივის საბალანსო ღირებულებას და ხარჯად აღიარდეს იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში იმავე მეთოდით, როგორც იჯარიდან შემოსავალი.

53. ცვეთადი საიჯარო აქტივების ცვეთის პოლიტიკა უნდა შეესაბამებოდეს მეიჯარის მიერ ანალოგიური აქტივების მიმართ გამოყენებულ ჩვეულებრივ ცვეთის პოლიტიკას, ხოლო ცვეთის განაგარიშება უნდა ხდებოდეს ბასს 16-ის და ბასს 38-ის შესაბამისად.

54. იმის დასადგენად, გაუფასურდა თუ არა საიჯარო აქტივი, საწარმომ უნდა გამოიყენოს ბასს 36.

55. მეიჯარე მწარმოებელი ან დილერი არ აღიარებს გაყიდვიდან მოგებას ჩვეულებრივი იჯარიდან, რადგან იგი არ არის გაყიდვის ეკვივალენტური.

განმარტებითი შენიშვნები

56. გარდა ფასს 7-ით განსაზღვრული მოთხოვნებისა, ჩვეულებრივი იჯარის შესახებ მეიჯარეებმა უნდა გაამჟღავნონ შემდეგი ინფორმაცია:

ა) მომავალი მინიმალური საიჯარო გადასახდელები, რომელთა მიღება მოსალოდნელია შეუქცევადი ჩვეულებრივი იჯარის მიხედვით მთლიანად და თითოეული შემდეგი პერიოდისათვის:

- (i) არა უგვიანეს ერთი წლისა;
- (ii) ერთი წლის შემდეგ და არა უგვიანეს ხუთი წლისა;
- (iii) ხუთი წლის შემდეგ;

ბ) საანგარიშგებო პერიოდში შემოსავალში აღიარებული მთლიანი პირობითი საიჯარო ქირა; და

გ) მეიჯარის მნიშვნელოვანი საიჯარო ხელშეკრულებების ზოგადი აღწერა.

57. დამატებით, ჩვეულებრივი იჯარით გაცემულ აქტივებთან დაკავშირებით, მეიჯარეებმა უნდა დაიცვან ბასს 16-ში, ბასს 36-ში, ბასს 38-ში, ბასს 40-სა და ბასს 41-ში მოცემული ინფორმაციის გახსნის მოთხოვნები.

1. იხ. ასევე იმკ-15 – „საოპერაციო იჯარა - სტიმულირება“.

უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციები

58. უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაცია გულისხმობს აქტივის გაყიდვას და იმავე აქტივის იჯარის გზით უკან დაბრუნებას. როგორც წესი, ასეთ შემთხვევაში საიჯარო ქირა და აქტივის გასაყიდი ფასი ურთიერთდამოკიდებულია, რადგან ისინი განიხილება როგორც ერთიანი პაკეტი. აქტივის გაყიდვისა და მისი იჯარით უკან დაბრუნების ოპერაციის აღრიცხვის წესი დამოკიდებულია იჯარის ტიპზე.
59. თუ აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაცია წარმოადგენს ფინანსურ იჯარას, გაყიდვიდან ამონაგები თანხის არანაირი ნაშთი მის საბალანსო ღირებულებაზე არ შეიძლება გამოიღვეს-მოიჯაროს მიერ მაშინვე აღიარდეს შემოსავლის სახით. სანაცვლოდ, იგი აისახება გადავადებული შემოსავლების სახით და თანდათანობით ამორტიზდება იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში.
60. თუ აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვა არის ფინანსური იჯარა, ოპერაცია წარმოადგენს მე-იჯარის მიერ მოიჯაროს ფინანსური სახსრებით მომარაგებას, ხოლო აქტივი მის უზრუნველყოფას. ამიტომ არ შეიძლება აქტივის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები თანხის მეტობა მის საბალანსო ღირებულებაზე აღიარდეს შემოსავლის სახით. ეს ნაშთი გადავადდება და ამორტიზდება იჯარის ვადის განმავლობაში.
61. თუ აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვა წარმოადგენს ჩვეულებრივ იჯარას და აშკარაა, რომ ოპერაცია ეყრდნობა რეალურ ღირებულებას, მაშინ მოგებისა და ზარალის ნებისმიერი თანხა უნდა აღიარდეს დაუყოვნებლივ. თუ აქტივის გასაყიდი ფასი დაბალია მის რეალურ ღირებულებაზე, მაშინ ნებისმიერი მოგებისა და ზარალის თანხა მაშინვე უნდა აღიარდეს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ზარალის კომპენსაცია ხდება საბაზრო ფასზე დაბალი ღირებულების მქონე მომავალი საიჯარო გადასახდელებით. ამ დროს სხვაობა უნდა გადავადდეს და ამორტიზდებოდეს საიჯარო გადასახდელების პროპორციულად იმ ვადაში, რომელშიც მოსალოდნელია აქტივის გამოყენება. თუ აქტივის გასაყიდი ფასი აღემატება მის რეალურ ღირებულებას, მათ შორის სხვაობის თანხა ასევე უნდა გადავადდეს და ამორტიზაცია განხორციელდეს იმ ვადაში, რომელშიც მოსალოდნელია აქტივის გამოყენება.
62. თუ აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვა წარმოადგენს ჩვეულებრივ იჯარას და საიჯარო გადასახდელები და გასაყიდი ფასი შეესაბამება რეალურ ღირებულებას, ასეთი ოპერაცია გაყიდვის ჩვეულებრივ ოპერაციად მიიჩნევა შესაბამისი მოგებისა და ზარალის აღიარება მაშინვე მოხდება.
63. ჩვეულებრივი იჯარის დროს, თუ აქტივის რეალური ღირებულება უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციის მომენტისათვის ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე, ზარალის თანხა, რომელიც აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობის ტოლია, დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს.
64. ფინანსური იჯარის დროს, აუცილებელი არ არის ამგვარი კორექტირება, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება გაუფასურებულია. ამ შემთხვევაში, საბალანსო ღირებულება მცირდება ანაზღაურებად ღირებულებამდე, ბასს 36-ის შესაბამისად.
65. მოიჯაროსა და მეიჯაროსათვის განსაზღვრული განმარტებითი მოთხოვნები თანაბრად ეხება აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციებსაც. მნიშვნელოვანი საიჯარო ხელშეკრულებების ზოგადი აღწერის მოთხოვნა განაპირობებს ინფორმაციის გახსნას, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული უნიკალური ან განსაკუთრებული დებულებების, ან აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციებით გათვალისწინებული პირობების შესახებ.
66. უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციების მიმართ შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს ინფორმაციის გახსნის ცალკეული კრიტერიუმი, რომელიც მოცემულია ბასს 1-ში - „*ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა*“.

გარდამავალი დებულებები

67. 68-ე პუნქტის შესაბამისად, სასურველია, მაგრამ არ მოითხოვება, წინამდებარე სტანდარტის რეტროსპექტული გამოყენება. თუ წინამდებარე სტანდარტი გამოყენებული არ იქნება რეტროსპექტულად, მიჩნეულ უნდა იქნეს, რომ წინა პერიოდებში არსებული ნებისმიერი ფინანსური

იჯარის ნაშთი სწორადაა განსაზღვრული მეიჯარის მიერ და შემდგომ უნდა აისახოს წინამდებარე სტანდარტის დებულებების შესაბამისად.

68. საწარმო, რომელიც ადრე იყენებდა ბასს 17-ს (გადასინჯული 1997 წელს), ვალდებულია რეტროსპექტულად გამოიყენოს ამ სტანდარტით შეტანილი ცვლილებები, ყველა საიჯარო ხელშეკრულების მიმართ, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ ბასს 17 (გადასინჯული 1997 წელს) არ გამოიყენებოდა რეტროსპექტულად, მაშინ ყველა საიჯარო ხელშეკრულების მიმართ, რომელიც ძალაში შევიდა ამ სტანდარტის პირველად გამოყენების შემდეგ.
- 68ა. საწარმომ ხელახლა უნდა განსაზღვროს ყველა იჯარის მიწის ელემენტების კლასიფიკაცია, რომელსაც ვადა არა აქვს გასული 69ა პუნქტში ხსენებული ცვლილებების გამოყენების თარიღისათვის, იმ ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც არსებობს მოცემული იჯარის ვადის დასაწყისში. მან იჯარა უნდა აღიაროს ახალი კლასიფიკაციით, როგორც ფინანსური იჯარა რეტროსპექტულად ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - შესაბამისად. თუმცა, თუ საწარმოს არა აქვს ამ ცვლილებების რეტროსპექტულად გამოსაყენებლად აუცილებელი ინფორმაცია, მან:
- ა) ზემოაღნიშნული ცვლილებები ამგვარი იჯარისთვის უნდა გამოიყენოს იმ ფაქტებისა და გარემოებების საფუძველზე, რომლებიც არსებობს ცვლილებების გამოყენების თარიღისათვის; და
 - ბ) აღიაროს მიწის იმ იჯარასთან დაკავშირებული აქტივი და ვალდებულება, რომელიც ახალი კლასიფიკაციით წარმოადგენს ფინანსურ იჯარას, ამ თარიღისათვის განსაზღვრული რეალური ღირებულებით; რეალურ ღირებულებებს შორის სხვაობის თანხა აღიარდება გაუნაწილებელ მოგებაში.

ძალაში შესვლის თარიღი

69. წინამდებარე სტანდარტი გამოიყენება წლიური პერიოდებისათვის, რომელიც იწყება 2005 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ. რეკომენდებულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ სტანდარტს 2005 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა გაამჟღავნოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.
- 69ა. გაუქმდა მე-14 და მე-15 პუნქტები და დაემატა 15ა და 68ა პუნქტები, 2009 წლის აპრილში გამოცემული დოკუმენტის - „ვას სტანდარტების გაუმჯობესება“ - შესაბამისად. საწარმომ აღნიშნული ცვლილებები უნდა გამოიყენოს 2010 წლის 1 იანვარს ან მის შემდგომ დაწყებული წლიური პერიოდებისთვის. ნებადართულია ვადამდელი გამოყენება. თუ საწარმო ამ ცვლილებებს 2010 წლის 1 იანვრამდე დაწყებული პერიოდებისთვის გამოიყენებს, მან ეს ფაქტი უნდა განმარტოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

ბასს 17-ის (გადასინჯული 1997 წელს) გაუქმება

70. წინამდებარე სტანდარტი ცვლის ბასს 17-ს - „იჯარა“ (გადასინჯული 1997 წელს).